

Originally developed by:



Translated and re-published by: Royal NBA (The Netherlands Institute of Chartered Accountants)

CONSULTATIE VERSIE

Vertaling ISA™ 315

Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten en wijzigingen in andere Standaarden

Consultatie loopt van 18 maart tot 3 mei 2021

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants

The logo for the Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA), consisting of a thick black horizontal bar above the letters 'NBA' in a bold, black, sans-serif font.

Over de IAASB

Dit document werd ontwikkeld en goedgekeurd door de International Auditing and Assurance Standards Board.

De doelstelling van de IAASB is om het openbaar belang te dienen door het vaststellen van controle- en overige standaarden van hoge kwaliteit en door het faciliteren van de convergentie van internationale en nationale controle- en assurance-standaarden. Daarmee verhoogt zij de kwaliteit en consistentie van de praktijk in de hele wereld en versterkt zij het publieke vertrouwen in het wereldwijde accountantsberoep.

De IAASB ontwikkelt controle- en assurance-standaarden en leidraden voor gebruik door alle accountants onder een gedeeld proces voor het vaststellen van standaarden waarbij de Public Interest Oversight Board en de IAASB Consultative Advisory Group betrokken zijn. De Public Interest Oversight Board houdt toezicht op de activiteiten van de IAASB. De IAASB Consultative Advisory Group geeft inbreng op de ontwikkeling van standaarden en leidraden vanuit het openbaar belang.

Copyright © December 2019 door de International Federation of Accountants (IFAC). Voor copyrights, handelsmerk en informatie over toestemming zie pagina 3 en 138.

Copyright IFAC

Deze ISA *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten* ontwikkeld door de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) en gepubliceerd door the International Federation of Accountants (IFAC) in december 2019 in de Engelse taal, is vertaald in het Nederlands door de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) in maart 2021 met toestemming van IFAC. Het proces voor het vertalen van de ISA *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten* is onderzocht door IFAC en de vertaling is uitgevoerd in overeenstemming met 'Policy Statement-Policy for Translating and Reproducing Standards Issued by IFAC.' De goedgekeurde ISA *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten* is gepubliceerd door IFAC in de Engelse taal.

Tekst in de Engelse taal van ISA *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten* © 2019 van de International Federation of Accountants (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Tekst in de Nederlandse taal ISA *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten* © 2021 van de International Federation of Accountants (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Originele titel: ISA 315 Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement (Revised).

Inhoud

Standaard 315

Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten en wijzigingen in andere Standaarden

	Paragraaf
Inleiding	1-10
Toepassingsgebied van deze Standaard	1
Belangrijke uitgangspunten in deze Standaard	2-8
Schaalbaarheid	9
Ingangsdatum	10
Doelstelling	11
Definities	12
Vereisten	13-38
Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden	13-18
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	19-27
Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten	28-37
Documentatie	38
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	A1-A241
Definities	A1-A10
Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden	A11-A47
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	A48-A183
Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten	A184-A236
Documentatie	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 <i>general IT controls</i>	

Wijzigingen in andere Standaarden

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 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 Risiko's op het niveau van de financiële overzichten hebben een diepgaande invloed op de financiële overzichten als geheel en kunnen een groot aantal beweringen beïnvloeden. Risiko's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen bestaan uit twee componenten, inherent 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 is, 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 is, niet wordt voorkomen of niet tijdig door het interne beheersingssysteem van de entiteit wordt gedetecteerd en hersteld.
- 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'.
- 6 Risiko's op een afwijking van materieel belang die door de accountant zijn geïdentificeerd en ingeschat, omvatten zowel afwijkingen die het gevolg van zijn fouten of 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.

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, paragrafen 15–16.

⁶ Standaard 200, paragraaf A43a en Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's*, paragraaf 6.

⁷ Standaard 240, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten*.

- 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 hangen onderling samen met concepten in de vereisten om de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten. Bij het verwerven van het inzicht vereist door deze Standaard, kunnen initiële verwachtingen van risico's worden ontwikkeld, 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 verdere algehele manieren om in te spelen op de risico's en verdere controlewerkzaamheden te wijzigen. 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 algehele manieren dient 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.⁸ Standaard 330 legt verder uit dat de inschatting van de risico's door de accountant op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten en de algehele manieren van inspelen door de accountant 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 en die inspelen 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 specifieke overwegingen voor zowel minder als meer complexe entiteiten, in voorkomend geval. Hoewel de omvang van een entiteit een indicatie kan zijn van de complexiteit ervan, kunnen sommige kleinere entiteiten complex zijn en sommige grotere entiteiten minder complex zijn.

Ingangsdatum

- 10 Deze Standaard is van toepassing voor controles van financiële overzichten voor verslagperiodes beginnend op of na 15 december 2021.

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, zodat een basis wordt verkregen voor het opzetten en het implementeren van manieren om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang.

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 de doelstellingen te bereiken en de

⁸ Standaard 330, paragraaf 5.

⁹ Standaard 330, paragraaf 6.

¹⁰ Standaard 200, paragraaf A65a.

- 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 – A5)
 - i Beleidslijnen zijn bepalingen 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 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 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 – 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;
 - 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, rekening-saldo 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 ineffektieve 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 ineffektieve 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, rekening-saldo 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)

¹¹ Standaard 240, paragrafen A24-A27.

- 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 – A18)
- 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 niet tendeert naar het verkrijgen van controle-informatie die bevestigend kan zijn of naar het uitsluiten van controle-informatie die tegenstrijdig kan zijn. (Zie Par. A14)
- 14 De risico-inschattingswerkzaamheden omvatten het volgende: (Zie Par. A19 - 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 - A26)
 - b Cijferanalyses; (Zie Par. A27 – A31)
 - c Waarneming en inspectie. (Zie Par. A32 – 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 – 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 - 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 - A47)

¹² Standaard 240, paragraaf 27 en Standaard 550, *Verbonden partijen*, paragraaf 18.

- 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 meegedeeld.

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 – A49)

Inzicht in de entiteit en haar omgeving en het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving (Zie Par. A50 - 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 - A67)
 - ii Sector, regelgevende en andere externe factoren; (Zie Par. A68 – A73) en
 - iii De maatregelen die intern en extern zijn gebruikt om de financiële prestaties van de entiteit te beoordelen. (Zie Par. A74 – 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 – 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 – 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 - A95)

Interne beheersingsomgeving, het risico-inschattingsproces van de entiteit en het proces van de entiteit om het interne beheersingssysteem te monitoren (Zie Par. A96 – 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 – A100)
- a Inzicht te verwerven in de interne beheersingsmaatregelen, processen en structuren die betrekking hebben op: (Zie Par. A101 – A102)
 - i Hoe de verantwoordelijkheden van het management om toezicht uit te oefenen worden uitgevoerd, zoals de cultuur van de entiteit en de toewijding van het management aan integriteit en ethische waarden;
 - ii Wanneer de met governance belaste personen gescheiden 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 verantwoordelijkheid;
 - iv Hoe de entiteit competente personen aantrekt, ontwikkelt en behoudt; en
 - 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 - 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 geïdentificeerd in de interne beheersingsomgeving de andere componenten van het interne beheersingssysteem van de entiteit ondermijnen.

Het risico-inschattingproces van de entiteit

- 22 De accountant dient door het uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden inzicht te verwerven in het risico-inschattingproces 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 - 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-inschattingproces van de entiteit geschikt is voor de omstandigheden van de entiteit gezien de aard en complexiteit van de entiteit. (Zie Par. A111 – 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-inschattingproces van de entiteit en, zo ja, inzicht te verwerven in de reden dat het risico-inschattingproces 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 – 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 – 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 wordt 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 – A120) en
 - c Te evalueren of het proces voor het monitoren van het interne beheersingssysteem van de entiteit geschikt is voor de omstandigheden van de entiteit gezien de aard en complexiteit van de entiteit. (Zie Par. A121 – A122)

Informatiesysteem en communicatie, en interne beheersingsactiviteiten (Zie Par. A123 – A130)

Het 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 is 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 significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen definiëren: (Zie Par. A132 – A143)
 - i Hoe informatie stroomt door het informatiesysteem van de entiteit, inclusief hoe:
 - transacties worden geïnitieerd, en hoe informatie daarover wordt vastgelegd, verwerkt, gecorrigeerd indien nodig, opgenomen in het grootboek en gerapporteerd in de financiële overzichten; en
 - 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 – 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 toezichhoudende 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 – 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 – 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 – 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; en (Zie Par. A162 – A164)
 - 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 – A172)
 - c Voor dergelijke IT-applicaties en andere aspecten van de IT-omgeving geïdentificeerd in (b), het identificeren van: (Zie Par. A173 - 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 – 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 - A183)

Het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang (Zie Par. A184 – 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 - A192)
- Het niveau van de financiële overzichten; (Zie Par. A193 – A200) of
 - 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 – 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 – A200)
- Te bepalen of dergelijke risico's de inschatting van risico's op het niveau van beweringen beïnvloeden; en
 - 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 – 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:
- Inherente risicofactoren de vatbaarheid van relevante beweringen voor afwijkingen beïnvloeden; en
 - 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 – A216)
- 32 De accountant dient te bepalen of een of meer van de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang een significant risico is. (Zie Par. A218 – 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 - 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 inherent risico. (Zie Par. A226 – 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 - 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 vaststelling geschikt blijft. (Zie Par. A233 – 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 – A241)
- De bespreking tussen het opdrachtteam en de significante beslissingen die zijn genomen;
 - 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;
 - 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
 - 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 beweegredenen 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 die kunnen voorkomen 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 het gevolg zijn van gedragingen die niet verplicht zijn maar eerder bepaald worden door de cultuur van de entiteit. Procedures kunnen worden afdgedwongen 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

¹³ Standaard 230, *Controledocumentatie*, paragrafen 8-11 en A6–A7.

¹⁴ Standaard 580, *Schriftelijke bevestigingen*.

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))

- A6 Risico's voor de integriteit van informatie komen voort uit 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 beheersingsmaatregelen met betrekking tot in- of uitvoer) en kunnen steunen op andere interne beheersingsmaatregelen, waaronder die 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, rekeningsaldo of 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. 13–18)

- A11 De risico's op een afwijking van materieel belang die moeten worden geïdentificeerd en ingeschat, omvatten zowel die 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 55022 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 niet tendeeft naar het bevestigen van het bestaan van risico's of die tegenstrijdig kan zijn met het bestaan van risico's. Een professioneel-kritische instelling is een houding die door de accountant wordt toegepast wanneer professionele oordeelsvormingen worden gemaakt die vervolgens de basis vormen voor de handelingen van de accountant. De accountant past professionele oordeelsvorming toe bij het bepalen wanneer de accountant controle-informatie heeft die een geschikte basis verschaft voor risico-inschatting.

A13 De toepassing van een professioneel-kritische instelling door de accountant kan omvatten:

- tegenstrijdige informatie en de betrouwbaarheid van documenten ter discussie stellen;
- overwegen van reacties op verzoeken om inlichtingen en andere informatie verkregen van het management en de met governance belaste personen;
- alert zijn op omstandigheden die kunnen wijzen op mogelijke afwijking als gevolg van fraude of fouten; en
- overwegen of de verkregen controle-informatie de identificatie en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang van de accountant ondersteunt in het licht van de aard en omstandigheden 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. Die informatie kan de accountant helpen bij het uitoefenen 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 binnen en buiten de entiteit. De accountant hoeft echter niet een volledige 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 toezichhouders, ongeacht of deze direct of indirect zijn verkregen;
- openbaar beschikbare informatie over de entiteit, bijvoorbeeld door de entiteit uitgegeven persberichten, materialen voor analisten of vergaderingen van investeerdersgroepen, analistenrapporten of informatie over handelsactiviteit.

¹⁵ Standaard 240, paragrafen 12–27.

¹⁶ Standaard 540, *De controle van schattingen en toelichtingen daarop*.

¹⁷ Standaard 570, *Continuïteit*.

¹⁸ Standaard 600, *Speciale overwegingen — Controles van financiële overzichten van de groep (inclusief het werk van groeps-accountants)*.

¹⁹ Zie de paragrafen A37 en A38.

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 legt de soorten controlewerkzaamheden uit die kunnen worden uitgevoerd bij het verkrijgen van controle-informatie van 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 beschikbaar zijn in elektronische vorm of alleen op bepaalde tijdstippen.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 aspect 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 gebruikt.

Geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken (Zie Par. 14)

²⁰ Standaard 500, *Controle-informatie*, paragraaf 7.

²¹ Standaard 500, paragrafen A14–A17 en A21–A25.

²² Standaard 500, paragraaf A12.

- 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, 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 verkregen door de accountant ter ondersteuning van een geschikte basis voor de identificatie en inschatting van risico's en het opzetten van verdere controlewerkzaamheden, kan worden verkregen 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 beslissingsbevoegdheden 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 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 informatiebronnen zoals van de accountants die betrokken zijn bij doelmatigheids- of andere controles met betrekking tot de entiteit.

²³ Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf 4(b).

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 functie 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 de van toepassing zijnde wet- en regelgeving van materieel belang 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 aspecten 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 nabij 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

²⁴ Standaard 520, *Cijferanalyses*.

bruikbare leidraden bieden aan de accountant bij het uitvoeren 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 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.

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, inclusief 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 incrementele 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 uit 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 kan 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;

²⁵ Standaard 220, *Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten*, paragraaf 12.

- die bijzondere soorten transacties en andere gebeurtenissen of rekeningsaldi (en daarmee samenhangende toelichtingen) waar de accountant moeilijkheden ondervond bij met 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 van de accountant 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 doeleinden van 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 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 – 18)

Waarom het opdrachtteam 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 moet bespreken

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 opdrachtspartner, 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 opdrachtteamliden 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 van elk lid in de aard en omstandigheden van de entiteit;
- 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 opdrachtteam bespreking, ook voor doorlopende controles, 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 uitvoeren 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

²⁶ Standaard 240, paragraaf 16.

- 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 de bespreking alle leden in een enkele bespreking omvat (bijvoorbeeld in een controle die meerdere locaties betreft), noch is het nodig dat alle leden van het opdrachtteam op de hoogte worden gehouden van 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 controles van 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, 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 toegevoegd.

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 er 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 systeem van interne beheersing van de entiteit (Zie Par. 19 – 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 – 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 en dit gaat door tijdens de controle. 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 – 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 uitvoeren 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 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;
 - 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

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*, paragrafen 10–11.

³⁰ Standaard 520, paragraaf 5.

complexere entiteiten. De diepte van het inzicht dat door de accountant wordt vereist, zal naar verwachting minder 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)(i))

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 zijn tussen het management, de eigenaren van de entiteit en de met governance belaste personen zoals in sommige *oob's of andere beursgenoteerde entiteiten*.³²³³

- 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).

³¹ Standaard 550 stelt vereisten vast en geeft leidraden over de overwegingen van de accountant met betrekking tot verbonden partijen.

³² Standaard 260, paragrafen 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.

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 van de entiteit 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.

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-dagelijks 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 geavanceerde 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 significant 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 hogere juridische blootstelling;
 - 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 rijkdom 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 leverancier 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 voldoende relevante kennis en ervaring.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 daarvan. 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;
 - milieueisen die van invloed zijn op de activiteiten van de sector en de entiteit.

³⁴ Standaard 220, paragraaf 14.

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 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))

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, openbaar beschikbaar of niet, 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 prestatie meting 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.

³⁵ Standaard 250, paragraaf 13.

Voorbeelden

- Voor sommige minder complexe entiteiten kunnen de voorwaarden van de bankleningen van de entiteit (d.w.z. bankconvenanten) worden gekoppeld aan specifieke prestatemaatstaven met betrekking tot de prestaties van de entiteit of de financiële positie (bijvoorbeeld een maximaal werkkapitaalbedrag). Het inzicht van de accountant in de prestatemaatstaven 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 degenen 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 prestatemaatstaven 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 de accountant 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 programma).

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 aan gelegenheden 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 verslagperioden) 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 toerekening 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). Overeenkomstig, kan inzicht in de inherente risicofactoren 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. Dienovereenkomstig kan dit 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 – 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 handmatige 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 hoe het 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 – 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 algemene manieren van inspelen door de accountant inclusief, zoals uitgelegd in Standaard 330, een 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. Dienovereenkomstig 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 documentvorm, met name waar communicatie tussen management en ander personeel informeel is, maar de informatie kan nog steeds relevant en betrouwbaar zijn in de omstandigheden.

Voorbeelden

- De organisatiestructuur in een minder complexe entiteit zal waarschijnlijk eenvoudiger zijn en kan een klein aantal werknemers dat betrokken is bij functies in verband met financiële verslaggeving omvatten.
- 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 ma-

³⁶ Standaard 330, paragrafen A1-A3.

nagement. 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 blijkt 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 wederom 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 noodzakelijk een effectief afschrikmiddel tegen fraude.

Voorbeeld

Personeelsbeleidslijnen en procedures gericht op het aannemen van competent financieel, administratief, en IT-personeel kan het risico op fouten bij het verwerken en vastleggen van financiële informatie beperken. Dergelijk 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 – 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 over handelingen om 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 kunnen voorkomen 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))

³⁷ Standaard 240, paragraaf 19.

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)

Schaalbaarheid

A114 In minder complexe entiteiten, en met name door de eigenaar bestuurd 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 maandelijkse overzichten die de eigenaar-bestuurder alert maakt op kwesties met de timing wanneer 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 het proces om het systeem van interne beheersing te monitoren inzicht in periodieke beoordelingen van management accounting informatie die is opgezet om bij te dragen aan hoe de entiteit afwijkingen voorkomt of detecteert, omvatten.

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 prestaties 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 de 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 functie. 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 accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang. Als de accountant op basis van het voorlopige inzicht van de accountant van 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.

Evalueren van het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing te monitoren (Zie Par. 24(c))

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 onderneemt voor het monitoren van de effectiviteit van interne beheersingsmaatregelen, helpt

³⁸ Standaard 610 (herzien 2013), *Gebruikmaken van het werk van interne auditors*.

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).

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 – 26)

A123 De componenten 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 dat mogelijk was 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 inherente 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, rekeningssaldi en toelichtingen die significante transactiestromen, rekeningssaldi 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 in, door en uit het informatiesysteem van de entiteit stroomt, 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 werkingsprocedures, 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 informatie systemen 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 zijn 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, rekeningsaldi 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 administratieve vastleggingen 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 stromen 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 gerede 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.

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 programma wijzigingen 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 van de accountant in hoe informatie met betrekking tot significante transactiestromen, rekening saldi en toelichtingen in, door en uit het informatiesysteem van de entiteit stromen.

Het verwerven van inzicht in de communicatie van de entiteit (Zie Par. 25(b))

³⁹ Standaard 570, paragrafen 19–20.

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.

Evaluëren 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 met betrekking tot 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 te identificeren en te evalueren.

- 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 zijn geschikt 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 sub-grootboeken.
- 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 bestuurde 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))

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 te toetsen die inspelen op significante risico's, 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.

⁴⁰ Standaard 240, paragraaf A28.

⁴¹ Standaard 330, paragraaf 21.

⁴² Standaard 240, punten 28 en A33.

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 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 verhogen, 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.

⁴³ Standaard 330, paragraaf 8(b).

⁴⁴ Standaard 330, paragraaf 8(a).

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.
- 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 bepaald 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)-(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 ongeautoriseerd gebruik van IT).

⁴⁵ Standaard 402, *Overwegingen met betrekking tot controles van entiteiten die gebruikmaken van een serviceorganisatie.*

seerde programmawijzigingen of 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 ongepaste 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

Als interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot informatieverwerking afhangen van *general IT controls*, kan de accountant bepalen om de effectieve werking van de *general IT controls* te toetsen. Dit vereist dan toetsing van de opzet van interne beheersingsmaatregelen voor dergelijke *general IT controls*. Als in dezelfde omstandigheden de accountant bepaalt om de effectieve werking van de *general IT controls* niet te toetsen of de *general IT controls* naar verwachting niet effectief zullen zijn, kan het nodig zijn om in te spelen op de bijbehorende risico's die voortkomen uit het gebruik van IT door het opzetten van gegevensgerichte werkzaamheden. Echter, op de risico's die voortkomen uit het gebruik van IT kan mogelijk niet worden ingespeeld wanneer dergelijke risico's verband houden met risico's waarvoor gegevensgerichte werkzaamheden alleen niet voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen. In dergelijke omstandigheden moet de accountant mogelijk de implicaties voor het controle-oordeel overwegen.

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* die de entiteit heeft, de accountant helpen bij het bepalen op welke IT-applicaties de entiteit steunt om de integriteit van informatie in het informatiesysteem van de entiteit nauwkeurig te verwerken en onderhouden.

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 controlemaatregelen 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 *inputs* en *outputs* 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 de 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 programawijzigingen, 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.

Evalueren van de opzet en het bepalen van de implementatie van geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de component 'interne beheersingsactiviteiten'. (Zie Par. 26(d))

A175 Bij het evalueren van de opzet van een geïdentificeerde interne beheersingsmaatregel omvat de overweging van 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.

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 bepalen dat bepaalde beleidslijnen van de entiteit

⁴⁶ Standaard 330, paragrafen 8–11.

⁴⁷ Paragrafen 21(b), 22(b), 24(c), 25(c) en 26(d).

in een component niet geschikt zijn voor de aard en omstandigheden van de entiteit. Een dergelijke bepaling 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.

De risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten (Zie Par. 28 - 37)

Waarom de accountant de risico's op een afwijking van materieel belang identificeert en inschat

A184 Risico's op een afwijking van materieel belang worden geïdentificeerd en ingeschat door de accountant om de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden die nodig zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, te bepalen. Deze informatie stelt de accountant in staat om een oordeel geven over de financiële overzichten bij een aanvaardbaar laag niveau van controlerisico.

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

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.

⁵⁰ Standaard 200, paragraaf A15a.

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 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 toelichtingen die hadden moeten worden opgenomen in de financiële overzichten, zijn opgenomen;
 - 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

⁵¹ Standaard 330, paragraaf 5.

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 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.

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 Het inzicht van de accountant, inclusief de bijbehorende evaluaties, van de interne beheersingsomgeving en andere componenten van het systeem van interne beheersing kunnen twijfels doen rijzen 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 gekwalificeerd oordeel 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.

⁵² Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*

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 programma gevoeligheid.

Risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen (Zie Par. 28(b))

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 niet diepgaand betrekking 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 opname 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 toegevoegd 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 in 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 vertegenwoordigt 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 ri-

sico (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 identificeerbaar zijn met specifieke beweringen, is van de accountant vereist om rekening 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 de voorschriften en leidraden, en met de risico's op niet-naleving van auto-riteiten.

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 naarmate 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 staat toe 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 meer betrokkenheid van de opdrachtpartner op groepsniveau als het significante risico betrekking heeft op een groepsonderdeel in een groepscontrole en voor het opdrachtteam op groepsniveau om het vereiste werk bij het groepsonderdeel door de accountant van het groepsonderdeel te sturen.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 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 contanten 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 orde van grootte 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:

⁵³ Standaard 330, paragrafen 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, paragrafen 17 en A19.

⁵⁸ Standaard 600, paragrafen 30 en 31.

⁵⁹ Standaard 240, paragrafen 26–28.

- 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 controlewerkzaamheden 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 Standaard 330,⁶⁰ 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.

⁶⁰ Standaard 330, paragraaf 8.

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 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. Dien-

⁶¹ Standaard 540, paragrafen A87-A89.

⁶² Standaard 330, paragrafen A29-A30.

overeenkomstig 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 tegenspreekt.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)

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 informatiebehoefte 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

⁶³ Standaard 500, paragraaf A1.

⁶⁴ Standaard 320, paragraaf A1.

⁶⁵ Standaard 320, lid 4.

⁶⁶ Standaard 330, paragraaf 18.

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 bijgevoerd om veranderingen in de activiteiten of processen van de entiteit te weerspiegelen.

A238 Standaard 230 geeft aan dat, hoewel er misschien geen standaardmanier 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 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 tendeert naar het verkrijgen van controle-informatie die het bestaan van risico's kan bevestigen of om controle-informatie uit te sluiten die het bestaan van risico's kan tegenspreken;
- 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 beschikbaarheid 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

⁶⁷ Standaard 230, paragraaf A7.

omvang van de uitgevoerde controlewerkzaamheden, kan nodig zijn om de beweegreden 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 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

⁶⁸ Standaard 230, paragraaf 8.

⁶⁹ Standaard 300, *Planning van een controle van financiële overzichten*, paragrafen 7, 9 en A11.

⁷⁰ Standaard 330, paragraaf 28.

Bijlage 1

(Zie Par. A61 – A67)

Overwegingen voor het verwerven van inzicht in de entiteit en haar bedrijfsmodel

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 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 vastlegt 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 de doelstellingen en in de interne en externe omstandigheden waarin het 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 gereede 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 overwo-

gen 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

- 5 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;
 - Investerings- en verkoop van effecten en leningen;
 - Kapitaalinvesterings-;
 - Investerings- 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

- 6 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
- 7 Stelsels inzake financiële verslaggeving specificeren vaak gedetailleerde voorwaarden die geacht worden vergelijkbaar te zijn met die van zeggenschap, of omstandigheden waaronder moet worden overwogen om de voor een bijzonder doel opgerichte entiteit in de consolidatiekring op te ne-

⁷¹ Standaard 550, paragraaf A7.

men. 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.

Bijlage 2

(Zie Par. 12(f), 19(c), A7 – A8, A85 – A89)

Inzicht verwerven in inherente risicofactoren

Deze bijlage geeft nadere uitleg over de inherente risicofactoren, evenals aangelegenheden die de accountant kan overwegen bij het verweven 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 bekwame 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. 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;

⁷² Standaard 240, paragrafen A24–A27.

- *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. Schattingonzekerheid 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 het potentieel hebben dat het management geen neutraliteit behoudt bij het uitvoeren 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 schattingonzekerheid 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

- 5 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 inherent 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	<p>Regelgeving:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Activiteiten die onderhevig zijn aan een hoge mate van complexe regelgeving. <p>Bedrijfsmodel:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Het bestaan van complexe samenwerkingsverbanden en joint ventures. <p>Van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Boekhoudkundige waarderingsprocessen met complexe processen. <p>Transacties:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Gebruik van niet in de balans opgenomen financiering, voor een bijzonder doel opgerichte entiteiten en andere complexe financieringsovereenkomsten.
Subjectiviteit	<p>Van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 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	<p>Economische omstandigheden:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Activiteiten in regio's die economisch onstabiel zijn, bijvoorbeeld landen met significante devaluatie van valuta of sterk inflatoire economieën. <p>Markten:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Activiteiten blootgesteld aan volatiele markten, bijvoorbeeld handel in futures. <p>Klant verlies:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Continuïteits- en liquiditeitsproblemen, waaronder verlies van significante klanten. <p>Sectormodel:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Veranderingen in de sector waarin de entiteit actief is. <p>Bedrijfsmodel:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Veranderingen in de toeleveringsketen; • Nieuwe producten of diensten ontwikkelen of aanbieden, of het starten van nieuwe bedrijfsactiviteiten. <p>Geografie</p> <ul style="list-style-type: none"> • Uitbreiden naar nieuwe locaties. <p>Structuur van de entiteit:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Veranderingen in de entiteit zoals grote overnames of reorganisaties of andere ongebruikelijke gebeurtenissen; • Entiteiten of bedrijfssegmenten die waarschijnlijk zullen worden verkocht. <p>Personeelscompetentie:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Veranderingen in personeel op sleutelposities, waaronder vertrek van belangrijke leidinggevenden <p>IT:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Veranderingen in de IT-omgeving; • Installatie van significante nieuwe IT-systemen met betrekking tot financiële verslaggeving. <p>Van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Toepassing van nieuwe boekhoudkundige regels. <p>Kapitaal:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Nieuwe beperkingen op de beschikbaarheid van kapitaal en krediet. <p>Regelgeving:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 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	<p>Rapportage:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 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	<p>Rapportage:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Gelegenheden voor management en medewerkers om deel te nemen aan frauduleuze financiële verslaggeving, inclusief het weglaten of verhullen van significante informatie in toelichtingen. <p>Transacties:</p>

zij het inherente risico beïnvloeden

- 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 geregistreerd 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

(Zie Par. 12(m), 21 – 26, A90 – A181)

Inzicht in het systeem van interne beheersing van de entiteit

- 1 Het interne beheersingssysteem van de entiteit kan worden weerspiegeld in handboeken over beleidslijnen en procedures, systemen en formulieren, en de daarin ingebedde 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 ge-

- dragsnormen 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 de 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 de 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;
 - prestatie maatstaven, 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 prestatie maatstaven 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-geregistreerde 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 maandelijkse 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 toewijzen om het proces te repareren 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 toezichthouders 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 toezichthoudende 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.

⁷³ Standaard 610 en Bijlage 4 van deze Standaard bieden verdere leidraden met betrekking tot interne audit.

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, registreren 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 geregistreerd, 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. Functiescheiding 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

(Zie Par. 14(a), 24(a)(ii), A25 – A28, A118)

Overwegingen voor het verwerven van inzicht in de interne auditfunctie van een entiteit

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 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.

⁷⁴ De relevante vereisten zijn opgenomen in Standaard 610.

- 5 Bovendien, in overeenstemming met Standaard 240,⁷⁵ als de interne auditfunctie informatie verschaft 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 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.

⁷⁵ Standaard 240, paragraaf 19.

⁷⁶ Standaard 200, paragraaf 7.

Bijlage 5

(Zie Par. 25(a), 26(b)-(c), A94, A166 – A172)

Overwegingen voor het verwerven van inzicht in informatietechnologie (IT)

Deze bijlage geeft verdere aangelegenheden die de accountant kan overwegen bij het verwerven van inzicht in het gebruik van IT door de entiteit in het 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 in 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 voorziene of te voorzien 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, registreren, 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 digitale informatie vastleggingen papieren documenten vastleggingen vervangen of aanvullen.
- 4 Bij het verwerven van inzicht in de IT-omgeving die relevant is voor de transactiestromen en informatieverwerking in het informatiesysteem, verzamelt de accountant informatie over de aard en

kenmerken van de gebruikte IT-applicaties, evenals de ondersteunende IT-infrastructuur. De volgende tabel bevat 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:			
<ul style="list-style-type: none"> 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
<ul style="list-style-type: none"> 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
<ul style="list-style-type: none"> 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
<ul style="list-style-type: none"> 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
<ul style="list-style-type: none"> Het aantal en de complexiteit van gegevens in digitale vorm verwerkt door het informatiesysteem, 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)

Aangelegenheden die verband houden met de IT-applicaties en IT-infrastructuur:

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.

<ul style="list-style-type: none"> 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 complexe ERP's met significant maatwerk
<ul style="list-style-type: none"> 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
<ul style="list-style-type: none"> Of er sprake is van <i>third party hosting</i> of uitbesteding van IT. 	Indien uitbesteed, competente, volwassen, bewezen leverancier (bijv. cloud provider)	Indien uitbesteed, competente, volwassen, bewezen provider (bijv. cloud provider)	Competente, volwassen bewezen leverancier voor bepaalde applicaties en nieuwe of startup provider voor anderen
<ul style="list-style-type: none"> 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

Aangelegenheden gerelateerd aan IT processen:

<ul style="list-style-type: none"> Het personeel betrokken bij het onderhouden van de IT-omgeving (het aantal en vaardigheidsniveau 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
<ul style="list-style-type: none"> 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
<ul style="list-style-type: none"> De complexiteit van de beveiliging over de IT-omgeving, inclusief kwetsbaarheid van de IT-applicaties, databases, en andere aspecten van de IT-omgeving voor cyber-risico'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 voornamelijk eenvoudige, rol-gebaseerde beveiliging	Meerdere platforms met web-gebaseerde toegang en complexe beveiligingsmodellen
<ul style="list-style-type: none"> 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 broncode	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.
<ul style="list-style-type: none"> De mate van wijziging binnen de IT- 	Wijzigingen beperkt tot versie-upgrades van commerciële software	Wijzigingen bestaan uit commerciële software up-	Nieuwe, groot aantal of complexe veranderingen,

omgeving (bijvoorbeeld nieuwe aspecten van de IT-omgeving of significante wijzigingen in de IT-applicaties of de onderliggende IT-infrastructuur).	Software-upgrades geleverd door de leverancier; Geen gegevensconversie kenmerken voor upgrade	grades, ERP versie-upgrades, of verbeteringen aan verouderde systemen	verschillende ontwikkelingscycli elk jaar, forse ERP-aanpassing
<ul style="list-style-type: none"> • 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 ondernomen. 		Kleine versie upgrades voor commerciële software applicaties met beperkte gegevens conversie	Aanzienlijke versie upgrade, nieuwe release, platform verandering

Nieuwe technologieën

- 5 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 opnemen in 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 van informatie gegereerd door de software die wordt gebruikt als controle-informatie beschouwt; 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 het aantal gegevens dat worden verwerkt. Hoe groter het aantal gegevens, hoe groter de kans dat de entiteit interne beheersingsmaatregelen nodig heeft die betrekking hebben 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, de 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 *inputs* en *outputs* 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 schrijven van rapporten bevatten, terwijl sommige entiteiten ook afzonderlijke applicaties voor het schrijven van rapporten (d.w.z. rapport-generators) 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. spreadsheetsoftware 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 het aantal 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 onderhouden, 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

- Zelfstandige applicaties;
- De hoeveelheid gegevens (transacties) is niet significant;
- De functionaliteit van de applicatie is niet complex;
- Elke transactie wordt ondersteund door originele *hard copy* documentatie.

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.

Voorbeeldkenmerken van een IT-applicatie die waarschijnlijk onderhevig is aan risico's die voortkomen uit IT

- 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 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 wordt 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 netwerken, 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 van 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 dergelijke 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.

⁷⁸ Standaard 250.

- 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.

Bijlage 6

(Zie Par. 25(c)(ii), A173 – A174)

Overwegingen voor het verwerven van inzicht in *general IT controls*

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 rekeningsaldi 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 beheren:
 - 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 productie-omgeving 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.
- c. 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		
			Niet-complexe commerciële software - Van toepassing (Ja/ nee)	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)
IT proces	Voorbeeld-risico's die voortkomen uit het gebruik van IT	Voorbeeld general IT-controls	Niet-complexe commerciële software - Van toepassing (Ja/ nee)	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 verslag-	Ja - in plaats van beoordelingen van gebruikers-toegang hieronder	Ja	Ja

		gevings- transac-ties, en functie-scheiding			
		Toegang voor be-eindigde of over-gedragen gebrui-kers is tijdig ver-wijderd of gewij-zigd	Ja - in plaats van beoordelingen van gebruikers-toegang hieronder	Ja	Ja
		Gebruikers-toe-gang wordt perio-diek beoordeeld	Ja - in plaats van interne beheer-singsmaat-rege-len over toegang verlenen/opheffen hierboven	Ja voor bepaalde applicaties	Ja
		Functiescheiding wordt gemonitord en conflicterende toegang wordt verwijderd of toe-gewezen aan mi-tigerende interne beheersingsmaat-regelen, die zijn gedocumenteerd en getoetst	Nvt – geen sys-teem ingescha-kelde scheiding	Ja voor bepaalde applicaties	Ja
		Toegang op Privi-lege-niveau (bijv. configuratie, ge-gevens en veilig-heds- beheer-ders) is geautoriseerd en op gepaste wijze beperkt	Ja - waarschijnlijk alleen bij IT-applicatie-laag	Ja - bij IT applica-tie en bepaalde lagen van IT-omgeving voor een platform	Ja bij alle lagen van IT-omgeving voor een platform
Toegang beheren	Directe gegevens toegang: Onge-paste veranderingen zijn recht-streeks gemaakt in financiële data door andere mid-delen dan appli-catie transacties.	Toegang tot appli-catie gegevens-bestanden of da-tabase objecten / tabellen / gege-vens is beperkt tot geautoriseerd personeel op bas-is van hun taak-verantwoordelijk-heden en toege-wezen rol, en der-gelijke toegang is goedgekeurd door het manage-ment	Nvt	Ja voor bepaalde applicaties en da-tabases	Ja
Toegang beheren	Systeem instellin-gen: Systemen zijn niet vol-doende geconfi-gureerd of bijge-werkt om sys-teemtoegang te beperken tot naar behoren geautori-seerde en ge-schikte gebrui-kers.	Toegang is geverifieerd door unieke gebrui-kers-ID's en wachtwoorden of andere methoden zoals een mecha-nisme voor het valideren dat ge-bruikers geautori-seerd zijn om toe-gang te krijgen tot het systeem. Wachtwoord pa-rameters voldoen aan de bedrijfs- of sector normen (bijv. minimum lengte wacht-woord en com-plexiteit, vervalda-tum, account-ver-grendeling)	Ja – alleen wacht-woord authentica-tie	Ja - mix van wachtwoord en multi-factor au-thenticatie	Ja

		De belangrijkste kenmerken van de bewakings-configuratie zijn op gepaste wijze geïmplementeerd	Nvt – er bestaan geen technische veiligheids- configuraties	Ja voor bepaalde applicaties en databases	Ja
Wijzigingen beheeren	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 ontwikkel-omgeving	Nvt	Ja voor niet-commerciële software	Ja
Wijziging beheeren	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 beheeren	Systeem software wijzigingen: Ongepaste wijzigingen zijn gemaakt in systeem software (bijv. besturings- 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, overvloedige, verouderde, of onnauwkeurige gegevens overbrengt.	Management keurt de resultaten van de conversie van gegevens goed (bijvoorbeeld balans-opmakende en aansluitings- activiteiten) 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 conversie-beleidslijnen 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. minimum lengte wachtwoord en complexiteit, vervaldatum, account-vergrendeling)	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 oordeelsvorming	Ja – met oordeelsvorming
		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 detectie-systemen 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	Er wordt regelmatig een back-up gemaakt van financiële gegevens volgens een vastgesteld	Nvt – steunend op handmatige back-ups door het financiële team	Ja	Ja

	bij een verlies van gegevens.	schema en frequentie			
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 taakplanningssoftware	Nvt - geen batch taken	Ja voor bepaalde applicaties	Ja
		Kritische systemen, programma's of taken worden gemonitord en verwerkingsfouten worden gecorrigeerd om te zorgen voor succesvolle implementatie.	Nvt - geen taakmonitoring	Ja voor bepaalde applicaties	Ja

Wijzigingen in andere Standaarden

Opmerking: Hieronder volgen aanpassingen in andere Standaarden als resultaat van de goedkeuring van Standaard 315. Deze wijzigingen treden op dezelfde datum in werking als Standaard 315 en worden aangegeven met gemarkeerde wijzigingen ten opzichte van de laatst goedgekeurde versies van de Standaarden die worden aangepast. De nummers van de voetnoten zijn niet hetzelfde als in de gewijzigde Standaarden en hiervoor wordt verwezen naar de desbetreffende Standaarden. Deze wijzigingen in andere Standaarden hebben de goedkeuring van de PIOB gekregen die heeft geconcludeerd dat het 'due process' was gevolgd in de ontwikkeling van de wijzigingen in andere Standaarden en dat de juiste aandacht was besteed aan het algemeen belang.

(Volgorde in Standaarden loopt door elkaar, nummering klopt niet altijd (nummering aangepast) en niet in alle paragrafen is daadwerkelijk een wijziging (alleen paragrafen met wijzigingen opgenomen).)

Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden*

Toepassingsgebied van deze Standaard

...

Een controle van financiële overzichten

...

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 de accountant professionele oordeelsvorming toepast en dat de accountant 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 met inbegrip het systeem van de interne beheersing van de entiteit;
- het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over de vraag of er afwijkingen van materieel belang bestaan, door het opzetten en implementeren van passende 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.

...

Definities

13 In het kader van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:

...

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):

- 1 *inherent risico* – De vatbaarheid van een bewering met betrekking tot een transactiestroom, rekeningsaldo of in de financiële overzichten opgenomen toelichting voor een afwijking die afzonderlijk of gezamenlijk met andere afwijkingen van materieel belang is, voordat er rekening wordt gehouden met de eventuele daarop betrekking hebbende interne beheersingsmaatregelen;
- 2 *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 is, niet wordt voorkomen of niet tijdig wordt gedetecteerd en hersteld door de interne beheersing van de entiteit.

...

De vorm van het oordeel van de accountant (Zie Par. 8)

...

Definities

Financiële overzichten (Zie Par. 13 (f))

...

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).

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 controle⁷⁹ of de kwaliteitsbeheersingsprocedures van een accountantseenheid voor cliëntaanvaarding en -continuering. 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 tegensprekt. 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.

...

Risico's op een afwijking van materieel belang

...

A40 ~~Het inherente risico wordt beïnvloed door inherente risicofactoren. is hoger voor sommige beweringen en sommige daarmee verband houdende transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen dan voor andere. 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. Dit risico kan bijvoorbeeld hoger zijn voor complexe berekeningen of voor rekeningen. Rekeningsaldi die bestaan uit bedragen die voortkomen uit schattingen die onderhevig zijn aan een significante schattingonzekerheid 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 schattingonzekerheid.~~

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. (Dit is een deel van de 'oude' paragraaf A40).

⁷⁹ Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving*, paragraaf 916.

- A41 Het interne beheersingsrisico is een functie van de effectiviteit van het opzetten, het implementeren en het onderhouden door het management van de 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 samenspanning en het ontbreken 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 waarvoor 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 bepalen.⁸⁰
- 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 ~~gewoonlijk niet afzonderlijk naar het inherente risico en het interne beheersingsrisico, maar eerder naar een gecombineerde inschatting van doorgaans naar de 'risico's op een afwijking van materieel belang' in plaats van het inherente risico en het interne beheersingsrisico afzonderlijk.~~ Standaard 540-315⁸¹ vereist echter ~~een afzonderlijke inschatting van dat het inherente risico afzonderlijk van~~ en 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 op een afwijking van materieel belang, inclusief significante risico's, voor schattingen op het niveau van beweringen in overeenstemming met Standaard 330.⁸² ~~Bij het identificeren en inschatten van risico's van materiële afwijkingen voor significante transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen anders dan voor schattingen, kan de accountant wel een afzonderlijke of een gecombineerde schatting maken van het inherente risico en het interne beheersingsrisico, afhankelijk van welke controletechnieken of methodologieën de voorkeur genieten, en van praktische overwegingen.~~ (Deze paragraaf was al herzien bij de wijziging van Standaard 540 en wordt nu opnieuw herzien).
- 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.⁸³
- ...

Tijdigheid van financiële verslaggeving en het evenwicht tussen baten en kosten

...

- 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;⁸⁴ 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.⁸⁵
- ...

Inhoud van de standaarden (Zie Par. 19)

⁸⁰ Standaard 330, *Het inspelen door de accountant op ingeschatte risico's*, paragraaf 7-17.

⁸¹ Standaard 540-315, *De controle van schattingen en toelichtingen daarop* 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten*

⁸² Standaard 330, paragraaf 7(b)

⁸³ Standaard 330, paragraaf 6

⁸⁴ Standaard 315, paragraaf 5, 6, 7, 8, 9 en 10 17-22.

⁸⁵ Standaard 330, Standaard 500, Standaard 520, *Cijferanalyses* en Standaard 530, *Het gebruiken van steekproeven bij een controle*.

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.

~~Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden~~ 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 alinea A66 van toepassing kunnen zijn.

A65b De ‘specifiek voor kleinere entiteiten geldende overwegingen’ die in ~~sommige de~~ 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*⁸⁶.

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 personen (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 eenvoudigere systemen van 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.

A67 [Verplaatst - nu A65b]

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.

...

Standaard 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten*

Interne beheersing

...

⁸⁶ In de ISA's wordt gesproken over 'listed entities'.

- 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 entiteit; het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing te monitoren, het informatiesysteem, met inbegrip van de daarmee samenhangende bedrijfsprocessen die relevant zijn voor de financiële verslaggeving, alsmede communicatie; en interne beheersingsactiviteiten; alsmede het monitoren van de interne beheersingsmaatregelen. Deze verdeling weerspiegelt echter niet noodzakelijkerwijs de wijze waarop een bepaalde entiteit haar interne beheersing kan opzetten, implementeren en onderhouden, dan wel de wijze waarop zij een bepaalde component kan classificeren⁸⁷. 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.

Standaard 230, *Controledocumentatie*

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden (Zie Par. 8)

...

- 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 werkdokumentten. 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 320⁸⁸ vastgestelde materialiteit, de ingeschatte risico's, significante aangelegenheden die tijdens de controle zijn vastgesteld, alsmede de getrokken conclusies.

...

Standaard 250, *Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten*

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 beheersingsmaatregelenactiviteiten 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.

...

Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*

De geplande reikwijdte en timing van de controle (Zie Par. 15)

...

- A12 Het communiceren van significante risico's die door de accountant zijn geïdentificeerd helpt de

⁸⁷ Standaard 315, paragraaf A9159 en bijlage 34.

⁸⁸ Standaard 320, *Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle*

met governance belaste personen om die aangelegenheden en de reden waarom zij vastgesteld zijn als significante risico's speciale controleaandacht vereisen 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 ~~de voor de controle relevante~~ het systeem van interne beheersing van de entiteit benadert;
 - het toepassen van het begrip materialiteit in de context van een controle⁸⁹;
 - ...

Standaard 265, *Meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing aan de met governance belaste personen en het management*

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

- 1 Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant om tekortkomingen in de interne beheersing⁹⁰ 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 de interne beheersing van de entiteit en het opzetten en uitvoeren van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen naast de vereisten die in Standaard 315 en Standaard 330⁹¹ omschreven zijn. Standaard 260⁹² 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 dat hij een voor de controle relevant~~ inzicht in het systeem van de interne beheersing van de entiteit te verwerven bij het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang⁹³. Bij het maken van dergelijke risico-inschattingen neemt de accountant het systeem van de interne beheersing van de entiteit in aanmerking, ten einde 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.

...

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 doeltref-

⁸⁹ Standaard 320, *Materialiteit bij planning en uitvoering van een controle*.

⁹⁰ Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving*, paragraaf 4 en 12.

⁹¹ Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's*.

⁹² Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*.

⁹³ Standaard 315, paragraaf 12. De paragrafen A68-A73 bevatten leidraden over interne beheersingsmaatregelen die relevant zijn voor de controle.

fende interne beheersing van belangrijke rekeningsaldi en transacties resulteert, waardoor minder of geen behoefte is aan meer gedetailleerde interne beheersingsmaatregelenactiviteiten.

...

Significante tekortkomingen in de interne beheersing (Zie Par. 6(b), 8)

- A8 Interne beheersingsmaatregelen kunnen opgezet zijn om individueel of gecombineerd effectief afwijkingen te voorkomen, of te detecteren en te corrigeren⁹⁴. 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, ~~relevante~~ bewering, of component van het systeem van de 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.

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

Verantwoordelijkheden van de accountant

...

- 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. (in het Nederlands geen wijziging in de tekst)

...

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.⁹⁵ 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. A10 - A11) (nummering van Standaard 240 in IAASB document klopt niet; geen wijziging in Nederlandse tekst, alleen bijbehorende voetnoot aangepast)

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 met inbegrip van haar systeem van interne beheersing, zoals op grond van Standaard 315⁹⁶ wordt vereist, dient de accountant de in de paragrafen ~~23-43 48-25~~ 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.

⁹⁴ Standaard 315, paragraaf A74.

⁹⁵ Standaard 315, paragraaf ~~17-18~~40.

⁹⁶ Standaard 315, paragraaf ~~5-24~~.

Met governance belaste personen

21 Tenzij alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit⁹⁷, 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 - A21)

...

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

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 hij, voor zover dit nog niet is gebeurd, ~~inzicht te verwerven in de daarmee verband houdende de~~ interne beheersingsmaatregelen van de entiteit te identificeren, met inbegrip van de interne beheersingsactiviteiten, die op dergelijke risico's ~~betrekking hebben inspelen,~~ hun opzet te evalueren en te bepalen of ze geïmplementeerd zijn.⁹⁸ (Zie Par. A32 en A33)

...

Documentatie

45 De accountant dient in de controledocumentatie⁹⁹ ~~van zijn inzicht in de entiteit en haar omgeving en van de identificatie~~ de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang, zoals vereist op grond van Standaard 315¹⁰⁰, 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.

...

Professioneel-kritische instelling (Zie Par. 12 - 14)

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, ~~indien relevant, 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.

...

Het verzoeken om inlichtingen bij de interne audit (Zie Par. 19)

A19 Standaard 315 en Standaard 610 stellen vereisten vast en verschaffen leidraden voor de controle van entiteiten die over een interne auditfunctie beschikken.¹⁰¹ 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:

⁹⁷ Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf 13.

⁹⁸ Standaard 315, paragraaf 26(a)(i) en 26(d).

⁹⁹ Standaard 230, *Controledocumentatie*, paragraaf 8, 9, 10, 11 en A6.

¹⁰⁰ Standaard 315, paragraaf 3238.

¹⁰¹ Standaard 315, paragraaf 14(a) en 24(a)(ii)6(a), 23 en Standaard 610, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditoren*.

- 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.

(In het Nederlands alleen aanpassing van de bijbehorende voetnoot)

Het verwerven van inzicht in het door de met governance belaste personen uitgeoefende toezicht
(Zie Par. 20)

- 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 ~~daarop betrekking hebbende~~ 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.¹⁰²
- 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 ~~met betrekking tot 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.

Overwegen van andere informatie (Zie Par. 23)

- 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. 24)

...

- 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.¹⁰³ 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

¹⁰² 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.

¹⁰³ Standaard 315, paragraaf 12(f)

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 entiteit¹⁰⁴. 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.

...

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)

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. Daarbij Bij het identificeren van de interne beheersingsmaatregelen die inspelen 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 die met een gebrek aan functiescheiding gepaard gaan. De informatie die uit dit inzicht voortkomt 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.

Journalboekingen en andere aanpassingen (Zie Par. 32(a))

...

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 journalboekingen¹⁰⁵, 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. (Alleen nieuwe bijbehorende voetnoot)

A44 Bij het bepalen en selecteren van journalboekingen 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 journalboekingen en andere aanpassingen die zullen worden getoetst;*
- *interne beheersingsmaatregelen die zijn geïmplementeerd met betrekking tot journalboekingen en andere aanpassingen – effectieve interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het voorbereiden en vastleggen van journalboekingen 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 ~~stappen en procedures~~ interne beheersingsmaatregelen. Zo ook kan de verwerking van journalboekingen en andere aanpassingen zowel handmatige als geautomatiseerde werkzaamheden en interne beheersingsmaatregelen omvatten. Indien binnen het proces van financiële verslaggeving*

¹⁰⁴ Standaard 315, paragraaf 21)

¹⁰⁵ Standaard 315, paragraaf 26(a)(ii)

- 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 aard en omvang aan interne beheersingsmaatregelen zijn onderworpen als terugkerende journaalboekingen die worden gebruikt om transacties zoals maandelijks verkopen, inkopen en kasuitgaven te boeken.

...

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

Gelegenheden

Componenten van Tekortkomingen in de interne beheersing ~~schieten tekort~~ als gevolg van:

- inadequate monitoring van de interne beheersingsmaatregelen 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;

...

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

...

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;

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)

Overwegingen op het niveau van beweringen

...

- 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;

...

Standaard 300, Planning van een controle van financiële overzichten

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden

- A21 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 relevante interne beheersingsactiviteitenmaatregelen¹⁰⁶ 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.

...

Standaard 402, Overwegingen met betrekking tot controles van entiteiten die gebruikmaken van een serviceorganisatie

¹⁰⁶ Standaard 315, paragraaf 26(a)

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 315¹⁰⁷ en Standaard 330¹⁰⁸ toepast bij het verwerven van een inzicht in de gebruikende entiteit, met inbegrip van het systeem van de interne beheersing van de entiteit dat relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten die relevant is voor de controle, dat voldoende is voor het onderkennen en inschatten van de risico's op 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.
- ...
- 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 ~~voor de financiële verslaggeving relevante~~ informatiesysteem van de gebruikersorganisatie, ~~met inbegrip van daarmee verband houdende bedrijfsprocessen dat relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten.~~ Hoewel De meeste interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie zijn waarschijnlijk betrekking hebben op financiële verslaggeving onderdeel van het informatiesysteem van de entiteit dat relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten, kunnen er of andere daarop betrekking hebbende interne beheersingsmaatregelen voorhanden zijn die ook relevant zijn voor de controle, zoals de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de bescherming van activa. De diensten van een serviceorganisatie maken deel uit van het ~~voor de financiële verslaggeving relevante~~ informatiesysteem van een gebruikersorganisatie, ~~met inbegrip van daarmee verband houdende bedrijfsprocessen~~, indien zij invloed hebben op een of meer van de volgende aspecten:
- a ~~de transactiestromen in de activiteiten van de gebruikersorganisatie die significant zijn voor de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie~~ Hoe informatie met betrekking tot significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen door het informatiesysteem van de gebruikersorganisatie stroomt, 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 ~~de procedures, zowel in IT-systemen als in de handmatige systemen, waardoor de transacties van de gebruikersorganisatie tot stand worden gebracht, vastgelegd, verwerkt, naargelang nodig gecorrigeerd, overgenomen in het grootboek en in de financiële overzichten gerapporteerd; de daarmee verband houdende administratieve vastleggingen, in elektronische dan wel in handmatige vorm, onderbouwende informatie en specifieke in de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie opgenomen rekeningen en andere onderbouwende vastleggingen met betrekking tot de informatiestromen in paragraaf 3(a) die voor het tot stand brengen, vastleggen, verwerken en rapporteren van transacties van de gebruikersorganisatie worden gebruikt; dit omvat de correctie van onjuiste informatie en de wijze waarop informatie in het grootboek wordt verwerkt;~~
 - c ~~de wijze waarop in het informatiesysteem van de gebruikersorganisatie gebeurtenissen en omstandigheden, uitgezonderd transacties, die significant zijn voor de financiële overzichten, worden vastgelegd;~~
 - 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

¹⁰⁷ Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving.*

¹⁰⁸ Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's.*

- 3(b), met inbegrip van, indien het betrekking heeft op toelichtingen en schattingen met betrekking tot significante transactiestromen, rekeningsaldi ~~schattingen~~ en toelichtingen; en
- d de IT-omgeving van de entiteit relevant voor (a) en (c) hierboven.
- ~~e interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot journaalboekingen, met inbegrip van journaalboekingen die geen standaardjournaalboekingen zijn en worden gebruikt om eenmalige, ongebruikelijke transacties of correcties vast te leggen.~~

...

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 ~~de voor de controle relevante~~ het systeem van interne beheersing van de gebruikersorganisatie, dat een geschikte basis verschaft voor de identificatie en inschatting van hem in staat stelt om de risico's op een afwijking van materieel belang ~~te identificeren en in te schatten~~; en
- b het opzetten en uitvoeren van controlewerkzaamheden die op die risico's inspelen.

...

Vereisten

Het verwerven van inzicht in de diensten die worden verleend door een serviceorganisatie met inbegrip van de interne beheersing

...

- 10 Bij het verwerven van inzicht in ~~de voor de controle relevante~~ het systeem van interne beheersing van de entiteit overeenkomstig Standaard 315¹⁰⁹ dient de accountant van de gebruikersorganisatie interne beheersingsmaatregelen in de component 'interne beheersingsactiviteiten'¹¹⁰ te identificeren een evaluatie te verrichten van de opzet en de implementatie van de relevante interne beheersingsmaatregelen 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.¹¹¹ (Zie Par. A12, A13 en A14)
- 11 De accountant van de gebruikersorganisatie dient te bepalen of hij er een toereikend inzicht ~~heeft is~~ verworven in de aard en significantie van de door de serviceorganisatie verleende diensten en het effect ervan op ~~de voor de controle relevante~~ het systeem van interne beheersing van de gebruikersorganisatie, dat hem in staat stelt 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:
- ...
- 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 ~~de relevante~~ 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

...

¹⁰⁹ Standaard 315, paragraaf 12.

¹¹⁰ Standaard 315, paragraaf 26(a)

¹¹¹ Standaard 315, paragraaf 26(d)

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:

...

- b te evalueren of de informatie in het rapport voldoende en geschikt is om inzicht te verwerven in ~~de voor de controle relevante interne beheersingsmaatregelen van bij de servicegebruikersorganisatie~~; en

...

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Het verwerven van inzicht in de diensten die worden verleend door een serviceorganisatie, met inbegrip van de interne beheersing

...

Verdere werkzaamheden wanneer er niet voldoende inzicht in de gebruikersorganisatie kan worden verkregen (Zie Par. 12)

...

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. Wanneer de accountant van de gebruikersorganisatie zich op de werkzaamheden van een andere accountant baseert, kunnen de leidraden in Standaard 600¹¹² nuttig zijn, aangezien deze verband houden met het verwerven van inzicht in een andere accountant (met inbegrip van diens onafhankelijkheid en vakbekwaamheid) en met de betrokkenheid bij de werkzaamheden van een andere accountant bij het plannen van de aard, omvang en timing van dergelijke werkzaamheden en bij het evalueren van het voldoende en geschikt zijn van de verkregen controle-informatie.

...

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. 13-14)

...

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 ~~relevante~~ interne beheersingsmaatregelen.

¹¹² In Standaard 600, *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)*, paragraaf 2, is bepaald: 'Een accountant kan deze Standaard, naargelang nodig aan de omstandigheden aangepast, nuttig achten wanneer hij andere accountants betreft bij de controle van financiële overzichten die niet tot de financiële overzichten van de groep behoren (...)' . Zie ook paragraaf 19 van Standaard 600.

...

Manieren om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang (Zie Par. 15)

...

Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen (Zie Par. 16)

A29 Krachtens Standaard 330¹¹³ wordt van de accountant van de gebruikersorganisatie vereist ~~dat hij 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 ~~relevante~~ interne beheersingsmaatregelen. In de context van een serviceorganisatie is dit vereiste van toepassing wanneer:

...

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 ~~relevante~~ 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 ~~relevante~~ 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.

...

A33 Het kan ook noodzakelijk zijn dat de accountant van de gebruikersorganisatie aanvullende controle-informatie verkrijgt over significante wijzigingen van de ~~relevante~~ 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 effectiviteit van de interne beheersingsomgeving en ~~de monitoring van de interne beheersingsmaatregelen bij~~ 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 de door~~ het proces om het systeem monitoring van de interne beheersingsmaatregelen door van de gebruikersorganisatie om het systeem van interne beheersing te monitoren, te toetsen.

...

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.¹¹⁴ 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.¹¹⁵ 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

¹¹³ Standaard 330, paragraaf 8.

¹¹⁴ Standaard 265, *Meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing aan de met governance belaste personen en het management*, paragraaf 9 en 10.

¹¹⁵ Standaard 265, paragraaf 10.

~~stelsel~~ ~~monitoring~~ van de interne beheersingsmaatregelen die te monitoren ~~dat~~ door de gebruikersorganisatie zouden kunnen worden geïmplementeerd, inclusief de maatregelen die de accountant heeft geïdentificeerd via een type 1- of type 2-rapport;

...

Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's*

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 315¹¹⁶ bij een controle van financiële overzichten heeft geïdentificeerd en ingeschat.
(Alleen wijziging in de bijbehorende voetnoot).

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 en A8; A42-A52)
- 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:
 - 1 ~~de~~ ~~waarschijnlijkheid~~ ~~en~~ ~~orde~~ ~~van~~ ~~grootte~~ ~~op~~ ~~dat~~ een afwijking van materieel belang ~~zich~~ ~~voordoeft~~ op grond van de specifieke kenmerken van de significante transactiestroom, het rekeningsaldo of ~~de~~ ~~in~~ ~~de~~ ~~financiële~~ ~~overzichten~~ ~~opgenomen~~ ~~toelichting~~ ~~die~~ ~~op~~ ~~deze~~ ~~afwijking~~ ~~betrokking~~ ~~heeft~~ (dat wil zeggen het inherente risico); en
 - 2 de vraag in hoeverre bij de risico-inschatting rekening is gehouden met ~~de~~ ~~relevante~~ 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 ~~voornemens is te steunen op~~ 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 ~~relevante~~ 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 ~~voornemens is te steunen op~~ 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)

¹¹⁶ Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving.*

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)

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 ~~elementen~~ componenten van de het systeem van interne beheersing van de entiteit, met inbegrip van de interne beheersingsomgeving, het proces van monitoren door de entiteit van de het systeem van interne beheersingsmaatregelen en het proces van risico-inschatting van de entiteit;
 - b de risico's die voortkomen uit de kenmerken van de interne beheersingsmaatregelen, waaronder de vraag of deze geautomatiseerd of handmatig zijn;
 - c de effectiviteit van de *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 ~~hij 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 hij dient:
- a wanneer zich wijzigingen hebben voorgedaan die van invloed zijn op de blijvende relevantie van deze controle-informatie die in vorige controles is verkregen, de interne beheersingsmaatregelen voor de lopende controle te toetsen; 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 hij voorne-

mens 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.
(in het Nederlands is de vertaling al goed; geen wijzigingen nodig)

Evalueren van de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen

- 16 Bij het evalueren van de effectieve werking van relevante 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 ten einde kennis te verkrijgen over deze aangelegenheden en over de potentiële gevolgen daarvan. Tevens dient hij te bepalen of: (Zie Par. A41)
- de toetsingen van interne beheersingsmaatregelen die zijn uitgevoerd, een passende basis vormen voor het steunen op deze interne beheersingsmaatregelen;
 - aanvullende toetsingen van interne beheersingsmaatregelen noodzakelijk zijn; of
 - het nodig is op de mogelijke risico's op een afwijking van materieel belang in te spelen door het uitvoeren van gegevensgerichte controles.

Evaluatie van het voldoende en geschikt zijn van controle-informatie

- 27 Indien de accountant geen voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen met betrekking tot een van materieel belang zijnde en in de financiële overzichten opgenomen relevante bewering met betrekking tot een transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting, dient hij 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 hij de accountant over de financiële overzichten een oordeel met beperking of een oordeelonthouding te formuleren.

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;
 - ~~het intensiveren van het toezicht;~~ 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.

- o 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.
- ~~het doorvoeren van algemene aanpassingen ten aanzien van de aard, timing of omvang van de controlewerkzaamheden, bijvoorbeeld door het uitvoeren van gegevensgerichte controles op de einddatum van de verslagperiode in plaats van op een tussentijdse datum; of door het aanpassen van de aard van de controlewerkzaamheden gericht op het verkrijgen van overtuigender controle-informatie.~~

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 controleaanpak voor de opzet en uitvoering van verdere controlewerkzaamheden. De accountant kan bijvoorbeeld bepalen dat:
- a hij alleen door het uitvoeren van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen op 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 hij de accountant daarom bij de ~~desbetreffende risico~~-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 indien ~~de werkzaamheden van de accountant met betrekking tot risico-inschatting geen effectieve interne beheersingsmaatregelen voor die bewering aan het licht hebben gebracht 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 of indien het toetsen van de interne beheersingsmaatregelen ondoelmatig zou zijn en~~ Op grond daarvan kan de accountant niet voornemens is te steunen op 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 evenwel gegevensgerichte controles op en voert hij de accountant deze uit voor elk van de transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen, onafhankelijk van de geselecteerde benadering en het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang.

- 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 beheersingsactiviteitmaatregel.

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.¹¹⁷ 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 vanwege 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 hij de accountant toetsingen van interne beheersingsmaatregelen uit zoals op grond van paragraaf 8(a) wordt 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.

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden

- A18 Bij zeer kleine entiteiten kunnen mogelijk niet veel interne beheersingsmaatregelenactiviteiten 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 beheersingsmaatregelenactiviteiten of van andere componenten van het systeem van interne beheersing het onmogelijk om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.

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.
- A24 Zoals is besproken in Standaard 315, kan d~~e~~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.¹¹⁸ 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 relevante interne beheersingsmaatregelen toetst die inspelen op de risico's waarvoor gegevensgerichte werkzaamheden alleen niet voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen.

Andere controlewerkzaamheden in combinatie met het verzoeken om inlichtingen (Zie Par.10(a))

¹¹⁷ Standaard 315, paragrafen 31 en 34

¹¹⁸ Standaard 315, paragraaf 3330.

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 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 beheersingsmaatregelenactiviteiten, zoals geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelenactiviteiten die op geautomatiseerde wijze worden uitgevoerd. 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

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 het programma de IT applicatie (met inbegrip van tabellen, bestanden of andere permanente data die door het programma 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, het vaststellen dat:

- ~~geen wijzigingen in het programma zijn aangebracht buiten de passende interne beheersingsmaatregelen inzake programmawijzigingen om;~~
- ~~de toegestane versie van het programma is gebruikt voor het verwerken van transacties;~~
en
- ~~dat andere relevante 'general controls' effectief werken;~~
- ~~tot dergelijke toetsingen ook het vaststellen zou kunnen behoren dat geen wijzigingen in de programma's zijn aangebracht, hetgeen bijvoorbeeld het geval kan zijn als de entiteit van standaardsoftwaretoepassingen gebruikmaakt zonder dat wijzigingen worden aangebracht of onderhoud wordt uitgevoerd. Zo kan de accountant de registratie van de 'IT security' inspecteren om controle-informatie te verkrijgen dat gedurende de periode geen ongeoorloofde toegang heeft plaatsgevonden.~~

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 geïdentificeerd in overeenstemming met Standaard 315¹¹⁹ 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 gebrui-

¹¹⁹ Standaard 315, paragraaf 26(c)(i)

- kers 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. Wanneer bijvoorbeeld de accountant besluit een toetsing uit te voeren op de effectiviteit van een beoordeling door een gebruiker van een uitzonderingsrapportage waarin verkopen staan vermeld die de toegestane kredietlimiet overschrijden, vormen zowel de beoordeling door de gebruiker als de daarmee verband houdende opvolging de interne beheersingsmaatregel die voor de accountant van direct belang is. Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de nauwkeurigheid van de in de rapportage opgenomen informatie (bijvoorbeeld de *general IT controls*) worden aangeduid als 'indirecte' interne beheersingsmaatregelen.
- A31 ~~Als gevolg van de inherente consistentie bij geautomatiseerde gegevensverwerking kan controle-informatie over de implementatie van geautomatiseerde *application controls*, gezien in combinatie met controle-informatie over de effectieve werking van de *general controls* van de entiteit (in het bijzonder de interne beheersingsmaatregelen betreffende wijzigingen binnen de geautomatiseerde systemen) tevens belangrijke controle-informatie verschaffen met betrekking tot de effectieve werking daarvan.~~

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 van de wijze waare in het proces van deze entiteit om het systeem van de interne beheersingsmaatregelen te monitoren t.

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))

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;
- ~~het een tekortschietende~~ de koming in het proces van monitoren van het systeem van de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit;
- een significant handmatig element in de ~~relevante~~ interne beheersingsmaatregelen;
- wijzigingen in de personeelsbezetting die een significante invloed hebben op de toepassing van de interne beheersingsmaatregelen;
- veranderende omstandigheden die wijzigingen in de interne beheersingsmaatregelen noodzakelijk maken;
- tekortschietende *general IT controls*.

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 ~~in de financiële overzichten opgenomen~~ toelichtingen, ongeacht de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang. 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 bewerkingen. 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 315.¹²⁰
- Dit vereiste geeft weer dat:
 - a 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

¹²⁰ Standaard 315, paragraaf 36

- b 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 van 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

- A45 De aard inschatting van het risico ~~en 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.

Timing van gegevensgerichte controles (Zie Par. 22-23)

- 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 ~~relevante~~ interne beheersingsmaatregelen;
 - het op een later moment beschikbaar zijn van informatie die de accountant nodig heeft om zijn werkzaamheden te kunnen uitvoeren;
 - het doel van de gegevensgerichte controle;
 - het ingeschatte risico 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 ~~voor de financiële verslaggeving van belang zijnde~~ informatiesysteem informatie over de eindsaldi en de transacties in het resterende deel van de periode zal opleveren die onderzoek mogelijk maakt naar:

- a significante ongebruikelijke transacties of boekingen (met inbegrip van die op of rond de einddatum van de verslagperiode);
- b andere oorzaken van significante fluctuaties of verwachte fluctuaties, die niet zijn opgetreden; en
- c veranderingen in de samenstelling van de transactiestromen of de rekeningsaldi.

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-inschattingen 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 voor alle of sommige en het effect op de significante transactiestromen, rekeningsaldi, in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen en daarmee verband houdende relevante beweringen. Standaard 315 bevat verdere leidraden voor het herzien door de accountant van de risico-inschatting.¹²¹

- 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;
 - 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 met inbegrip van 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.

Standaard 500, Controle-informatie

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Voldoende en geschikte controle-informatie (Zie Par. 6)

¹²¹ Standaard 315, paragraaf 5334.

- A1 Controle-informatie is noodzakelijk om het oordeel van de accountant en de controleverklaring te onderbouwen. Controle-informatie is cumulatief van aard en wordt primair verkregen uit controlewerkzaamheden die in de loop van de controle worden uitgevoerd. Controle-informatie kan echter ook informatie omvatten die is verkregen uit andere bronnen, zoals eerdere controles (op voorwaarde dat de accountant heeft geëvalueerd of dergelijke informatie relevant en betrouwbaar blijft als controle-informatie voor de lopende controle ~~bepaald of er sinds de vorige controle veranderingen hebben~~¹²²) plaatsgevonden die de relevantie ervan voor de lopende controle kunnen beïnvloeden of kwaliteitsbeheersingsprocedures van een accountantseenheid voor cliëntaanvaarding en -continuering. Daarnaast zijn de administratieve vastleggingen van de entiteit en andere interne bronnen van de entiteit een belangrijke bron 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.
(Was nog niet aangepast n.a.v. wijzigingen in andere Standaarden n.a.v. herziene Standaard 540)

...

Controlewerkzaamheden voor het verkrijgen van controle-informatie

...

Waarneming

- A17 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 beheersingsmaatregelenactiviteiten. 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 gadeslagen. Zie Standaard 501 voor verdere richtlijnen over het waarnemen van de voorraadopname¹²³.

...

Standaard 501, *Controle-informatie - Specifieke overwegingen voor geselecteerde elementen*

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Voorraad

Het bijwonen van fysieke voorraadopname (Zie Par. 4 (a))

...

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 beheersingsmaatregelenactiviteiten, 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;

...

Standaard 530, *Het gebruiken van steekproeven bij een controle*

¹²² Standaard 315, paragraaf 9.

¹²³ Standaard 501, *Controle-informatie - Specifieke overwegingen voor geselecteerde elementen*.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

...

Steekproefopzet en –omvang en selectie van de te toetsen elementen*Steekproefopzet (Zie Par. 6)*

...

- 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 ~~desbetreffende~~ 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.

...

Bijlage 2**Voorbeeld van factoren die de steekproefomvang bij toetsingen van interne beheersingsmaatregelen beïnvloeden (Zie Alinea 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 1 Toename van de mate waarin de accountant in zijn risico-inschatting rekening houdt met de relevante plannen om de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen te toetsen

...

Standaard 550 , *Verbonden partijen*

...

Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden

...

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:

- ...
- 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 ~~relevante~~ interne beheersingsmaatregelen doorbreekt.

...

De identiteit van de verbonden partijen van de entiteit (Zie Par. 13 (a))

...

- 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:-

- ~~de eigendoms- en governance-structuur van de entiteit;~~
- ~~de soorten van investeringen die de entiteit doet en van plan is te doen; en~~
- ~~de manier waarop de entiteit is gestructureerd en wordt gefinancierd.~~

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.

...

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden

A20 ~~Interne beheersingsmaatregelenactiviteiten~~ 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.

...

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 ~~speciale aandacht tijdens de controle~~ kunnen worden vastgesteld als significante risico's vereisen, in het bijzonder transacties waarbij het management of de met governance belaste personen financieel betrokken zijn.

...

Inspelen op de risico's op een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen (Zie Par. 20)

...

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 relevante interne beheersingsmaatregelen te verkrijgen,¹²⁴ de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit inzake volledigheid en accurate vastlegging van relaties en transacties met verbonden partijen toetst.

...

Standaard 540, *De controle van schattingen en toelichtingen daarop*

Belangrijke uitgangspunten van deze Standaard

- 4 ~~Deze 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.¹²⁵ ~~ten behoeve van het inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen voor schattingen.~~ In de context van Standaard 540 en A 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 schattingonzekerheid, complexiteit, subjectiviteit of andere inherente risicofactoren, en de onderlinge relatie ertussen. Zoals uitgelegd in Standaard 200¹²⁶, is het inherente risico voor sommige 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 orde van grootte 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, 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 die relevant zijn voor de controle, 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 ~~Deze 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 ~~voor schattingen~~. 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 geen niet van plan is om toetsingen van de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen te toetsen uitvoert, of niet voornemens is om te steunen op de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen, kan is de inschatting door de accountant van het interne beheersingsrisico op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen voor de betreffende bewering niet worden vermindert op grond van de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen zodanig dat de inschatting van het risico op een afwijking van materieel belang hetzelfde is als de inschatting van inherent risico.¹²⁷ (Zie Par. A10)
- 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 schattingonzekerheid 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)

...

Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden

¹²⁴ Standaard 330, paragraaf 8(b).

¹²⁵ Standaard 315, paragraaf 31

¹²⁶ Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden*, paragraaf A40.

¹²⁷ Standaard 530, *Het gebruiken van steekproeven bij een controle*, Bijlage 3.

- 13 Bij het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en inclusief het systeem van de interne beheersing van de entiteit, zoals vereist door Standaard 315¹²⁸ 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 te bieden 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 ~~transacties en andere gebeurtenissen of omstandigheden onderhevig zijn aan of beïnvloed worden door de inherente risicofactoren~~ de vatbaarheid van beweringen voor afwijkingen beïnvloeden; (Zie Par. A24-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)
- 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 ~~De~~ interne beheersing van de entiteit

- e 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).
- f 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)
- g hoe het risico-inschattingsproces van de entiteit risico's met betrekking tot schattingen identificeert en erop inspeelt; (Zie Par. A32-A33)
- h 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 stroomt de transactiestromen, gebeurtenissen en omstandigheden die significant zijn voor de financiële overzichten en die aanleiding geven tot de noodzaak voor of wijzigingen in schattingen en toelichtingen daarop; en (Zie Par. A34-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-A37)
 - i de gebruikte methoden selecteert of opzet, en toepast, inclusief het gebruik van modellen; (Zie Par. A38-A39)
 - ii de veronderstellingen selecteert die zullen worden gebruikt, inclusief het overwegen van alternatieven, en significante veronderstellingen identificeert; en (Zie Par. A40, A41, A42, A43)
 - iii de gegevens selecteert die zullen worden gebruikt; (Zie Par. A44)
 - b inzicht verwerft in de mate van schattingonzekerheid, onder andere door het overwegen van het interval van mogelijke waarderingsresultaten; en (Zie Par. A45)

¹²⁸ Standaard 315, paragraaf 3, 5, 6, 9, 11, 12, 15, 16, 17, 20 en 21-19-27.

- 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, A49)
 - i geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen in de component 'interne beheersingsactiviteiten'¹²⁹ met betrekking tot interne beheersingsactiviteiten die relevant zijn voor de controle van het proces van het management voor het maken van schattingen zoals beschreven in paragraaf 13(h)(ii). (Zie Par. A50, A51, A52, A53, A54)
 - j hoe het management de uitkomst(en) van eerdere schattingen beoordeelt en reageert op de resultaten van die beoordeling.
- ...

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 315¹³⁰, dient de accountant ~~het inherente risico en het interne beheersingsrisico afzonderlijk in te schatten. De accountant dient~~ 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.¹³¹ Indien de accountant heeft vastgesteld dat er een significant risico bestaat, dient de accountant interne beheersingsmaatregelen te identificeren die inspelen op dat risico¹³², inzicht te verwerven in de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit, inclusief interne beheersingsactiviteiten, die relevant zijn voor dat risico, en te evalueren of dergelijke interne beheersingsmaatregelen effectief zijn opgezet en te bepalen of ze geïmplementeerd zijn.¹³³ (Zie Par. A80)
- ...
- 19 Zoals vereist door Standaard 330,¹³⁴ 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 relevante 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.¹³⁵ (Zie Par. A85, A86, A87, A88, A89)

¹²⁹ Standaard 315, paragrafen 26(a)(i)-(iv)

¹³⁰ Standaard 315, paragraaf 25 en 26 31 en 34.

¹³¹ Standaard 315, paragraaf 3227.

¹³² Standaard 315, paragraaf 26(a)(i)29.

¹³³ Standaard 315, paragraaf 26(a)

¹³⁴ Standaard 330, paragraaf 8.

¹³⁵ Standaard 330, paragraaf 9.

...

Belangrijke uitgangspunten van deze Standaard

Inherente risicofactoren (Zie Par. 4)

- A8 ~~Inherente risicofactoren zijn kenmerken van omstandigheden en gebeurtenissen of omstandigheden die de vatbaarheid van een bewering voor een afwijking kunnen 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 beheersingsmaatregelen¹³⁶. In bijlage 1 worden de aard van deze inherente risicofactoren en hun onderlinge relaties nader toegelicht in de context van het maken van schattingen en de presentatie ervan in de financiële overzichten.~~
- A9 ~~In aanvulling op de inherente risicofactoren van schattingsonzekerheid, complexiteit of subjectiviteit, kunnen er andere inherente risicofactoren zijn die de accountant kan overwegen bij het identificeren en beoordelen. Bij het inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen¹³⁷ 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. Deze kunnen de mate omvatten waarin de schatting onderhevig is aan, of beïnvloed wordt door:~~
- ~~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 ~~Een belangrijke overweging voor de accountant is 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 effectiviteit van de opzet effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen te toetsen waarop de accountant voornemens is te steunen en de mate waarin de interne beheersingsmaatregelen inspelen op de geëvalueerde inherente risico's op het niveau van beweringen. 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, ondersteunt een verwachting van de accountant van de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen bij het bepalen of het vaststellen van het plan om ze te toetsen ze moeten worden getoetst.~~

...

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 44-49 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 inclusief de 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

¹³⁶ Standaard 315, paragraaf 12(f)

¹³⁷ Standaard 315, paragraaf 31

A20 De aard, timing en omvang van de werkzaamheden van de accountant om inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving, inclusief het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het systeem van de 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 ~~en~~ 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 die ~~relevant zijn voor de controle~~. 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 ~~en~~ 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).

De entiteit en haar omgeving

Transacties en andere gebeurtenissen ~~en~~ of omstandigheden van de entiteit (Zie Par. 13(a))

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.¹³⁸

...

Het systeem van ~~De interne beheersing van de entiteit die relevant is voor de controle~~

De aard en omvang van toezicht en governance (Zie Par. 13(e))

A28 Bij toepassing van Standaard 315¹³⁹ 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, ~~aangezien deze betrekking heeft op de vraag of:~~

- management, met het toezicht van de met governance belaste personen, een cultuur van eerlijkheid en ethisch gedrag gecreëerd en gehandhaafd heeft; en
- ~~de sterke punten in de elementen van de interne beheersingsomgeving samen een geschikte basis vormt~~ en voor de andere componenten van het systeem van interne beheersing gezien de aard en grootte van de entiteit; en
- ~~of die andere componenten worden ondermijnd door tekortkomingen geïdentificeerd in de interne beheersingsomgeving de andere componenten van het systeem van interne beheersing ondermijnen.~~

...

Het informatiesysteem van de entiteit met betrekking tot schattingen (Zie Par. 13(h)(ii))

¹³⁸ Standaard 260, paragraaf 16(a).

¹³⁹ Standaard 315, paragraaf 21(a).44.

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) 48(a) en (d)~~ 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 ~~en 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 bepalen of er een significante tekortkoming in de interne beheersing is met betrekking tot het overwegen van de implicaties voor de evaluatie van de accountant van het risico-inschattingsproces van de entiteit.~~¹⁴⁰

...

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 ook relevanter voor de controle. Factoren die geschikt kunnen zijn voor de accountant om rekening mee te houden bij het verwerven van inzicht in het model en ~~in de gerelateerde geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen activiteiten die relevant zijn voor de controle~~, 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*.

...

¹⁴⁰ Standaard 315, paragraaf 22(b)47.

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 verslagperiodes zijn gebruikt;
 - de complexiteit van de IT-applicaties of andere aspecten van de IT-omgeving van de entiteit informatietechnologiesystemen 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.

Geïdentificeerde Interne beheersingsmaatregelen activiteiten die relevant zijn voor de controle van met betrekking tot het proces van het management voor het maken van schattingen (Zie Par. 13(i))

- A50 De oordeelsvorming van de accountant bij het identificeren van de voor de controle relevante 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 relevante interne beheersingsmaatregelen activiteiten identificeren met betrekking tot alle elementen aspecten van paragraaf 13(h)(ii), afhankelijk van de complexiteit die aan de schatting is verbonden.
- A51 Als onderdeel van het verwerven van inzicht in identificeren van de interne beheersingsmaatregelen activiteiten die relevant zijn voor de controle 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 beheersingsmaatregelenactiviteiten. 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 voor de geïdentificeerde controle-relevante~~ interne beheersingsmaatregelen ~~met betrekking tot de component 'interne beheersingsactiviteiten'~~ waar-schijnlijk general IT-controls en interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot informatie-verwerking ~~application controls~~. 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 het informatietechnologiesysteem~~ de mogelijkheid ~~heeft hebben~~ en op passende wijze ~~is zijn~~ geconfigureerd om grote hoeveelheden gegevens te verwerken;
 - complexe berekeningen bij het toepassen van een methode. Wanneer er verschillende IT-applicaties systemen nodig zijn om complexe transacties te verwerken, worden er regelmatig afstemmingen tussen de IT-applicaties systemen gemaakt, met name wanneer de IT-applicaties systemen 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 ~~monitoring van interne beheersingsmaatregelen~~ en andere componenten van het systeem van interne beheersing te beschrijven, zoals beschreven in Standaard 315.¹⁴¹
- 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 ~~activiteiten~~ 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)

...

- 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 haar omgeving

¹⁴¹ Standaard 315, Bijlage 3 paragraaf A77.

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 ~~het~~ 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.¹⁴² 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 beoordelen ~~en of~~ kan hij bepalen dat er meer overtuigende controle-informatie moet worden verkregen over de aangelegenheid. Veel stelsels inzake financiële verslaggeving bevatten 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.

Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten (Zie Par. 4 en 16)

- A65 In paragraaf A42 van Standaard 200 staat dat de Standaarden ~~normaliter niet afzonderlijk meestal~~ verwijzen naar de 'risico's op een afwijking van materiaal belang' in plaats van inherent risico- en intern beheersingsrisico afzonderlijk. Deze Standaard 315 vereist echter 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 beweringen¹⁴³, inclusief significante risico's, ~~op het niveau van beweringen voor schattingen~~ in overeenstemming met Standaard 330.¹⁴⁴
- 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 315¹⁴⁵, wordt van de accountant vereist rekening te houden met ~~de mate waarin de schatting onderhevig is aan of beïnvloed wordt door de inherente risicofactoren die de vatbaarheid van beweringen voor afwijkingen beïnvloeden en hoe ze dit doen. schattingsonzekerheid, complexiteit, subjectiviteit of andere inherente risicofactoren~~. De overweging door de accountant van de inherente risicofactoren kan ook informatie bevatten die zal worden gebruikt om bij het bepalen:
- 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
 - ~~van~~ 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.

- 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

¹⁴² Standaard 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode*, paragraaf 14.

¹⁴³ Standaard 315, paragrafen 31 en 34

¹⁴⁴ Standaard 300, paragraaf 7(b).

¹⁴⁵ Standaard 315, paragraaf 31(a)

minder risico's identificeren of het inherente risico ~~aan~~ 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 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 beweringen¹⁴⁶ inschatten of herzien, ongeacht hoe de inherente risicofactoren de vatbaarheid van beweringen voor afwijkingen met betrekking tot de mate waarin de schatting beïnvloeden was of beïnvloed is door schattingsonzekerheid, complexiteit, subjectiviteit of andere inherente risicofactoren. 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 ~~aan~~ dichtbij de ondergrens van het spectrum van inherent risico inschatten. De betaling van de bonussen na 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.

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 fraude-risicofactoren 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.

Wanneer de accountant voornemens is te steunen op de effectieve werking van ~~relevante~~ interne beheersingsmaatregelen (Zie Par. 19)

- A85 Het toetsen van de effectieve werking van ~~relevante~~ interne beheersingsmaatregelen 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 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.

¹⁴⁶ Standaard 315, paragraaf 37-34.

Standaard 600, *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groeps-onderdelen)*

Vereisten

Inzicht in de groep, haar onderdelen en hun omgevingen

17 Van de accountant wordt vereist dat hij de risico's op een afwijking van materieel belang identificeert en inschat door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het systeem van interne beheersing.¹⁴⁷ Het opdrachtteam op groepsniveau dient:

a ...

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

...

Definities

...

Significant groepsonderdeel (Zie Par. 9 (m))

...

A6 Het opdrachtteam op groepsniveau kan een groepsonderdeel ook aanwijzen als een groepsonderdeel dat waarschijnlijk significante risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep inhoudt als gevolg van zijn specifieke aard of omstandigheden ~~(dat wil zeggen risico's waaraan tijdens de controle speciale aandacht moet worden besteed)~~.¹⁴⁸ Een groepsonderdeel zou bijvoorbeeld verantwoordelijk kunnen zijn voor valutahandel en daardoor de groep blootstellen aan een significant risico op een afwijking van materieel belang, ook al is dit groepsonderdeel niet anderszins individueel financieel significant voor de groep.

...

A23 Standaard 315 verschaft leidraden met betrekking tot aangelegenheden die de accountant kan overwegen bij het verwerven van inzicht in de sector, de regelgeving en andere externe factoren die van invloed zijn op de entiteit, met inbegrip van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, de aard van de entiteit, doelstellingen en strategieën en de daarmee verband houdende bedrijfsrisico's, alsmede het meten en het beoordelen van de financiële prestaties van de entiteit.¹⁴⁹ Bijlage 2 van deze Standaard bevat leidraden met betrekking tot aangelegenheden die specifiek zijn voor een groep, met inbegrip van het consolidatieproces. (alleen voetnoot gewijzigd)

Bijlage 2

Voorbeelden van aangelegenheden waarin het opdrachtteam op groepsniveau inzicht verkrijgt (Zie Par. A23)

...

Interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel

- 1 Interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel kunnen bestaan uit een combinatie van:
 - regelmatige vergaderingen tussen het management op groepsniveau en het management van de groepsonderdelen om de zakelijke ontwikkelingen te bespreken en de prestaties te beoordelen;
- ...
- interne beheersingsmaatregelen activiteiten binnen een IT-systeem dat door alle of een deel van de groepsonderdelen wordt gehanteerd;
 - interne beheersingsmaatregelen binnen het proces van de groep om het monitoren van het

¹⁴⁷ Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving*.

¹⁴⁸ Standaard 315, paragraaf 27, 28, 29.

¹⁴⁹ Standaard 315, paragraaf A25-A49 A62-A64 en bijlage 1

systeem van interne beheersingsmaatregelen, met inbegrip van activiteiten van de interne auditfunctie en zelfbeoordelingsprogramma's, te monitoren;

...

Bijlage 5

Vereiste en aanvullende aangelegenheden opgenomen in de instructiebrief van het opdrachtteam op groepsniveau (Zie Par. A58)

Aangelegenheden die relevant zijn voor het verrichten van de werkzaamheden van de accountant van het groepsonderdeel:

- de bevindingen van de toetsingen door het opdrachtteam op groepsniveau van de interne beheersingsmaatregelen ~~activiteiten~~ van een verwerkingssysteem dat door alle of sommige groeps-onderdelen wordt gebruikt, alsmede de bevindingen van door de accountant van het groepsonderdeel uit te voeren toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen;
- ...

Standaard 610, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors*

Relatie tussen Standaard 315 en Standaard 610

...

- 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 315¹⁵⁰ behandelt tevens op welke wijze doeltreffende communicatie tussen de interne accountant en accountant een omgeving creëert waarin de accountant kan worden geïnformeerd over significante aangelegenheden die de werkzaamheden van de accountant kunnen beïnvloeden.

...

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Definitie van de interne auditfunctie (Zie Par. 2, 14 (a))

...

- 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 ~~activiteiten~~ kunnen uitvoeren die overeenkomstig Standaard 330 kunnen worden getoetst.¹⁵¹ 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.

...

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 ~~het monitoren van de~~ activiteiten inzake het monitoren van de interne beheersingsmaatregelen die binnen de entiteit kunnen worden uitgevoerd.

...

- A21 Zoals in Standaard 315¹⁵² wordt uitgelegd, vereisen zijn significante risico's risico's die aan de bovengrens van het spectrum van inherent risico worden ingeschat speciale aandacht 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

¹⁵⁰ Standaard 315, paragraaf A120.

¹⁵¹ Zie paragraaf 10.

¹⁵² Standaard 315, paragraaf 4(e).

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.

...

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

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 met inbegrip van haar het systeem van interne beheersing van de entiteit;

Standaard 701, Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant

Het bepalen van kernpunten van de controle (Zie Par. 9 en 10)

...

Overwegingen bij het bepalen van die aangelegenheden die significante aandacht van de accountant vereisen (Zie Par. 9)

...

Gebieden met een hoger risico op een afwijking van materieel belang of een significant risico geïdentificeerd overeenkomstig Standaard 315 (Zie Par. 9 (a))

...

- A20 Standaard 315 definieert een significant risico als een geïdentificeerd ~~en ingeschat~~ 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 waaraan, op grond van de oordeelsvorming van de accountant, tijdens de controle speciale aandacht moet worden besteed.¹⁵³ 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.

...

Standaard 720 (herzien), De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie

Lezen en overwegen van de andere informatie (Zie Par. 14-15)

...

- 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, inclusief het systeem van de interne beheersing van de entiteit, verkregen in overeenstemming met Standaard 315¹⁵⁴. Standaard 315 zet het vereiste inzicht van de accountant uiteen, hetgeen aangelegenheden omvat zoals het verkrijgen van inzicht in: a de organisatiestructuur, eigendom en governance en bedrijfsmodel van de entiteit, inclusief de mate waarin het bedrijfsmodel het gebruik van IT integreert

¹⁵³ Standaard 315, paragraaf 12(l)

¹⁵⁴ Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving*, paragraaf 19-27.44 en 42.

- b ~~de~~ 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 aard van de entiteit;~~
- e ~~de keuze en toepassing door de entiteit van grondslagen voor financiële verslaggeving;~~
- f ~~de doelstellingen en strategieën van de entiteit;~~
- g ~~de wijze waarop de entiteit haar financiële prestaties meet en beoordeelt;~~
- d de interne beheersing van de entiteit.

...

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 Alinea 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;¹⁵⁵
 - ...

¹⁵⁵ Standaard 315, paragraaf 11, 31 en A1.

De structuren en processen die de activiteiten van de IAASB ondersteunen worden gefaciliteerd door de International Federation of Accountants® (IFAC®).

De IAASB en IFAC aanvaarden geen aansprakelijkheid voor schade veroorzaakt door een persoon die handelt of nalaat te handelen vertrouwend op het materiaal in deze publicatie, ongeacht of een dergelijke schade wordt veroorzaakt door nalatigheid of anderszins.

Copyright © December 2019 door de International Federation of Accountants (IFAC). Alle rechten voorbehouden. Deze publicatie mag gedownload worden voor persoonlijk en niet commercieel gebruik (d.w.z. professionele referentie of onderzoek) van www.iaasb.org. Schriftelijke toestemming is nodig om dit document te reproduceren, op te slaan of te verzenden, of op andere soortgelijke wijze hiervan gebruik te maken.

De 'International Auditing and Assurance Standards Board', 'International Standards on Auditing', 'International Standards on Assurance Engagements', 'International Standards on Review Engagements', 'International Standards on Related Services', 'International Standards on Quality Control', 'International Auditing Practice Notes', 'International Federation of Accountants', 'IAASB', 'ISA', 'ISAE', 'ISRE', 'ISRS', 'ISQC', 'IAPN', 'IFAC', het IAASB logo, en het IFAC logo zijn handelsmerken van IFAC, of gedeponeerde handelsmerken en servicemerken van IFAC in de Verenigde Staten en andere landen.

Voor copyrights, handelsmerk en informatie over toestemming neem contact op via permissions@ifac.org

Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



Antonio Vivaldistraat 2 - 8
1083 HP Amsterdam
Postbus 7984
1008 AD Amsterdam

T 020 301 03 01
E nba@nba.nl
I www.nba.nl