

Originally developed by:



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

Consultatiedocument

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

27 mei 2026

De consultatieperiode loopt tot en met 27 juli 2026

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



Over de IAASB

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.

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 240 THE AUDITOR'S RESPONSIBILITIES RELATING TO FRAUD IN AN AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS (Effective for audits of financial statements for periods beginning on or after December 15, 2026)		STANDAARD 240 DE VERANTWOORDELIJKHEDEN VAN DE ACCOUNTANT MET BETREKKING TOT FRAUDE BIJ EEN CONTROLE VAN FINANCIËLE OVERZICHTEN (Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.)	
		Paragraaf	Paragraaf
Introduction			Inleiding
Scope of this ISA	1	Toepassingsgebied van deze Standaard	1
Responsibilities of the Auditor, Management and Those Charged with Governance	2-3	Verantwoordelijkheden van de accountant, het management en de met governance belaste personen	2-3
Key Concepts in this ISA	4-14	Belangrijkste uitgangspunten in deze Standaard	4-14
Relationship with Other ISAs	15	Relatie met andere Standaarden	15
Effective Date	16	Ingangsdatum	16
Objective	17	Doelstelling	17
Definitions	18	Definities	18
Requirements		Vereisten	
Professional Skepticism	19-22	Professioneel-kritische instelling	19-22
Engagement Resources	23	Middelen voor de opdracht	23
Engagement Performance	24	Uitvoering van de opdracht	24
Ongoing Nature of Communications with Management and Those Charged with Governance	25	Het voortdurende karakter van communicatie met het management en de met governance belaste personen	25
Risk Assessment Procedures and Related Activities	26-30	Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden	26-30
Obtaining an Understanding of the Entity and Its Environment, the Applicable Financial Reporting Framework and the Entity's System of Internal Control	31-37	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	31-37
Evaluation of Fraud Risk Factors	38	Evaluatie van frauderisicofactoren	38
Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement Due to Fraud	39-41	Het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude	39-41
Responding to the Assessed Risks of Material Misstatement Due to Fraud	42-53	Het inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude	42-53
Overall Evaluation Based on Audit Procedures Performed	54	Algehele evaluatie op basis van uitgevoerde controlewerkzaamheden	54
Fraud or Suspected Fraud	55-58	Fraude of vermoede fraude	55-58
Auditor Unable to Continue the Audit Engagement	59	De accountant is niet in staat de controleopdracht voort te zetten	59
Auditor's Report	60-62	De controleverklaring	59A-62
Written Representations	63	Schriftelijke bevestigingen	63
Communication with Management and Those Charged with Governance	64-66	Communicatie met het management en de met governance belaste personen	64-66
Reporting to an Appropriate Authority Outside of the Entity	67	Rapporteren aan een bevoegde instantie buiten de entiteit	67
Documentation	68	Documentatie	68-68A
Application and Other Explanatory Material		Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	
Responsibilities of the Auditor, Management and Those Charged with Governance	A1	Verantwoordelijkheden van de accountant, het management en de met governance belaste personen	A1

Key Concepts in this ISA	A2-A17	Belangrijkste uitgangspunten in deze Standaard	A2-A17
Relationship with Other ISAs	A18	Relatie met andere standaarden	A18
Definitions	A19-A26	Definities	A19-A26
Professional Skepticism	A27-A37	Professioneel-kritische instelling	A27-A37
Engagement Resources	A38-A42	Middelen voor de opdracht	A38-A42
Engagement Performance	A43	Uitvoering van de opdracht	A43
Ongoing Nature of Communications with Management and Those Charged with Governance	A44-A48	Het voortdurende karakter van communicatie met het management en de met governance belaste personen	A44-A48
Risk Assessment Procedures and Related Activities	A49-A60	Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden	A49-A60
Obtaining an Understanding of the Entity and Its Environment, the Applicable Financial Reporting Framework and the Entity's System of Internal Control	A61-A109	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	A61-A109
Evaluation of Fraud Risk Factors	A110-A112	Evaluatie van frauderisicofactoren	A110-A112
Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement Due to Fraud	A113-A125	Het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude	A113-A125
Responding to the Assessed Risks of Material Misstatement Due to Fraud	A126-A155	Het inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude	A126-A155
Fraud or Suspected Fraud	A156-A172	Fraude of vermoede fraude	A156-A172
Auditor Unable to Continue the Audit Engagement	A173-A176	De accountant is niet in staat de controleopdracht voort te zetten	A173-A176
Auditor's Report	A177-A192	De controleverklaring	A176A- A192R
Written Representations	A193-A194	Schriftelijke bevestigingen	A193-A194
Communication with Management and Those Charged with Governance	A195-A200	Communicatie met het management en de met governance belaste personen	A195-A200
Reporting to an Appropriate Authority Outside of the Entity	A201-A205	Rapporteren aan een bevoegde instantie buiten de entiteit	A201-A205
Documentation	A206	Documentatie	A206-A206A
Appendix 1: Examples of Fraud Risk Factors		Bijlage 1: Voorbeelden van frauderisicofactoren	
Appendix 2: Examples of Possible Audit Procedures to Address the Assessed Risks of Material Misstatement Due to Fraud		Bijlage 2: Voorbeelden van mogelijke controlewerkzaamheden om in te spelen op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude	
Appendix 3: Examples of Circumstances that May Be Indicative of Fraud or Suspected Fraud		Bijlage 3: Voorbeelden van omstandigheden die kunnen wijzen op fraude of vermoede fraude	
Appendix 4: Additional Considerations that May Inform the Auditor When Selecting Journal Entries and Other Adjustments for Testing		Bijlage 4: Aanvullende overwegingen die de accountant kunnen ondersteunen bij het selecteren van journaalposten en andere aanpassingen om te toetsen	
Appendix 5: Other ISAs Addressing Specific Topics that Reference Fraud or Suspected Fraud		Bijlage 5: Andere standaarden die specifieke onderwerpen behandelen die verwijzen naar fraude of vermoede fraude	

	Introduction	Inleiding
	Scope of this ISA	Toepassingsgebied van deze Standaard
1.	This International Standard on Auditing (ISA) deals with the auditor's responsibilities relating to fraud in an audit of financial statements and the implications for the auditor's report. The requirements and guidance in this ISA refer to, or expand on, the application of other relevant ISAs, in particular ISA 200, ¹ ISA 220 (Revised), ² ISA 315 (Revised 2019), ³ ISA 330, ⁴ and ISA 701. ⁵ Accordingly, this ISA is intended to be applied in conjunction with other relevant ISAs.	Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten en de implicaties voor de controleverklaring. De vereisten en leidraden in de Standaard verwijzen naar of vormen een aanvulling op de toepassing van andere relevante Standaarden, in het bijzonder Standaard 200 ⁶ , Standaard 220 ⁷ , Standaard 315 ⁸ , Standaard 330 ⁹ , en Standaard 701 ¹⁰ . Daarom is deze Standaard bedoeld te worden toegepast in samenhang met andere relevante standaarden.
	Responsibilities of the Auditor, Management and Those Charged with Governance	Verantwoordelijkheden van de accountant, het management en de met governance belaste personen
	<i>Responsibilities of the Auditor</i>	<i>Verantwoordelijkheden van de accountant</i>
2.	The auditor's responsibilities relating to fraud when conducting an audit in accordance with this ISA, and other relevant ISAs, are to: (Ref: Para. A1)	De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude bij het uitvoeren van een controle in overeenstemming met deze Standaard, en andere relevante standaarden, zijn: (Zie Par. A1)
	(a) Plan and perform the audit to obtain reasonable assurance about whether the financial statements as a whole are free from material misstatement due to fraud. These responsibilities include identifying and assessing risks of material misstatement in the financial statements due to fraud and designing and implementing responses to address those assessed risks.	(a) de controle te plannen en uit te voeren om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen over de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijkingen van materieel belang bevatten als gevolg van fraude. Deze verantwoordelijkheden omvatten het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten als gevolg van fraude en het opzetten en implementeren van maatregelen om in te spelen op deze ingeschatte risico's.
	(b) Communicate and report about matters related to fraud.	(b) te communiceren en rapporteren over fraude-aangelegenheden.
	<i>Responsibilities of Management and Those Charged with Governance</i>	<i>Verantwoordelijkheden van het management en de met governance belaste personen</i>
3.	The primary responsibility for the prevention and detection of fraud rests with both management and those charged with governance of the entity. It is important that management, with the oversight of those charged with governance, place a strong emphasis on fraud prevention, which may reduce opportunities for fraud to take place, and fraud deterrence, which could persuade individuals not to commit fraud because of the likelihood	De primaire verantwoordelijkheid voor het voorkomen en detecteren van fraude berust bij zowel het management als de met governance belaste personen van de entiteit. Het is belangrijk dat het management, onder toezicht van de met governance belaste personen, sterk de nadruk legt op: <ul style="list-style-type: none"> • het voorkomen van fraude, waardoor de mogelijkheden tot het plegen van fraude kunnen afnemen; en

¹ ISA 200, *Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing*

² ISA 220 (Revised), *Quality Management for an Audit of Financial Statements*

³ ISA 315 (Revised 2019), *Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement*

⁴ ISA 330, *The Auditor's Responses to Assessed Risks*

⁵ ISA 701, *Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report*

⁶ Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden*

⁷ Standaard 220, *Kwaliteitsmanagement voor een controle van financiële overzichten*

⁸ Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten*

⁹ Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's*

¹⁰ Standaard 701, *Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*

	<p>of detection and punishment. This involves a commitment to creating and maintaining a culture of honesty and ethical behavior that can be reinforced by active oversight by those charged with governance. Oversight by those charged with governance includes considering the potential for override of controls or other inappropriate influence over the financial reporting process, such as efforts by management to manipulate earnings in order to influence the perceptions of financial statement users regarding the entity's performance.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • het ontmoedigen van fraude, waardoor personen ervan kunnen worden weerhouden om fraude te plegen wegens de waarschijnlijkheid dat die fraude wordt gedetecteerd en bestraft. <p>Dit houdt in dat men streeft naar een cultuur van integriteit en ethisch gedrag. Dit kan worden versterkt door middel van actief toezicht door de met governance belaste personen. De uitoefening van toezicht door de met governance belaste personen houdt onder meer in dat rekening wordt gehouden met de mogelijkheid om interne beheersingsmaatregelen te doorbreken of met andere ongeoorloofde vormen van beïnvloeding van het proces van financiële verslaggeving. Het gaat daarbij bijvoorbeeld om pogingen van het management om de resultaten te manipuleren om invloed uit te oefenen op de perceptie die gebruikers van de financiële overzichten hebben over de prestaties van de entiteit.</p>
	Key Concepts in this ISA	Belangrijkste uitgangspunten in deze Standaard
	<i>Characteristics of Fraud</i>	<i>Kenmerken van fraude</i>
4.	Misstatements in the financial statements can arise from either fraud or error. The distinguishing factor between fraud and error is whether the underlying action that results in the misstatement of the financial statements is intentional or unintentional.	Afwijkingen in de financiële overzichten kunnen ontstaan door fraude of fouten. De onderscheidende factor tussen fraude en fouten is het al dan niet opzettelijke karakter van de onderliggende handeling die ten grondslag ligt aan de afwijking in de financiële overzichten.
5.	Two types of intentional misstatements are relevant to the auditor – misstatements resulting from fraudulent financial reporting and misstatements resulting from misappropriation of assets. (Ref: Para. A2–A6)	Twee soorten opzettelijke afwijkingen zijn relevant voor de accountant - afwijkingen als gevolg van frauduleuze financiële verslaggeving en afwijkingen als gevolg van oneigenlijke toe-eigening van activa. (Zie Par. A2, A3, A4, A5 en A6)
	Fraud or Suspected Fraud	Fraude of vermoede fraude
6.	Although fraud is a broad legal concept, for the purposes of the ISAs, the auditor is concerned with a material misstatement of the financial statements due to fraud. Although the auditor may identify or suspect the occurrence of fraud as defined by this ISA, the auditor does not make legal determinations of whether fraud has actually occurred.	Hoewel fraude een ruim juridisch begrip is, is de accountant voor de toepassing van de Standaarden gericht op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten die het gevolg is van fraude. Hoewel de accountant fraude kan identificeren of vermoeden, zoals gedefinieerd in deze Standaard, stelt de accountant niet juridisch vast of fraude daadwerkelijk heeft plaatsgevonden.
7.	The auditor may identify fraud or suspected fraud when performing audit procedures in accordance with this and other ISAs. Suspected fraud includes allegations of fraud that come to the auditor's attention during the course of the audit. (Ref: Para. A7–A10 and A28)	Bij het uitvoeren van controlewerkzaamheden in overeenstemming met deze en andere Standaarden kan de accountant fraude of vermoede fraude identificeren. Vermoede fraude omvat beschuldigingen van fraude die de aandacht van de accountant trekken gedurende de controle. (Zie Par. A7, A8, A9, A10 en A28)
8.	The auditor's determination of whether a fraud or suspected fraud is material to the financial statements involves the exercise of professional judgment. For identified misstatement(s) due to fraud, this includes consideration of the nature of the circumstances giving rise to the fraud. Judgments about materiality involve both qualitative and quantitative considerations. (Ref: Para. A11)	De vaststelling door de accountant of een fraude of vermoede fraude materieel is voor de financiële overzichten vergt het toepassen van professionele oordeelsvorming. Voor (een) geïdentificeerde afwijking(en) als gevolg van fraude omvat dit het overwegen van de aard van de omstandigheden die aanleiding tot de fraude geven. Oordeelsvormingen over materialiteit bestaan uit zowel kwalitatieve als kwantitatieve overwegingen. (Zie Par. A11)
	<i>Inherent Limitations</i>	<i>Inherente beperkingen</i>

9.	While the risk of not detecting a material misstatement resulting from fraud is higher than the risk of not detecting one resulting from error, that does not diminish the auditor's responsibility to plan and perform the audit to obtain reasonable assurance about whether the financial statements as a whole are free from material misstatement due to fraud. Reasonable assurance is a high, but not absolute, level of assurance. ¹¹	Het risico dat een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude niet wordt ontdekt, is groter dan het risico dat een afwijking als gevolg van fouten niet wordt ontdekt. Dit doet echter geen afbreuk aan de verantwoordelijkheid van de accountant om de controle zodanig te plannen en uit te voeren dat de accountant een redelijke mate van zekerheid verkrijgt dat de financiële overzichten als geheel geen materiële afwijkingen als gevolg van fraude bevatten. Een redelijke mate van zekerheid is een hoog, maar niet absoluut niveau van zekerheid ¹² .
10.	Because of the significance of the inherent limitations of an audit as it relates to fraud, there is an unavoidable risk that some material misstatements of the financial statements may not be detected, even though the audit is properly planned and performed in accordance with the ISAs. ¹³ However, the inherent limitations of an audit are not a justification for the auditor to be satisfied with less than persuasive audit evidence. ¹⁴ (Ref: Para. A12)	Vanwege de significantie van de inherente beperkingen van een controle met betrekking tot fraude, bestaat er een onvermijdelijk risico dat sommige materiële onjuistheden in de jaarrekening niet worden ontdekt, zelfs als de controle naar behoren is gepland en uitgevoerd in overeenstemming met de Standaarden ¹⁵ . De inherente beperkingen van een controle zijn echter geen rechtvaardiging voor de accountant om genoeg te nemen met minder dan overtuigende controle-informatie ¹⁶ . (Zie Par. A12)
11.	Furthermore, the risk of the auditor not detecting a material misstatement resulting from management fraud is greater than for employee fraud because management is frequently in a position to directly or indirectly manipulate accounting records, present fraudulent financial information, or override controls designed to prevent similar frauds by other employees.	Bovendien is het risico dat de accountant een afwijking van materieel belang niet ontdekt in geval van managementfraude groter dan bij werknemersfraude. Dit komt omdat het management vaak in de positie verkeert om direct of indirect de administratieve vastleggingen te manipuleren, frauduleuze financiële informatie te presenteren of interne beheersingsmaatregelen te doorbreken, die zijn opgezet om soortgelijke fraude door andere werknemers te voorkomen.
	<i>Professional Skepticism and Professional Judgment</i>	<i>Professioneel-kritische instelling en professionele oordeelsvorming</i>
12.	In accordance with ISA 200, ¹⁷ the auditor is required to plan and perform the audit with professional skepticism and to exercise professional judgment. The auditor is required by this ISA to remain alert to the possibility that other audit procedures performed may bring information about fraud or suspected fraud to the auditor's attention. Accordingly, it is important that the auditor maintain professional skepticism throughout the audit, considering the potential for management override of controls, and recognizing that audit procedures that are effective for detecting error may not be effective in detecting fraud.	In overeenstemming met Standaard 200 ¹⁸ dient de accountant de controle te plannen en uit te voeren met een professioneel-kritische instelling en professionele oordeelsvorming toe te passen. De accountant is op grond van deze Standaard verplicht alert te blijven op de mogelijkheid dat andere uitgevoerde controlewerkzaamheden informatie over fraude of vermoede fraude onder de aandacht van de accountant brengen. De accountant past dan ook tijdens de gehele controle een professioneel-kritische instelling toe, rekening houdend met de mogelijkheid dat het management de interne beheersingsmaatregelen doorbreekt. De accountant is zich bewust dat controlewerkzaamheden die effectief zijn voor het detecteren van fouten, mogelijk niet effectief zijn voor het detecteren van fraude.
13.	Professional judgment is exercised in making informed decisions about the courses of action that are appropriate in the circumstances, including when	Professionele oordeelsvorming wordt toegepast bij het nemen van weloverwogen beslissingen over de maatregelen die in de gegeven omstandigheden passend zijn, ook wanneer de

¹¹ ISA 200, paragraph 5

¹² Standaard 200, paragraaf 5

¹³ ISA 200, paragraphs A56–A57

¹⁴ ISA 200, paragraph A57

¹⁵ Standaard 200, paragrafen A56–A57

¹⁶ Standaard 200, paragraaf A57

¹⁷ ISA 200, paragraphs 15–16

¹⁸ Standaard 200, paragrafen 15 en 16

	the auditor identifies fraud or suspected fraud. Professional skepticism supports the quality of judgments made by the engagement team and, through these judgments, supports the overall effectiveness of the engagement team in achieving quality at the engagement level. (Ref: Para. A13–A14)	accountant fraude of vermoede fraude identificeert. Een professioneel-kritische instelling ondersteunt de kwaliteit van oordeelsvormingen door het opdrachtteam. Via deze oordeelsvormingen ondersteunt een professioneel-kritische instelling de algehele effectiviteit van het opdrachtteam bij het bereiken van kwaliteit op opdrachtniveau. (Zie Par. A13 en A14)
	<i>Non-Compliance with Laws and Regulations</i>	<i>Niet-naleving van wet- en regelgeving</i>
14.	For the purposes of this and other relevant ISAs, fraud ordinarily constitutes an instance of non-compliance with laws and regulations. As such, if the auditor identifies fraud or suspected fraud, the auditor also has responsibilities in accordance with ISA 250 (Revised). ¹⁹ (Ref: Para. A15–A17)	Voor de toepassing van deze en andere relevante Standaarden vormt fraude gewoonlijk een geval van niet-naleving van wet- en regelgeving. Daardoor heeft de accountant dan ook verantwoordelijkheden in overeenstemming met Standaard 250 ²⁰ indien de accountant fraude identificeert of vermoedt. (Zie Par. A15, A16 en A17)
	Relationship with Other ISAs	Relatie met andere standaarden
15.	Some ISAs that address specific topics also have requirements and guidance that are applicable to the auditor’s work on the identification and assessment of the risks of material misstatement due to fraud and responses to address such assessed risks of material misstatement due to fraud. In these instances, the other ISAs expand on how this ISA is applied. (Ref: Para. A18)	Sommige Standaarden die specifieke onderwerpen behandelen, bevatten ook vereisten en leidraden die van toepassing zijn op: <ul style="list-style-type: none"> • het werk van de accountant met betrekking tot het identificeren en inschatten van de risico’s op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude; en • de manieren om in te spelen op dergelijke ingeschatte risico’s op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude. <p>In deze gevallen gaan de andere Standaarden dieper in op de toepassing van deze Standaard. (Zie Par. A18)</p>
	Effective Date	Ingangsdatum
16.	This ISA is effective for audits of financial statements for periods beginning on or after December 15, 2026.	<i>Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.</i>
	Objectives	Doelstellingen
17.	The objectives of the auditor are:	De doelstellingen van de accountant zijn:
	(a) To identify and assess the risks of material misstatement of the financial statements due to fraud;	(a) het identificeren en inschatten van de risico’s op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten als gevolg van fraude;
	(b) To obtain sufficient appropriate audit evidence regarding the assessed risks of material misstatement due to fraud, through designing and implementing appropriate responses;	(b) het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude, door het opzetten en implementeren van geschikte manieren om op die risico's in te spelen;
	(c) To respond appropriately to fraud or suspected fraud identified during the audit; and	(c) het op passende wijze inspelen op fraude of vermoede fraude die tijdens de controle is geïdentificeerd; en
	(d) To report in accordance with this ISA.	(d) het rapporteren in overeenstemming met deze Standaard.

¹⁹ ISA 250 (Revised), *Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements*

²⁰ Standaard 250, *Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten*

	Definitions	Definities
18.	For purposes of the ISAs, the following terms have the meanings attributed below:	Voor de toepassing van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
	(a) Fraud – An intentional act by one or more individuals among management, those charged with governance, employees, or third parties, involving the use of deception to obtain an unjust or illegal advantage. (Ref: Para. A19–A23)	(a) Fraude – Opzettelijk handelen door een of meer leden van het management, de met governance belaste personen, werknemers of derden, waarbij gebruik wordt gemaakt van misleiding om een onrechtmatig of onwettig voordeel te verkrijgen. (Zie Par. A19, A20, A21, A22 en A23)
	(b) Fraud risk factors – Events or conditions that indicate an incentive or pressure to commit fraud, or provide an opportunity to commit fraud, or an attitude or rationalization that justifies the fraudulent action. (Ref: Para. A24–A26)	(b) Frauderisicofactoren – Gebeurtenissen of omstandigheden die wijzen op een stimulans of druk om fraude te plegen, of die gelegenheid scheppen om fraude te plegen, of een houding of rationalisatie die de frauduleuze handeling rechtvaardigt. (Zie Par. A24, A25 en A26)
	Requirements	Vereisten
	Professional Skepticism	Professioneel-kritische instelling
19.	In applying ISA 200, ²¹ the auditor shall maintain professional skepticism throughout the audit, recognizing the possibility that a material misstatement due to fraud could exist. (Ref: Para. A27)	Bij de toepassing van Standaard 200 ²² dient de accountant tijdens de gehele controle een professioneel-kritische instelling te handhaven en zich bewust te zijn van de mogelijkheid dat een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude kan bestaan. (Zie Par. A27)
20.	The auditor shall remain alert throughout the audit for information that indicates that one or more fraud risk factors are present and circumstances that may be indicative of fraud or suspected fraud. (Ref: Para. A28–A32)	De accountant dient gedurende de gehele controle alert te blijven op informatie die wijst op de aanwezigheid van een of meer frauderisicofactoren en op omstandigheden die kunnen duiden op fraude of vermoede fraude. (Zie Par. A28, A29, A30, A31 en A32)
21.	Where responses to inquiries of management, those charged with governance, individuals within the internal audit function, or others within the entity are inconsistent, the auditor shall investigate the inconsistencies. (Ref: Para. A33)	Wanneer de antwoorden op verzoeken om inlichtingen van het management, de met governance belaste personen, personen binnen de interne auditfunctie of anderen binnen de entiteit inconsistent zijn, dient de accountant deze inconsistenties te onderzoeken. (Zie Par. A33)
22.	If conditions identified during the audit cause the auditor to believe that a record or document may not be authentic or that terms in a document have been modified but not disclosed to the auditor, the auditor shall investigate further. (Ref: Para. A34–A37)	Indien tijdens de controle geïdentificeerde omstandigheden de accountant doen vermoeden dat een vastlegging of document mogelijk niet authentiek is of dat de voorwaarden in een document zijn gewijzigd zonder dat dit aan de accountant is meegedeeld, dient de accountant dit nader te onderzoeken. (Zie Par. A34, A35, A36 en A37)

²¹ ISA 200, paragraph 15

²² Standaard 200, paragraaf 15

	Engagement Resources	Middelen voor de opdracht
23.	In applying ISA 220 (Revised), ²³ the engagement partner shall determine that members of the engagement team collectively have the appropriate competence and capabilities, including sufficient time and appropriate specialized skills or knowledge to perform risk assessment procedures, identify and assess the risks of material misstatement due to fraud, design and perform further audit procedures to respond to those risks, or evaluate the audit evidence obtained. (Ref: Para. A38–A42)	Bij de toepassing van Standaard 220 ²⁴ dient de opdrachtspartner vast te stellen dat de leden van het opdrachtteam gezamenlijk over de passende competenties en capaciteiten beschikken. Hieronder vallen voldoende tijd en de passende gespecialiseerde vaardigheden of kennis om: <ul style="list-style-type: none"> • risico-inschattingswerkzaamheden uit te voeren; • de risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude te identificeren en in te schatten; • nadere controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren om in te spelen op die risico's; of • de verkregen controle-informatie te evalueren. (Zie Par. A38, A39, A40, A41 en A42)
	Engagement Performance	Uitvoering van de opdracht
24.	In applying ISA 220 (Revised), ²⁵ the engagement partner shall determine that the nature, timing and extent of direction, supervision and review is responsive to the nature and circumstances of the audit engagement, considering matters identified during the course of the audit engagement, including: (Ref: Para. A43)	Bij de toepassing van Standaard 220 ²⁶ dient de opdrachtspartner vast te stellen dat de aard, timing en omvang van de aansturing, het toezicht en de beoordeling inspelen op de aard en omstandigheden van de controleopdracht. De opdrachtspartner houdt rekening met aangelegenheden die tijdens de controleopdracht zijn geïdentificeerd, waaronder: (Zie Par. A43)
	(a) Fraud risk factors;	(a) frauderisicofactoren;
	(b) Fraud or suspected fraud; and	(b) fraude of vermoede fraude; en
	(c) Control deficiencies related to the prevention or detection of fraud.	(c) tekortkomingen in de interne beheersing met betrekking tot het voorkomen en detecteren van fraude
	Ongoing Nature of Communications with Management and Those Charged with Governance	Het voortdurende karakter van communicatie met het management en de met governance belaste personen
25.	The auditor shall communicate with management and those charged with governance matters related to fraud at appropriate times throughout the audit engagement. (Ref: Para. A44–A48)	De accountant dient tijdens de controleopdracht op gepaste momenten met het management en de met governance belaste personen te communiceren over fraude-aangelegenheden. (Zie Par. A44, A45, A46, A47 en A48)
	Risk Assessment Procedures and Related Activities	Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden
26.	In applying ISA 315 (Revised 2019), ²⁷ the auditor shall perform the procedures in paragraphs 27–38. In doing so, the auditor shall consider whether one or more fraud risk factors are present. (Ref: Para. A49)	Bij de toepassing van Standaard 315 ²⁸ dient de accountant de werkzaamheden uit te voeren die zijn beschreven in de paragrafen 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37 en 38. Hierbij houdt de accountant rekening met de vraag of een of meer frauderisicofactoren aanwezig zijn. (Zie Par. A49)

²³ ISA 220 (Revised), paragraphs 25–28

²⁴ Standaard 220, paragrafen 25, 26, 27 en 28

²⁵ ISA 220 (Revised), paragraph 30(b)

²⁶ Standaard 220, paragraaf 30(b)

²⁷ ISA 315 (Revised 2019), paragraphs 13–27

²⁸ Standaard 315, paragrafen 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26 en 27

	<i>Information from Other Sources</i>	<i>Informatie uit andere bronnen</i>
27.	In applying ISA 315 (Revised 2019), ²⁹ the auditor shall consider whether information from other sources obtained by the auditor indicates that one or more fraud risk factors are present. (Ref: Para. A50–A51)	Bij de toepassing van Standaard 315 ³⁰ dient de accountant te overwegen of informatie die de accountant uit andere bronnen heeft verkregen, erop wijst dat één of meer frauderisicofactoren aanwezig zijn. (Zie Par. A50 en A51)
	<i>Retrospective Review of the Outcome of Previous Accounting Estimates</i>	<i>Retrospectieve beoordeling van de uitkomst van eerdere schattingen</i>
28.	In applying ISA 540 (Revised), ³¹ the auditor shall perform a retrospective review of management judgments and assumptions related to the outcome of previous accounting estimates, or where applicable, their subsequent re-estimation to assist in identifying and assessing the risks of material misstatement due to fraud in the current period. In doing so, the auditor shall take into account the characteristics of the accounting estimates in determining the nature and extent of that review. (Ref: Para. A52)	Bij de toepassing van Standaard 540 ³² dient de accountant een retrospectieve beoordeling uit te voeren van de inschattingen en veronderstellingen van het management met betrekking tot de uitkomst van eerdere schattingen of, indien van toepassing, de daaropvolgende herziening daarvan. Dit helpt bij het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude in de huidige periode. Bij het bepalen van de aard en omvang van die retrospectieve beoordeling dient de accountant rekening te houden met de kenmerken van de schattingen. (Zie Par. A52)
	<i>Engagement Team Discussion</i>	<i>Bespreking door het opdrachtteam</i>
29.	In applying ISA 315 (Revised 2019), ³³ when holding the engagement team discussion, the engagement partner and other key engagement team members shall place particular emphasis on how and where the entity's financial statements may be susceptible to material misstatement due to fraud, including how fraud may occur. In doing so, the engagement team discussion shall include: (Ref: Para. A43, A53–A54 and A59)	Bij de toepassing van Standaard 315 ³⁴ dienen de opdrachtpartner en andere kernleden van het opdrachtteam tijdens de bespreking door het opdrachtteam bijzondere nadruk te leggen op hoe en waar de financiële overzichten van de entiteit mogelijk vatbaar kunnen zijn voor afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude, met inbegrip van de wijze waarop fraude kan plaatsvinden. Daarbij dient de bespreking door het opdrachtteam het volgende te omvatten: (Zie Par. A43, A53, A54 en A59)
	(a) An exchange of ideas about:	(a) een uitwisseling van ideeën over:
	(i) The entity's culture, management's commitment to integrity and ethical values, and related oversight by those charged with governance; (Ref: Para. A55)	(i) de cultuur van de entiteit, de toewijding van het management aan integriteit en ethische waarden, en het daarmee samenhangende toezicht door de met governance belaste personen; (Zie Par. A55)
	(ii) Fraud risk factors, including: (Ref: Para. A56–A57)	(ii) frauderisicofactoren, waaronder: (Zie Par. A56 en A57)
	a. Incentives or pressures on management, those charged with governance, or employees to commit fraud;	a. stimulansen voor of druk op het management, de met governance belaste personen of werknemers om fraude te plegen;
	b. How one or more individuals among management, those charged with governance, or employees could perpetrate and conceal fraudulent financial reporting; and	b. hoe één of meer personen van het management, de met governance belaste personen of werknemers frauduleuze financiële verslaggeving zouden kunnen plegen en verhullen; en

²⁹ ISA 315 (Revised 2019), paragraphs 15–16

³⁰ Standaard 315, paragrafen 15 en 16

³¹ ISA 540 (Revised), *Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures*, paragraph 14

³² Standaard 540, *De controle van schattingen en toelichtingen daarop*, paragraaf 14

³³ ISA 315 (Revised 2019), paragraphs 17 and A42–A43

³⁴ Standaard 315, paragrafen 17, A42 en A43

	c. How assets of the entity could be misappropriated by management, those charged with governance, employees or third parties.	c. hoe activa van de entiteit oneigenlijk zouden kunnen worden toegeëigend door het management, de met governance belaste personen, werknemers of derden.
	(iii) Which types of revenue, revenue transactions or relevant assertions may give rise to the risks of material misstatement due to fraud in revenue recognition; and	(iii) welke soorten opbrengsten, opbrengsttransacties of relevante beweringen aanleiding kunnen geven tot het risico op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude bij de opbrengstverantwoording; en
	(iv) How management may be able to override controls. (Ref: Para. A58)	(iv) hoe het management interne beheersing kan doorbreken. (Zie Par. A58)
	(b) A consideration of any fraud or suspected fraud that may impact the overall audit strategy and audit plan, including fraud that has occurred at the entity during the current or prior years.	(b) een afweging van eventuele fraude of vermoede fraude die van invloed kan zijn op de algehele controlestrategie en het controleprogramma, met inbegrip van fraude die zich in het huidige jaar of voorgaande jaren bij de entiteit heeft voorgedaan.
	<i>Analytical Procedures Performed and Unusual or Unexpected Relationships Identified</i>	<i>Uitgevoerde cijferanalyses en geïdentificeerde ongebruikelijke of onverwachte verbanden</i>
30.	The auditor shall determine whether unusual or unexpected relationships that have been identified in performing analytical procedures, including those related to revenue accounts, may indicate risks of material misstatement due to fraud. (Ref: Para. A60)	De accountant dient te bepalen of ongebruikelijke of onverwachte verbanden die bij het uitvoeren van cijferanalyses zijn geïdentificeerd, waaronder cijferanalyses die betrekking hebben op omzetrekeningen, mogelijk duiden op risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude. (Zie Par. A60)
	Obtaining an Understanding of the Entity and Its Environment, the Applicable Financial Reporting Framework and the Entity's System of Internal Control	Het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het interne beheersingssysteem van de entiteit
	<i>Understanding the Entity and Its Environment, and the Applicable Financial Reporting Framework</i>	<i>Inzicht in de entiteit en haar omgeving en het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving</i>
31.	In applying ISA 315 (Revised 2019), ³⁵ based on the auditor's understanding of the entity and its environment, the applicable financial reporting framework and the entity's accounting policies, the auditor shall obtain an understanding of matters that may lead to an increased susceptibility to misstatement due to management bias or other fraud risk factors. (Ref: Para. A61–A70)	Bij de toepassing van Standaard 315 ³⁶ dient de accountant, op basis van het inzicht van de accountant in: <ul style="list-style-type: none"> • de entiteit en haar omgeving; • het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; en • de grondslagen voor financiële verslaggeving van de entiteit; inzicht te verwerven in aangelegenheden die kunnen leiden tot een verhoogde vatbaarheid voor afwijkingen als gevolg van tendentie van het management of andere frauderisicofactoren. (Zie Par. A61, A62, A63, A64, A65, A66, A67, A68, A69 en A70)
	<i>Understanding the Components of the Entity's System of Internal Control</i>	<i>Inzicht in de componenten van het interne beheersingssysteem van de entiteit</i>
	Control Environment	Interne beheersingsomgeving

³⁵ ISA 315 (Revised 2019), paragraph 19

³⁶ Standaard 315, paragraaf 19

32.	In applying ISA 315 (Revised 2019), ³⁷ the auditor shall:	Bij de toepassing van Standaard 315 ³⁸ dient de accountant:
	(a) Obtain an understanding of:	(a) inzicht te verwerven in:
	(i) How management's oversight responsibilities are carried out, such as the entity's culture and management's commitment to integrity and ethical values, including how management communicates with its employees its views on business practices and ethical behavior with respect to the prevention and detection of fraud. (Ref: Para. A71–A72)	(i) hoe de toezichhoudende verantwoordelijkheden van het management worden uitgevoerd, zoals de cultuur van de entiteit en de toewijding van het management aan integriteit en ethische waarden. Dit omvat mede de wijze waarop het management met zijn werknemers communiceert over zijn visie op bedrijfspraktijken en ethisch gedrag met betrekking tot het voorkomen en detecteren van fraude; (Zie Par. A71 en A72)
	(ii) The entity's whistleblower program (or other program to report fraud), if the entity has such a program, including how management and, if applicable, those charged with governance address allegations of fraud made through the program. (Ref: Para. A73–A75)	(ii) de klokkenluidersregeling (of andere regeling voor het melden van fraude) van de entiteit, indien de entiteit een dergelijk programma heeft. Dit omvat mede de wijze waarop het management en, indien van toepassing, de met governance belaste personen, inspelen op beschuldigingen van fraude die via het programma worden gemeld; (Zie Par. A73, A74 en A75)
	(iii) How those charged with governance exercise oversight of management's processes for identifying and responding to the fraud risks and the controls that management has established to address these risks. (Ref: Para. A76–A79)	(iii) de wijze waarop de met governance belaste personen toezicht uitoefenen op de door het management gevolgde processen voor het identificeren en inspelen op frauderisico's en op de interne beheersingsmaatregelen die het management heeft ingevoerd om op deze risico's in te spelen; (Zie Par. A76, A77, A78 en A79)
	(b) Make inquiries of management regarding management's communications with those charged with governance regarding its processes for identifying and responding to the risks of fraud in the entity.	(b) inlichtingen te verzoeken bij het management over de communicatie van het management aan de met governance belaste personen over zijn processen voor het identificeren van en inspelen op frauderisico's binnen de entiteit;
	(c) Make inquiries of those charged with governance about: (Ref: Para. A80–A82)	(c) inlichtingen te verzoeken bij de met governance belaste personen over: (Zie Par. A80, A81 en A82)
	(i) Whether they have knowledge of any fraud or suspected fraud including allegations of fraud, including those received from tips or complaints, affecting the entity, and if so, how they have responded to such matters;	(i) of zij op de hoogte zijn van fraude of vermoede fraude, waaronder beschuldigingen van fraude, met inbegrip van meldingen via tips of klachten, die de entiteit raken, en, zo ja, hoe zij op dergelijke aangelegenheden hebben gereageerd;
	(ii) Their views about whether and how the financial statements may be materially misstated due to fraud, including their views on possible areas that are susceptible to misstatement due to management bias or management fraud; and	(ii) hun opvattingen over de vraag of en hoe de financiële overzichten afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude kunnen bevatten. Dit omvat mede hun opvattingen over mogelijke gebieden die vatbaar zijn voor afwijkingen als gevolg van tendentie van het management of managementfraude; en

³⁷ ISA 315 (Revised 2019), paragraph 21

³⁸ Standaard 315, paragraaf 21

	(iii) Whether they are aware of deficiencies in the system of internal control related to the prevention and detection of fraud, and the remediation efforts to address such deficiencies.	(iii) of zij zich bewust zijn van tekortkomingen in het interne beheersingssysteem met betrekking tot het voorkomen en detecteren van fraude, en van de herstelmaatregelen om in te spelen op dergelijke tekortkomingen.
	The Entity's Risk Assessment Process	Het risico-inschattingsproces van de entiteit
33.	In applying ISA 315 (Revised 2019), ³⁹ the auditor shall:	Bij de toepassing van Standaard 315 ⁴⁰ dient de accountant:
	(a) Obtain an understanding of how the entity's risk assessment process: (Ref: Para. A83–A91, A107)	(a) inzicht te verwerven in de wijze waarop het risico-inschattingsproces van de entiteit: (Zie Par. A83, A84, A85, A86, A87, A88, A89, A90, A91 en A107)
	(i) Identifies fraud risks related to the misappropriation of assets and fraudulent financial reporting, including any classes of transactions, account balances, or disclosures for which risks of fraud exist;	(i) frauderisico's identificeert die verband houden met de oneigenlijke toe-eigening van activa en frauduleuze financiële verslaggeving, waaronder eventuele transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen waarvoor frauderisico's bestaan;
	(ii) Assesses the significance of the identified fraud risks, including the likelihood of their occurrence; and	(ii) de significantie van de geïdentificeerde frauderisico's inschat, inclusief de waarschijnlijkheid dat deze voorkomen; en
	(iii) Addresses the assessed fraud risks.	(iii) inspeelt op de ingeschatte frauderisico's.
	(b) Make inquiries of management and of other appropriate individuals within the entity about: (Ref: Para. A92–A95)	(b) inlichtingen te verzoeken bij het management en bij andere passende personen binnen de entiteit over: (Zie Par. A92, A93, A94 en A95)
	(i) Whether they have knowledge of any fraud or suspected fraud, including allegations of fraud, affecting the entity; and	(i) de vraag of zij op de hoogte zijn van fraude of vermoede fraude, waaronder beschuldigingen van fraude, die de entiteit raken; en
	(ii) Their views about whether and how the financial statements may be materially misstated due to fraud.	(ii) hun opvattingen over de vraag of en hoe de financiële overzichten afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude kunnen bevatten.
	The Entity's Process to Monitor the System of Internal Control	Het proces van de entiteit om het interne beheersingssysteem te monitoren
34.	In applying ISA 315 (Revised 2019), ⁴¹ the auditor shall:	Bij de toepassing van Standaard 315 ⁴² dient de accountant:
	(a) Obtain an understanding of:	(a) inzicht te verwerven in:
	(i) Aspects of the entity's process to monitor the system of internal control that address the ongoing and separate evaluations for monitoring the effectiveness of controls to prevent or detect fraud, and the identification and remediation of related control deficiencies identified; and (Ref: Para. A96)	(i) aspecten van het proces van de entiteit om het interne beheersingssysteem te monitoren die betrekking hebben op: <ul style="list-style-type: none"> • doorlopende en afzonderlijke evaluaties van de effectiviteit van interne beheersingsmaatregelen om fraude te voorkomen of te detecteren; en • het identificeren en herstellen van gerelateerde geïdentificeerde tekortkomingen in de interne beheersing; en (Zie Par. A96)
	(ii) If the entity has an internal audit function, the internal audit function's objectives in respect of monitoring controls over risks of fraud.	(ii) indien de entiteit over een interne auditfunctie beschikt, de doelstellingen van de interne auditfunctie met betrekking tot het monitoren van interne beheersingsmaatregelen voor frauderisico's.

³⁹ ISA 315 (Revised 2019), paragraph 22

⁴⁰ Standaard 315, paragraaf 22

⁴¹ ISA 315 (Revised 2019), paragraph 24

⁴² Standaard 315, paragraaf 24

	(b) If the entity has an internal audit function, make inquiries of appropriate individuals within the internal audit function about whether: (Ref: Para. A97–A98)	(b) indien de entiteit over een interne auditfunctie beschikt, bij geschikte personen binnen deze functie te verzoeken om inlichtingen over: (Zie Par. A97 en A98)
	(i) They have performed any procedures in respect of monitoring controls over risks of fraud during the period;	(i) de vraag of zij gedurende de verslagperiode werkzaamheden hebben uitgevoerd met betrekking tot op monitoring gerichte interne beheersingsmaatregelen inzake frauderisico's;
	(ii) They have knowledge of any fraud or suspected fraud, including allegations of fraud, affecting the entity and to obtain their views about the risks of fraud; and	(ii) de vraag of zij op de hoogte zijn van fraude of vermoede fraude, waaronder beschuldigingen van fraude, die de entiteit raken, en om hun opvattingen over frauderisico's te verkrijgen; en
	(iii) They are aware of deficiencies in the system of internal control related to the prevention and detection of fraud.	(iii) de vraag of zij zich bewust zijn van tekortkomingen in het interne beheersingssysteem die verband houden met het voorkomen en detecteren van fraude.
	The Information System and Communication	Het informatiesysteem en communicatie
35.	In applying ISA 315 (Revised 2019), ⁴³ the auditor's understanding of the entity's information system and communication relevant to the preparation of the financial statements shall include understanding how journal entries and other adjustments are initiated, processed, recorded, and corrected as necessary. (Ref: Para. A99–A101)	Bij de toepassing van Standaard 315 ⁴⁴ dient het inzicht van de accountant in het informatiesysteem en de communicatie van de entiteit die relevant zijn voor het opstellen van de financiële overzichten, mede te omvatten hoe journaalboekingen en andere aanpassingen worden geïnitieerd, verwerkt, vastgelegd en, indien nodig, gecorrigeerd. (Zie Par. A99, A100 en A101)
	Control Activities	Interne beheersingsactiviteiten
36.	In applying ISA 315 (Revised 2019), ⁴⁵ the auditor's understanding of the entity's control activities shall include identifying controls that address risks of material misstatement due to fraud at the assertion level, including controls over journal entries and other adjustments, designed to prevent or detect fraud. (Ref: Para. A102–A107)	Bij de toepassing van Standaard 315 ⁴⁶ dient het inzicht van de accountant in de interne beheersingsactiviteiten van de entiteit mede het identificeren van interne beheersingsmaatregelen te omvatten die inspelen op risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude op het niveau van beweringen, waaronder interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot journaalboekingen en andere aanpassingen, die zijn opgezet om fraude te voorkomen of te detecteren. (Zie Par. A102, A103, A104, A105, A106 en A107)
	<i>Control Deficiencies Within the Entity's System of Internal Control</i>	<i>Tekortkomingen in het interne beheersingssysteem van de entiteit</i>
37.	In applying ISA 315 (Revised 2019), ⁴⁷ based on the auditor's evaluation of each of the components of the entity's system of internal control, the auditor shall determine whether there are deficiencies in internal control identified	Bij het toepassen van Standaard 315 ⁴⁸ dient de accountant, op basis van de evaluatie van de accountant van elk van de componenten van het stelsel van interne beheersing van de entiteit, te bepalen of er tekortkomingen in de interne beheersing zijn geïdentificeerd die relevant zijn voor het voorkomen of detecteren van fraude. (Zie Par. A108 en A109)

⁴³ ISA 315 (Revised 2019), paragraph 25

⁴⁴ Standaard 315, paragraaf 25

⁴⁵ ISA 315 (Revised 2019), paragraph 26

⁴⁶ Standaard 315, paragraaf 26

⁴⁷ ISA 315 (Revised 2019), paragraph 27

⁴⁸ Standaard 315, paragraaf 27

	that are relevant to the prevention or detection of fraud. (Ref: Para. A108–A109)	
	Evaluation of Fraud Risk Factors	Evaluatie van frauderisicofactoren
38.	The auditor shall evaluate whether the audit evidence obtained from the risk assessment procedures and related activities indicates that one or more fraud risk factors are present. (Ref: Para. A24–A26 and A110–A112)	De accountant dient te evalueren of de controle-informatie die is verkregen uit de risico-inschattingswerkzaamheden en gerelateerde activiteiten erop duiden dat één of meer frauderisicofactoren aanwezig zijn. (Zie Par. A24, A25, A26, A110, A111 en A112)
	Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement Due to Fraud	Het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude
39.	In applying ISA 315 (Revised 2019), ⁴⁹ the auditor shall:	Bij de toepassing van Standaard 315 ⁵⁰ dient de accountant:
	(a) Identify and assess the risks of material misstatement due to fraud and determine whether they exist at the financial statement level, or the assertion level for classes of transactions, account balances and disclosures, taking into account fraud risk factors. (Ref: Para. A113–A114, A116)	(a) de risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude te identificeren en, met inachtneming van frauderisicofactoren, te bepalen of deze bestaan op: a. het niveau van de financiële overzichten; of b. het niveau van beweringen voor transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen; (Zie Par. A113, A114 en A116); en
	(b) Treat those assessed risks of material misstatement due to fraud as significant risks. Accordingly, to the extent not already done so, the auditor shall identify controls that address such significant risks, evaluate whether they have been designed effectively to address the risks of material misstatement, or designed effectively to support the operation of other controls, and determine whether they have been implemented. (Ref: Para. A115)	(b) deze ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude als significante risico's te behandelen. Daarom dient de accountant, voor zover dit nog niet is gebeurd: <ul style="list-style-type: none"> • interne beheersingsmaatregelen te identificeren die inspelen op deze significante risico's; • te evalueren of deze maatregelen op effectieve wijze zijn opgezet om in te spelen op de risico's op een afwijking van materieel belang, of op effectieve wijze zijn opgezet om de effectieve werking van andere beheersingsmaatregelen te ondersteunen; en • te bepalen of deze zijn geïmplementeerd. (Zie Par. A115)

⁴⁹ ISA 315 (Revised 2019), paragraphs 28–34

⁵⁰ Standaard 315, paragrafen 28-34

	<i>Risks of Material Misstatement Due to Fraud Related to Management Override of Controls</i>	<i>Risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude in verband met doorbreking van interne beheersingsmaatregelen door het management</i>
40.	Due to the unpredictable way in which management is able to override controls and irrespective of the auditor's assessment of the risks of management override of controls, the auditor shall: (Ref: Para. A117–A118)	Gezien de onvoorspelbare wijze waarop het management interne beheersingsmaatregelen kan doorbreken en ongeacht de inschatting door de accountant van de risico's van doorbreking van interne beheersingsmaatregelen door het management dient de accountant: (Zie Par. A117 en A118)
	(a) Treat the risks of management override of controls as risks of material misstatement due to fraud at the financial statement level; and	(a) de risico's van doorbreking van interne beheersingsmaatregelen door het management te behandelen als risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude op het niveau van de financiële overzichten; en
	(b.) Determine whether such risks affect the assessment of risks at the assertion level.	(b) te bepalen of deze risico's van invloed zijn op de inschatting van risico's op het niveau van beweringen.
	<i>Risks of Material Misstatement Due to Fraud in Revenue Recognition</i>	<i>Risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude bij opbrengstverantwoording</i>
41.	When identifying and assessing the risks of material misstatement due to fraud, the auditor shall, based on a presumption that there are risks of material misstatement due to fraud in revenue recognition, determine which types of revenue, revenue transactions or relevant assertions give rise to such risks, taking into account related fraud risk factors. (Ref: Para. A119–A125)	Bij het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude dient de accountant, uitgaande van de veronderstelling dat dergelijke risico's bij de opbrengstverantwoording bestaan, te bepalen welke soorten opbrengsten, opbrengstransacties of relevante beweringen aanleiding geven tot deze risico's, met inachtneming van daarmee samenhangende frauderisicofactoren. (Zie Par. A119, A120, A121, A122, A123, A124 en A125)
	Responses to the Assessed Risks of Material Misstatement Due to Fraud	Het inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude
	<i>Designing and Performing Audit Procedures in a Manner That Is Not Biased</i>	<i>Opzetten en uitvoeren van controlewerkzaamheden op een manier die geen tendentie vertoont</i>
42.	The auditor shall design and perform audit procedures in response to the assessed risks of material misstatement due to fraud in a manner that is not biased towards obtaining audit evidence that may corroborate management's assertions or towards excluding audit evidence that may contradict such assertions.	De accountant dient controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren die inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude op een wijze die geen tendentie toont naar het verkrijgen van controle-informatie die bevestigend kan zijn of naar het uitsluiten van controle-informatie die mogelijk tegenstrijdig is.
	<i>Unpredictability in the Selection of Audit Procedures</i>	<i>Onvoorspelbaarheid bij de selectie van controlewerkzaamheden</i>

43.	In determining responses to address assessed risks of material misstatement due to fraud, the auditor shall incorporate an element of unpredictability in the selection of the nature, timing and extent of audit procedures. (Ref: Para. A126–A127)	Bij het bepalen van de wijze van inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude dient de accountant een element van onvoorspelbaarheid in te bouwen bij de selectie van de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden. (Zie Par. A126 en A127)
	<i>Overall Responses</i>	<i>Algehele manieren om in te spelen op risico's</i>
44	In accordance with ISA 330, ⁵¹ the auditor shall determine overall responses to address the assessed risks of material misstatement due to fraud at the financial statement level. (Ref: Para. A128)	Overeenkomstig Standaard 330 ⁵² dient de accountant algehele manieren te bepalen om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude op het niveau van de financiële overzichten. (Zie Par. A128)
45	In determining overall responses to address the assessed risks of material misstatement due to fraud at the financial statement level, the auditor shall evaluate whether the selection and application of accounting policies by the entity, particularly those related to subjective measurements and complex transactions, may be indicative of fraudulent financial reporting.	Bij het bepalen van de algehele manieren om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude op het niveau van de financiële overzichten dient de accountant te evalueren of de selectie en toepassing van de door de entiteit gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving, in het bijzonder die betrekking hebben op subjectieve waarderingen en complexe transacties, kunnen wijzen op frauduleuze financiële verslaggeving.
	<i>Audit Procedures Responsive to the Assessed Risks of Material Misstatement Due to Fraud at the Assertion Level</i>	<i>Controlewerkzaamheden die inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude op het niveau van beweringen</i>
46.	In accordance with ISA 330, ⁵³ the auditor shall design and perform further audit procedures whose nature, timing and extent are based on and are responsive to the assessed risks of material misstatement due to fraud at the assertion level. (Ref: Para. A129–A135)	Overeenkomstig Standaard 330 ⁵⁴ dient de accountant nadere controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren waarvan de aard, timing en omvang gebaseerd zijn op en inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude op het niveau van beweringen. (Zie Par. A129, A130, A131, A132, A133, A134 en A135)
	<i>Audit Procedures Responsive to Risks of Material Misstatement Due to Fraud Related to Management Override of Controls</i>	<i>Controlewerkzaamheden die inspelen op risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude in verband met het doorbreken van interne beheersingsmaatregelen door het management</i>
47.	Irrespective of the auditor's assessment of the risks of management override of controls, the auditor shall design and perform the audit procedures in accordance with paragraphs 48–52, and determine whether other audit procedures are needed in addition to those in paragraphs 48–52, in order to respond to the identified risks of management override of controls.	Ongeacht de inschatting door de accountant van de risico's dat het management de interne beheersingsmaatregelen doorbreekt, dient de accountant: <ul style="list-style-type: none"> - de controlewerkzaamheden overeenkomstig de paragrafen 48, 49, 50, 51 en 52 op te zetten en uit te voeren; en - te bepalen of naast deze werkzaamheden aanvullende controlewerkzaamheden noodzakelijk zijn om in te spelen op de geïdentificeerde risico's dat het management de interne beheersingsmaatregelen doorbreekt.
	<i>Journal Entries and Other Adjustments</i>	<i>Journalboekingen en andere aanpassingen</i>

⁵¹ ISA 330, paragraph 5

⁵² Standaard 330, paragraaf 5

⁵³ ISA 330, paragraph 6

⁵⁴ Standaard 330, paragraaf 6

48.	The auditor shall design and perform audit procedures to test the appropriateness of journal entries recorded in the general ledger and other adjustments made in the preparation of the financial statements. (Ref: Para. A136–A139)	De accountant dient controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren om de geschiktheid te toetsen van journaalboekingen die in het grootboek zijn verwerkt en van andere aanpassingen die zijn gemaakt bij het opstellen van de financiële overzichten. (Zie Par. A136, A137, A138 en A139)
49.	In designing and performing audit procedures in accordance with paragraph 48, the auditor shall: (Ref: Para. A99)	Bij het opzetten en uitvoeren van de controlewerkzaamheden overeenkomstig paragraaf 48 dient de accountant: (Zie Par. A99)
	(a) Make inquiries of individuals involved in the financial reporting process about their knowledge of inappropriate or unusual activity relating to the processing of journal entries and other adjustments;	(a) inlichtingen te verzoeken bij personen die betrokken zijn bij het proces van financiële verslaggeving over hun kennis van ongepaste of ongebruikelijke activiteiten met betrekking tot de verwerking van journaalboekingen en andere aanpassingen;
	(b) Obtain audit evidence about the completeness of the population of journal entries and other adjustments made throughout the period; (Ref: Para. A140 and A147)	(b) controle-informatie te verkrijgen over de volledigheid van de populatie van journaalboekingen en andere aanpassingen die gedurende de verslagperiode zijn gemaakt; (Zie Par. A140 en A147)
	(c) Select journal entries and other adjustments made at the end of a reporting period; and (Ref: Para. A141–A143, A144 and A146–A147)	(c) journaalboekingen en andere aanpassingen te selecteren die aan het einde van een verslagperiode zijn gemaakt; en (Zie Par. A141–A143, A144 en A146–A147)
	(d) Determine the need to test journal entries and other adjustments made throughout the period. (Ref: Para. A142–A143 and A145–A146)	(d) te bepalen of het noodzakelijk is journaalboekingen en andere aanpassingen die gedurende de verslagperiode zijn gemaakt te toetsen. (Zie Par. A142, A143, A145 en A146)
	Accounting Estimates	Schattingen
50.	In applying ISA 540 (Revised), ⁵⁵ if indicators of possible management bias are identified, the auditor shall evaluate whether they may represent a risk of material misstatement due to fraud. (Ref: Para. A148–A150)	Bij de toepassing van Standaard 540 ⁵⁶ dient de accountant, indien aanwijzingen voor mogelijke tendentie van het management worden geïdentificeerd, te evalueren of deze aanwijzingen kunnen duiden op een risico op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude. (Zie Par. A148, A149 en A150)
51.	In performing the evaluation in accordance with paragraph 50, the auditor shall:	Bij het uitvoeren van de evaluatie overeenkomstig paragraaf 50 dient de accountant:
	(a) Consider the audit evidence obtained from the retrospective review performed in accordance with paragraph 28; and	(a) de controle-informatie te overwegen die is verkregen uit de retrospectieve beoordeling overeenkomstig paragraaf 28; en
	(b) If indicators of possible management bias are identified, reevaluate the accounting estimates taken as a whole. (Ref: Para. A150–A152)	b) indien aanwijzingen voor mogelijke tendentie van het management worden geïdentificeerd, de schattingen als geheel te herevalueren. (Zie Par. A150–A152)
	Significant Transactions Outside the Normal Course of Business or Otherwise Appear Unusual	Significante transacties buiten de normale bedrijfsvoering of die anderszins ongebruikelijk lijken
52.	For significant transactions that are outside the normal course of business for the entity, or that otherwise appear to be unusual given the auditor's understanding of the entity and its environment and information from other sources obtained during the audit, the auditor shall evaluate whether the	Voor significante transacties buiten de normale bedrijfsvoering van de entiteit of die anderszins ongebruikelijk lijken gelet op het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving en op informatie uit andere bronnen verkregen tijdens de controle dient de accountant te evalueren of de zakelijke beweegredenen (of het ontbreken daarvan) van deze transacties erop wijzen dat zij

⁵⁵ ISA 540 (Revised), paragraph 32

⁵⁶ Standaard 540, paragraaf 32

	business rationale (or the lack thereof) of the transactions suggests that they may have been entered into to engage in fraudulent financial reporting or to conceal misappropriation of assets. (Ref: Para. A153)	zijn aangegaan met het doel frauduleuze financiële verslaggeving te plegen of oneigenlijke toe-eigening van activa te verhullen. (Zie Par. A153)
	<i>Analytical Procedures Performed Near the End of the Audit in Forming an Overall Conclusion</i>	<i>Cijferanalyses uitgevoerd aan het einde van de controle bij het trekken van een algehele conclusie</i>
53.	In applying ISA 520, ⁵⁷ the auditor shall determine whether the results of analytical procedures that are performed near the end of the audit, when forming an overall conclusion as to whether the financial statements are consistent with the auditor's understanding of the entity, indicate a previously unrecognized risk of material misstatement due to fraud. (Ref: Para. A154–A155)	Bij de toepassing van Standaard 520 ⁵⁸ dient de accountant vast te stellen of de uitkomsten van cijferanalyses die aan het einde van de controle worden uitgevoerd bij het trekken van een algehele conclusie over de vraag of de financiële overzichten in overeenstemming zijn met het inzicht van de accountant in de entiteit wijzen op een eerder niet-onderkend risico op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude. (Zie Par. A154 en A155)
	Overall Evaluation Based on Audit Procedures Performed	Algehele evaluatie op basis van uitgevoerde controlewerkzaamheden
54.	In applying ISA 330, ⁵⁹ the auditor shall evaluate, based on the audit procedures performed and audit evidence obtained, whether:	Bij de toepassing van Standaard 330 ⁶⁰ dient de accountant, op basis van de uitgevoerde controlewerkzaamheden en de verkregen controle-informatie, te evalueren of:
	(a) The assessments of the risks of material misstatement due to fraud remain appropriate; and	a) de inschattingen van de risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude nog steeds passend zijn; en
	(b) Sufficient appropriate audit evidence has been obtained in response to the assessed risks of material misstatement due to fraud.	(b) voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude.
	Fraud or Suspected Fraud (Ref: Para. A7–A11, A28 and A156–A172)	Fraude of vermoede fraude (Zie Par. A7, A8, A9, A10, A11, A28, A156, A157, A158, A159, A160, A161, A162, A163, A164, A165, A166, A167, A168, A169, A170, A171 en A172)
55	If the auditor identifies fraud or suspected fraud, the auditor shall obtain an understanding of the matter(s) in order to determine the effect on the audit engagement. In doing so, the auditor shall: (Ref: Para. A158–A162)	Indien de accountant fraude of vermoede fraude identificeert, dient de accountant inzicht te verwerven in de aangelegenheid of aangelegenheden om de invloed daarvan op de controleopdracht te bepalen. Daarbij dient de accountant: (Zie Par. A158, A159, A160, A161 en A162)
	(a) Make inquiries about the matter(s) with the appropriate level of management and, when appropriate in the circumstances, make inquiries about the matter(s) with those charged with governance;	(a) inlichtingen te verzoeken op passend managementniveau over de aangelegenheid of aangelegenheden en, indien dit in de omstandigheden passend is, ook bij de met governance belaste personen;
	(b) If the entity has a process to investigate the matter(s), evaluate whether it is appropriate in the circumstances; and	b) indien de entiteit beschikt over een proces om de aangelegenheid of aangelegenheden te onderzoeken, te evalueren of dit proces in de omstandigheden passend is; en
	(c) If the entity has implemented remedial actions to respond to the matter(s), evaluate whether they are appropriate in the circumstances.	(c) indien de entiteit herstelmaatregelen heeft getroffen om in te spelen op de aangelegenheid of aangelegenheden, te evalueren of deze maatregelen in de omstandigheden passend zijn.

⁵⁷ ISA 520, *Analytical Procedures*, paragraph 6

⁵⁸ Standaard 520, *Cijferanalyses*, paragraaf 6

⁵⁹ ISA 330, paragraphs 25–26, A62–A64

⁶⁰ Standaard 330, paragrafen 25, 26; A62, A63 en A64

56.	Except for fraud or suspected fraud determined by the auditor to be clearly inconsequential based on the procedures performed in paragraph 55, the engagement partner shall: (Ref: Para. A163–A165)	Met uitzondering van fraude of vermoede fraude die door de accountant op basis van de overeenkomstig paragraaf 55 uitgevoerde werkzaamheden als duidelijk onbetekenend wordt aangemerkt dient de opdrachtpartner: (Zie Par. A163, A164 en A165)
	(a) Determine whether:	(a) te bepalen of:
	(i) To perform additional risk assessment procedures to provide an appropriate basis for the identification and assessment of the risks of material misstatement due to fraud in accordance with ISA 315 (Revised 2019);	(i) aanvullende risico-inschattingswerkzaamheden moeten worden uitgevoerd om een passende basis te verkrijgen voor het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude overeenkomstig Standaard 315;
	(ii) To design and perform further audit procedures to appropriately respond to the risks of material misstatement due to fraud in accordance with ISA 330; and	(ii) nadere controlewerkzaamheden moeten worden opgezet en uitgevoerd om passend in te spelen op de risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude overeenkomstig Standaard 330; en
	(iii) There are additional responsibilities for the auditor under law, regulation or relevant ethical requirements about the entity's non-compliance with laws or regulations in accordance with ISA 250 (Revised).	(iii) er aanvullende verantwoordelijkheden voor de accountant bestaan op grond van wet- of regelgeving of relevante ethische voorschriften met betrekking tot niet-naleving door de entiteit van wet- en regelgeving overeenkomstig Standaard 250;
	(b) If applicable, consider the impact on prior period audits.	(b) indien van toepassing, de invloed op controles over voorgaande perioden te overwegen.
57.	If the auditor identifies a misstatement due to fraud, the auditor shall: (Ref: Para. A166–A172)	Indien de accountant een afwijking als gevolg van fraude identificeert, dient de accountant: (Zie Par. A166, A167, A168, A169, A170, A171 en A172)
	(a) Determine whether the identified misstatement is material by considering the nature of the qualitative or quantitative circumstances giving rise to the misstatement;	(a) te bepalen of de geïdentificeerde afwijking van materieel belang is, met inachtneming van de aard van de kwalitatieve of kwantitatieve omstandigheden die tot de afwijking hebben geleid;
	(b) Determine whether control deficiencies exist, including significant deficiencies in internal control related to the prevention or detection of fraud, relating to the identified fraud or suspected fraud;	(b) te bepalen of tekortkomingen in de interne beheersing bestaan, waaronder significante tekortkomingen in de interne beheersing die verband houden met het voorkomen of detecteren van fraude, die samenhangen met de geïdentificeerde fraude of vermoede fraude;
	(c) Determine the implications of the misstatement in relation to other aspects of the audit, including when the auditor has reason to believe that management is involved; and	(c) de gevolgen van de afwijking te bepalen voor andere aspecten van de controle, waaronder situaties waarin de accountant reden heeft om te veronderstellen dat het management betrokken is; en
	(d) Reconsider the reliability of management's representations and audit evidence previously obtained, including when the circumstances or conditions giving rise to the misstatement indicate possible collusion involving employees, management or third parties.	(d) de betrouwbaarheid van bevestigingen van het management en eerder verkregen controle-informatie te heroverwegen, waaronder situaties waarin de omstandigheden die tot de afwijking hebben geleid wijzen op mogelijke samenspanning tussen werknemers, management of derden.
58.	If the auditor determines that the financial statements are materially misstated due to fraud or the auditor is unable to obtain sufficient appropriate audit evidence to enable the auditor to conclude whether the financial statements are materially misstated due to fraud, the auditor shall:	Indien de accountant vaststelt dat de financiële overzichten afwijkingen van materieel belang bevatten als gevolg van fraude of indien de accountant niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om te kunnen concluderen of de financiële overzichten afwijkingen van materieel belang bevatten dient de accountant:

	(a) Determine the implications for the audit and the auditor's opinion on the financial statements in accordance with ISA 705 (Revised), ⁶¹ and	(a) de gevolgen voor de controle en het oordeel van de accountant over de financiële overzichten te bepalen overeenkomstig Standaard 705 ⁶² ; en
	(b) If appropriate, obtain advice from legal counsel.	(b) indien passend, juridisch advies in te winnen.
	Auditor Unable to Continue the Audit Engagement	De accountant is niet in staat de controleopdracht voort te zetten
59.	If, as a result of a misstatement resulting from fraud or suspected fraud, the auditor encounters exceptional circumstances that bring into question the auditor's ability to continue performing the audit engagement, the auditor shall:	Indien de accountant, als gevolg van een afwijking die het gevolg is van fraude of vermoede fraude, wordt geconfronteerd met uitzonderlijke omstandigheden die vragen oproepen over het vermogen van de accountant om de controleopdracht voort te zetten dient de accountant:
	(a) Determine the professional and legal responsibilities applicable in the circumstances, including whether there is a requirement for the auditor to report to the person or persons who made the audit appointment or, in some cases, to regulatory authorities;	(a) de professionele en juridische verantwoordelijkheden in de omstandigheden vast te stellen, waaronder of een verplichting bestaat voor de accountant om te rapporteren aan de persoon of personen die de controleopdracht hebben verstrekt of, in bepaalde gevallen, aan toezichthoudende instanties;
	(b) Consider whether it is appropriate to withdraw from the engagement, where withdrawal is possible under applicable law or regulation;	(b) te overwegen of het passend is de opdracht terug te geven, indien teruggave mogelijk is op grond van geldende wet- of regelgeving;
	(c) If the auditor withdraws:	(c) indien de accountant de opdracht teruggeeft:
	(i) Discuss with the appropriate level of management and those charged with governance the auditor's withdrawal from the engagement and the reasons for the withdrawal; and	(i) de teruggave en de redenen daarvoor te bespreken met het passende managementniveau en de met governance belaste personen; en
	(ii) Determine whether there is a professional or legal requirement to report to the person or persons who made the audit appointment or, in some cases, to regulatory authorities, the auditor's withdrawal from the engagement and the reasons for the withdrawal; and (Ref: Para. A173–A176)	(ii) vast te stellen of er een professionele of juridische verplichting bestaat om aan de persoon of personen die de controleopdracht hebben verstrekt of, in bepaalde gevallen, aan toezichthoudende instanties de teruggave en de redenen daarvoor te rapporteren; en (Zie Par. A173, A174, A175 en A176)
	(d) Where law or regulation prohibits the auditor from withdrawing from the engagement, consider whether the exceptional circumstances will result in a disclaimer of opinion on the financial statements.	(d) indien wet- of regelgeving de accountant verbiedt de opdracht terug te geven, te overwegen of de uitzonderlijke omstandigheden zullen leiden tot een oordeelonthouding bij de financiële overzichten.
	Auditor's Report	Controleverklaring
59A		Accountants die kernpunten van de controle in de controleverklaring opnemen, dienen overeenkomstig paragrafen 60, 61 en 62 te rapporteren. Accountants, die een wettelijke controle als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel p van de Wet toezicht accountantsorganisaties van een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden uitvoeren en die daarbij geen kernpunten van de controle in de controleverklaring opnemen, dienen overeenkomstig paragrafen 62A, 62B, 62C, 62D, 62E, 62F en 62G te rapporteren. (Zie Par. A176A)
	<i>Determining Key Audit Matters Related to Fraud</i>	<i>Bepalen van kernpunten van de controle in verband met fraude</i>

⁶¹ ISA 705 (Revised), *Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report*

⁶² Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*

60.	In applying ISA 701, ⁶³ the auditor shall determine, from the matters related to fraud communicated with those charged with governance, those matters that required significant auditor attention in performing the audit. In making this determination, the auditor shall take into account the following: (Ref: Para. A177–A183)	Bij het toepassen van Standaard 701 ⁶⁴ dient de accountant, uit de fraude-aangelegenheden die zijn gecommuniceerd met de met governance belaste personen, die aangelegenheden te bepalen die van de accountant significante aandacht vereisten bij het uitvoeren van de controle. Bij deze bepaling dient de accountant rekening te houden met: (Zie Par. A177, A178, A179, A180, A181, A182 en A183)
	(a) Identified and assessed risks of material misstatement due to fraud;	(a) geïdentificeerde en ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude;
	(b) The identification of fraud or suspected fraud; and	(b) de identificatie van fraude of vermoede fraude; en
	(c) The identification of significant deficiencies in internal control that are relevant to the prevention and detection of fraud.	(c) de identificatie van significante tekortkomingen in de interne beheersing die relevant zijn voor het voorkomen en detecteren van fraude.
61.	In applying ISA 701, ⁶⁵ the auditor shall determine which of the matters determined in accordance with paragraph 60 were of most significance in the audit of the financial statements of the current period and therefore are key audit matters. (Ref: Para. A184–A186)	Bij het toepassen van Standaard 701 ⁶⁶ dient de accountant te bepalen welke van de aangelegenheden die zijn bepaald overeenkomstig paragraaf 60 het meest significant waren bij de controle van de financiële overzichten van de huidige verslagperiode en derhalve kernpunten van de controle zijn. (Zie Par. A184, A185 en A186)
	<i>Communicating Key Audit Matters Related to Fraud</i>	<i>Communicatie van kernpunten van de controle in verband met fraude</i>
62.	In applying ISA 701, ⁶⁷ in the Key Audit Matters section of the auditor's report, the auditor shall use an appropriate subheading that clearly describes that the matter relates to fraud. (Ref: Para. A187–A192)	Bij het toepassen van Standaard 701 ⁶⁸ dient de accountant in de sectie Kernpunten van de controle van de controleverklaring een passende tussenkop te gebruiken die duidelijk maakt dat het kernpunt betrekking heeft op fraude. (Zie Par. A187, A188, A189, A190, A191 en A192)

⁶³ ISA 701, paragraph 9

⁶⁴ Standaard 701, paragraaf 9

⁶⁵ ISA 701, paragraph 10

⁶⁶ Standaard 701, paragraaf 10

⁶⁷ ISA 701, paragraph 11

⁶⁸ Standaard 701, paragraaf 11

		<i>Het bepalen van fraude-aangelegenheden</i>
62A		De accountant dient uit de fraude-aangelegenheden die zijn gecommuniceerd met de met governance belaste personen, die aangelegenheden te bepalen die van de accountant significante aandacht vereisten bij het uitvoeren van de controle. Bij deze bepaling dient de accountant rekening te houden met: <ul style="list-style-type: none"> (a) geïdentificeerde en ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude; (b) de identificatie van fraude of vermoede fraude; en (c) de identificatie van significante tekortkomingen in de interne beheersing die relevant zijn voor het voorkomen en detecteren van fraude. (Zie Par. A192A, A192B, A192C, A192D, A192E, A192F en A192G)
62B		De accountant dient te bepalen welke van de fraude-aangelegenheden die zijn bepaald overeenkomstig paragraaf 62A het meest significant waren bij de controle van de financiële overzichten van de huidige verslagperiode. (Zie Par. A192H en A192I)
		<i>Communicatie van fraude-aangelegenheden</i>
62C		De accountant dient de meest significante fraude-aangelegenheden in de controleverklaring te rapporteren onder de sectie <i>fraude-aangelegenheden</i> . (Zie par. A192J, A192K, A192L en A192M)
62D		De accountant dient een aangelegenheid niet in de sectie <i>fraude-aangelegenheden</i> in de controleverklaring te communiceren wanneer van de accountant, als gevolg van die aangelegenheid, vereist zou zijn het oordeel overeenkomstig Standaard 705 aan te passen.
62E		De beschrijving van elke fraude-aangelegenheid in de controleverklaring dient een verwijzing te bevatten naar eventuele daarmee verband houdende toelichtingen daarop in de financiële overzichten en dient het volgende te behandelen: (Zie Par. A192N) <ul style="list-style-type: none"> a. de vraag waarom de fraude-aangelegenheid was beschouwd als meest significant in de controle (Zie Par. A192O); en b. op welke wijze hierop tijdens de controle was ingespeeld. (Zie Par A192P)
62F		De accountant dient elke meest significante fraude-aangelegenheid in de controleverklaring te beschrijven, tenzij (Zie Par. A192Q): <ul style="list-style-type: none"> a. wet- of regelgeving openbaarmaking van de aangelegenheid verhindert (Zie Par. A192Q); of b. in buitengewoon zeldzame omstandigheden de accountant bepaalt dat de aangelegenheid niet gecommuniceerd dient te worden in de controleverklaring omdat redelijkerwijs verwacht wordt dat de nadelige gevolgen van dergelijke communicatie groter zijn dan de voordelen voor het maatschappelijk verkeer. Dit is niet van toepassing indien de entiteit publiekelijk informatie over de aangelegenheid openbaar heeft gemaakt.

62G		Een fraude-aangelegenheid die de aanleiding vormt tot een aangepast oordeel overeenkomstig Standaard 705 is naar zijn aard een meest significante fraude-aangelegenheid. In dergelijke omstandigheden zullen deze fraude-aangelegenheden echter niet worden beschreven in de sectie fraude-aangelegenheden in de controleverklaring en zijn de paragrafen 62C, 62E en 62F niet van toepassing. De accountant dient in dat geval: <ul style="list-style-type: none"> a. te rapporteren over deze aangelegenheden overeenkomstig de van toepassing zijnde Standaard(en); en b. een verwijzing op te nemen naar de sectie Basis voor ons oordeel met beperking (of afkeurend oordeel). (Zie Par. A192R)
	Written Representations	Schriftelijke bevestigingen
63.	The auditor shall obtain written representations from management and, where appropriate, those charged with governance that: (Ref: Para. A193–A194)	De accountant dient schriftelijke bevestigingen te verkrijgen van het management en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen dat: (Zie Par. A193 en A194)
	(a) They acknowledge their responsibility for the design, implementation, and maintenance of internal control to prevent or detect fraud and have appropriately fulfilled those responsibilities;	(a) zij hun verantwoordelijkheid erkennen voor het opzetten, implementeren en in stand houden van interne beheersing om fraude te voorkomen en te detecteren en dat zij deze verantwoordelijkheden passend hebben vervuld;
	(b) They have disclosed to the auditor the results of management’s assessment of the risk that the financial statements may be materially misstated as a result of fraud;	(b) zij aan de accountant de resultaten hebben verstrekt van de inschatting door het management van het risico dat de financiële overzichten afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude kunnen bevatten;
	(c) They have disclosed to the auditor their knowledge of any fraud or suspected fraud, including allegations of fraud, affecting the entity involving:	(c) zij de accountant op de hoogte hebben gesteld van elke fraude of vermoede fraude, waaronder beschuldigingen van fraude, die de entiteit raken en waarbij betrokken zijn:
	(i) Management;	(i) het management;
	(ii) Employees who have significant roles in internal control; or	(ii) werknemers die een significante rol vervullen in de interne beheersing; of
	(iii) Others where the fraud could have an effect on the financial statements; and	(iii) anderen, indien de fraude gevolgen kan hebben voor de financiële overzichten; en
	(d) They have disclosed to the auditor their knowledge of suspected fraud, including allegations of fraud, affecting the entity’s financial statements communicated by employees, former employees, analysts, regulators, or others.	(d) zij de accountant op de hoogte hebben gesteld van vermoede fraude, waaronder beschuldigingen van fraude, die invloed hebben op de financiële overzichten van de entiteit en die aan hen zijn gecommuniceerd door werknemers, voormalige werknemers, analisten, toezichhouders of anderen.

	Communications with Management and Those Charged with Governance	Communicatie met het management en de met governance belaste personen
	<i>Communication with Management</i>	<i>Communicatie met het management</i>
64.	If the auditor identifies fraud or suspected fraud, the auditor shall communicate these matters, unless prohibited by law or regulation, on a timely basis with the appropriate level of management in order to inform those with primary responsibility for the prevention and detection of fraud of matters relevant to their responsibilities. (Ref: Para. A195–A196)	Indien de accountant fraude of vermoede fraude identificeert, dient de accountant, tenzij dit op grond van wet- of regelgeving is verboden, deze aangelegenheden tijdig te communiceren met het passende managementniveau om degenen met de primaire verantwoordelijkheid voor het voorkomen en detecteren van fraude te informeren over aangelegenheden die relevant zijn voor hun verantwoordelijkheden. (Zie Par. A195 en A196)
	<i>Communication with Those Charged with Governance</i>	<i>Communicatie met de met governance belaste personen</i>
65.	Unless all of those charged with governance are involved in managing the entity, if the auditor identifies fraud or suspected fraud, involving:	Tenzij alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het besturen van de entiteit, dient de accountant, indien deze fraude of vermoede fraude identificeert waarbij:
	(a) Management;	(a) het management;
	(b) Employees who have significant roles in internal control; or	(b) werknemers die een significante rol vervullen in de interne beheersing; of
	(c) Others, except for matters that are clearly inconsequential,	(c) anderen, met uitzondering van aangelegenheden die duidelijk onbetekenend zijn,
	the auditor shall communicate these matters with those charged with governance on a timely basis. If the auditor identifies suspected fraud involving management, the auditor shall communicate the suspected fraud with those charged with governance and discuss with them the nature, timing, and extent of audit procedures necessary to complete the audit. Such communications with those charged with governance are required unless the communication is prohibited by law or regulation. (Ref: Para. A195 and A197–A199)	betrokken zijn, deze aangelegenheden tijdig te communiceren met de met governance belaste personen. Indien de accountant vermoede fraude identificeert waarbij het management betrokken is, dient de accountant deze vermoede fraude te communiceren met de met governance belaste personen en met hen de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden te bespreken die noodzakelijk zijn om de controle af te ronden. Deze communicatie met de met governance belaste personen is vereist, tenzij deze communicatie op grond van wet- of regelgeving is verboden. (Zie Par. A195, A197, A198 en A199)
66.	The auditor shall communicate, unless prohibited by law or regulation, with those charged with governance any other matters related to fraud that are, in the auditor’s judgment, relevant to the responsibilities of those charged with governance. (Ref: Para. A195 and A200)	De accountant dient, tenzij dit op grond van wet- of regelgeving is verboden, met de met governance belaste personen alle overige fraude-aangelegenheden te communiceren die naar het oordeel van de accountant relevant zijn voor de verantwoordelijkheden van de met governance belaste personen. (Zie Par. A195 en A200)
	Reporting to an Appropriate Authority Outside the Entity	Rapporteren aan een bevoegde instantie buiten de entiteit
67.	If the auditor identifies fraud or suspected fraud, the auditor shall determine whether law, regulation or relevant ethical requirements: (Ref: Para. A201–A205)	Indien de accountant fraude of vermoede fraude identificeert, dient deze te bepalen of wet- of regelgeving of relevante ethische voorschriften: (Zie Par. A201, A202, A203, A204 en A205)
	(a) Require the auditor to report to an appropriate authority outside the entity.	(a) vereisen dat de accountant rapporteert aan een bevoegde instantie buiten de entiteit;
	(b) Establish responsibilities or rights under which reporting to an appropriate authority outside the entity may be appropriate in the circumstances.	(b) verantwoordelijkheden of rechten vaststellen op grond waarvan rapportage aan een bevoegde instantie buiten de entiteit in de omstandigheden passend kan zijn.

	Documentation	Documentatie
68.	In applying ISA 230, ⁶⁹ the auditor shall include the following in the audit documentation: (Ref: Para. A206)	Bij de toepassing van Standaard 230 ⁷⁰ dient de accountant in de controledocumentatie ten minste het volgende op te nemen: (Zie Par. A206)
	(a) The matters discussed among the engagement team regarding the susceptibility of the entity's financial statements to material misstatement due to fraud in accordance with paragraph 29.	(a) de aangelegenheden die binnen het controleteam zijn besproken met betrekking tot de vatbaarheid van de financiële overzichten van de entiteit voor afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude overeenkomstig paragraaf 29;
	(b) Key elements of the auditor's understanding in accordance with paragraphs 31–36, the sources of information from which the auditor's understanding was obtained and the risk assessment procedures performed.	(b) de kernelementen van het inzicht van de accountant overeenkomstig de paragrafen 31, 32, 33, 34, 35 en 36, de informatiebronnen waaruit dit inzicht is verkregen en de uitgevoerde risico-inschattingswerkzaamheden;
	(c) The identified and assessed risks of material misstatement due to fraud at the financial statement level and at the assertion level, and the rationale for the significant judgments made.	(c) de geïdentificeerde en ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude op het niveau van de financiële overzichten en op het niveau van beweringen, alsmede de onderbouwing van de gehanteerde significante oordeelsvormingen;
	(d) If the auditor has concluded that the presumption that a risk of material misstatement due to fraud related to revenue recognition is not applicable in the circumstances of the engagement, the reasons for that conclusion.	(d) indien de accountant heeft geconcludeerd dat het veronderstelde risico op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude bij opbrengstverantwoording in de omstandigheden van de opdracht niet van toepassing is, de redenen voor die conclusie;
	(e) The results of audit procedures performed to address the risks of management override of controls, the significant professional judgments made, and the conclusions reached.	(e) de resultaten van de uitgevoerde controlewerkzaamheden om in te spelen op de risico's van doorbreking van interne beheersingsmaatregelen door het management, de gehanteerde significante professionele oordeelsvormingen en de bereikte conclusies;
	(f) Fraud or suspected fraud identified, the results of audit procedures performed, the significant professional judgments made, and the conclusions reached.	(f) geïdentificeerde fraude of vermoede fraude, de resultaten van de uitgevoerde controlewerkzaamheden, de gehanteerde significante professionele oordeelsvormingen en de bereikte conclusies; en
	(g) The matters related to fraud or suspected fraud communicated with management, those charged with governance, regulatory and enforcement authorities, and others, including how management, and where applicable, those charged with governance have responded to the matters.	(g) de fraude-aangelegenheden of vermoede fraude die zijn gecommuniceerd met het management, de met governance belaste personen, toezichhoudende en handhavende instanties en anderen, waaronder de wijze waarop het management en, indien van toepassing, de met governance belaste personen op deze aangelegenheden hebben gereageerd.
68A		De accountant die paragrafen 62A tot en met 62G toepast, dient het volgende in de controledocumentatie op te nemen: <ul style="list-style-type: none"> a. de aangelegenheden die significante aandacht vereisten van de accountant zoals in overeenstemming met paragraaf 62A is bepaald, alsmede de beweegredenen voor de bepaling door de accountant of deze aangelegenheden wel of niet gerapporteerd dienen te worden op grond van paragraaf 62B;

⁶⁹ ISA 230, *Audit Documentation*, paragraphs 8–11, A6–A7 and Appendix

⁷⁰ Standaard 230, *Controledocumentatie*, paragrafen 8, 9, 10, 11, A6, A7 en Bijlage

		<p>b. indien van toepassing, de beweegredenen voor de bepaling van de accountant dat er geen fraude-aangelegenheden gecommuniceerd hoeven te worden in de controleverklaring of dat de enige aangelegenheden die gecommuniceerd moeten worden die punten zijn die in paragraaf 62G worden behandeld; en</p> <p>c. voor zover van toepassing, de beweegredenen voor de bepaling door de accountant om een fraude-aangelegenheid niet te communiceren op grond van paragraaf 62F.</p>
--	--	---

	Application and Other Explanatory Material	Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten
	Responsibilities of the Auditor, Management and Those Charged with Governance	Verantwoordelijkheden van de accountant, het management en de met governance belaste personen
	<i>Responsibilities of the Auditor (Ref: Para. 2)</i>	<i>Verantwoordelijkheden van de accountant (Zie Par. 2)</i>
	Considerations Specific to Public Sector Entities	Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector
A1.	The public sector auditor’s responsibilities relating to fraud may be a result of law, regulation or other authority applicable to public sector entities or separately covered by the auditor’s mandate. Consequently, the public sector auditor’s responsibilities may not be limited to consideration of risks of material misstatement of the financial statements but may also include a broader responsibility to consider risks of fraud.	De verantwoordelijkheden van de accountant in de publieke sector met betrekking tot fraude kunnen voortvloeien uit wet- of regelgeving of uit andere bevoegdheden die van toepassing zijn op entiteiten in de publieke sector of afzonderlijk zijn vastgelegd in het mandaat van de accountant. Daarom is het mogelijk dat de verantwoordelijkheden van de accountant in de publieke sector zich niet beperken tot het in overweging nemen van risico’s op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten, maar kunnen deze ook een bredere verantwoordelijkheid omvatten om risico’s op fraude in aanmerking te nemen.
	Key Concepts in this ISA	Belangrijkste uitgangspunten in deze Standaard
	<i>Characteristics of Fraud (Ref: Para. 5)</i>	<i>Kenmerken van fraude (Zie Par. 5)</i>
A2.	Fraud, whether fraudulent financial reporting or misappropriation of assets, involves incentive or pressure to commit fraud, a perceived opportunity to do so and some rationalization of the act.	Fraude, hetzij door frauduleuze financiële verslaggeving hetzij door oneigenlijke toe-eigening van activa, omvat een stimulans of druk om fraude te plegen, een waargenomen gelegenheid om dit te doen en een rechtvaardiging van de handeling.
	<p>Examples:</p> <ul style="list-style-type: none"> Incentive or pressure to commit fraudulent financial reporting may exist when management is under pressure, from sources outside or inside the entity, to achieve an expected (and perhaps unrealistic) earnings target or financial outcome—particularly when the consequences to management for failing to meet financial goals can be significant. Similarly, individuals may have an incentive to misappropriate assets—for example, because the individuals are living beyond their means. 	<p>Voorbeelden:</p> <ul style="list-style-type: none"> de stimulans of druk om frauduleuze financiële verslaggeving te plegen kan bestaan wanneer het management onder druk staat, vanuit externe of interne bronnen van de entiteit, om een verwacht (en mogelijk onrealistisch) winstdoel of financieel resultaat te behalen — in het bijzonder wanneer het niet bereiken van de financiële doelstellingen significante gevolgen kan hebben voor het management. Op dezelfde wijze kunnen personen een stimulans hebben om activa oneigenlijk toe te eigenen, bijvoorbeeld doordat zij boven hun stand leven. een waargenomen gelegenheid om fraude te plegen kan zich voordoen wanneer een persoon van mening is dat interne beheersingsmaatregelen kunnen worden doorbroken,

	<ul style="list-style-type: none"> • A perceived opportunity to commit fraud may exist when an individual believes controls can be overridden, for example, because the individual is in a position of trust or has knowledge of specific control deficiencies. • Individuals may rationalize committing a fraudulent act as they may possess an attitude, character or set of ethical values that allow them to knowingly and intentionally commit a dishonest act. However, even otherwise honest individuals can commit fraud in an environment that imposes sufficient pressure on them. 	<p>bijvoorbeeld omdat de persoon een vertrouwenspositie bekleedt of kennis heeft van specifieke tekortkomingen in de interne beheersing.</p> <ul style="list-style-type: none"> • personen kunnen het plegen van een frauduleuze handeling rationaliseren doordat zij een houding, karakter of een geheel van ethische waarden bezitten die hen in staat stellen bewust en opzettelijk een oneerlijke handeling te verrichten. Echter, zelfs verder eerlijke individuen kunnen fraude plegen in een omgeving die voldoende druk op hen uitoefent.
A3.	<p>Fraudulent financial reporting involves intentional misstatements, including omissions of amounts or disclosures in financial statements, to deceive financial statement users. It can be caused by the efforts of management to manage earnings to deceive financial statement users by influencing their perceptions as to the entity's performance and profitability. Such earnings management may start out with small actions, or adjustment of assumptions, and changes in judgments by management. Pressures and incentives may lead these actions to increase to the extent that they result in material fraudulent financial reporting.</p>	<p>Frauduleuze financiële verslaggeving omvat opzettelijke afwijkingen, met inbegrip van het weglaten van bedragen of toelichtingen in de financiële overzichten, met als doel de gebruikers van financiële overzichten te misleiden. Dit kan worden veroorzaakt door de pogingen van het management om de winst te manipuleren teneinde gebruikers van financiële overzichten te misleiden door hun perceptie van de prestaties en winstgevendheid van de entiteit te beïnvloeden. Dergelijke winstmanipulaties kunnen beginnen met kleine handelingen of aanpassingen van veronderstellingen en wijzigingen van oordeelsvormingen door het management. Druk en stimulansen kunnen ertoe leiden dat deze handelingen dermate toenemen dat zij uitmonden in frauduleuze financiële verslaggeving van materieel belang.</p>
	<p>Examples:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Management intentionally takes positions that lead to fraudulent financial reporting by materially misstating the financial statements due to pressures to meet market expectations or a desire to maximize compensation based on performance. • Management reduces earnings by a material amount to minimize tax. • Management inflates earnings to secure bank financing. 	<p>Voorbeelden:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Het management neemt opzettelijk standpunten in die leiden tot frauduleuze financiële verslaggeving door in de financiële overzichten afwijkingen van materieel belang op te nemen vanwege de druk om aan de marktverwachtingen te voldoen of vanwege de wens om prestatie gerelateerde beloningen te maximaliseren. • Het management verlaagt de winst met een bedrag van materieel belang om de belastingdruk te minimaliseren. • Het management verhoogt de winst kunstmatig om bancaire financiering veilig te stellen. • In de publieke sector: het onjuist rapporteren van baten of het te laag verantwoorden van lasten, met name wanneer deze lasten onderworpen zijn aan wettelijke limieten.

	<ul style="list-style-type: none"> In the public sector, misreporting of revenues or underreporting of expenditures, especially when such expenditures are subject to statutory limits. 	
A4.	Fraudulent financial reporting may be accomplished by the following:	Frauduleuze financiële verslaggeving kan onder meer worden bereikt door:
	<ul style="list-style-type: none"> Manipulation, falsification (including forgery), or alteration of accounting records or supporting documentation from which the financial statements are prepared. Misrepresentation in, or intentional omission from, the financial statements of events, transactions or other significant information. Intentional misapplication of the applicable financial reporting framework relating to amounts, classification, manner of presentation, or disclosure. 	<ul style="list-style-type: none"> de administratieve vastleggingen of de daaraan ten grondslag liggende documenten op basis waarvan de financiële overzichten worden opgesteld te manipuleren, te vervalsen (met inbegrip van valsheid in geschrifte) of te wijzigen; gebeurtenissen, transacties of andere significante informatie onjuist weer te geven in of opzettelijk weg te laten uit de financiële overzichten; of verslaggevingsprincipes met betrekking tot bedragen, classificatie, de wijze van presentatie of de toelichting opzettelijk verkeerd toe te passen.
A5.	Fraudulent financial reporting often involves management override of controls that otherwise may appear to be operating effectively. Fraud can be committed by management overriding controls using such techniques as intentionally:	Frauduleuze financiële verslaggeving houdt vaak in dat het management interne beheersingsmaatregelen doorbreekt die anderszins effectief lijken te werken. Fraude kan worden gepleegd doordat het management interne beheersingsmaatregelen doorbreekt via technieken zoals het opzettelijk:

	<ul style="list-style-type: none"> • Recording fictitious journal entries to manipulate operating results or achieve other objectives. • Inappropriately adjusting assumptions and changing judgments used to estimate account balances. • Omitting, advancing or delaying recognition in the financial statements of events and transactions that have occurred during the reporting period. • Misstating disclosures, including omitting and obscuring disclosures, required by the applicable financial reporting framework, or disclosures that are necessary to achieve fair presentation. • Concealing facts that could affect the amounts recorded in the financial statements. • Engaging in complex transactions that are structured to misrepresent the financial position or financial performance of the entity. • Altering records and terms related to transactions. <ul style="list-style-type: none"> • Altering reports that would highlight inappropriate activity or transactions. • Taking advantage of inadequate information processing controls in information technology (IT) applications, including controls over and review of IT application event logs (e.g., modifying the application logic, or where users can access a common database using generic access identification, or modify access identification, to conceal activity). 	<ul style="list-style-type: none"> • vastleggen van gefingeerde journaalboekingen om bedrijfsresultaten te manipuleren of andere doelstellingen te bereiken; • ongepast aanpassen van veronderstellingen en wijzigen van oordeelsvormingen op basis waarvan rekeningsaldi worden geschat; • te vroeg, te laat of niet in de financiële overzichten verwerken van gebeurtenissen en transacties die zich gedurende de verslagperiode hebben voorgedaan; • onjuist opnemen van toelichtingen, met inbegrip van het weglaten of verhullen van toelichtingen die vereist zijn op grond van het van toepassing zijnde verslaggevingsstelsel, of die noodzakelijk zijn om een getrouwe weergave te vormen; • verhullen van feiten die de bedragen die zijn opgenomen in de financiële overzichten zouden kunnen beïnvloeden; • aangaan van complexe transacties die zijn opgezet om de financiële positie of financiële prestaties van de entiteit verkeerd voor te stellen; • wijzigen van vastleggingen en voorwaarden met betrekking tot transacties; • aanpassen van rapportages die ongepaste activiteiten of transacties aan het licht zouden brengen; of • misbruik maken van ontoereikende interne beheersingsmaatregelen in de geautomatiseerde gegevensverwerking (IT), met inbegrip van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot en beoordeling van logboeken van IT-applicaties (bijvoorbeeld het wijzigen van applicatielogica, of situaties waarin gebruikers toegang hebben tot een gemeenschappelijke database met generieke toegangsidentificatie, of toegangsidentificatie kunnen wijzigen om activiteiten te verhullen).
A6.	<p>Misappropriation of assets involves the theft of an entity's assets and is often perpetrated by employees in relatively small and immaterial amounts. However, it can also involve management, who are usually better positioned to disguise or conceal misappropriations in ways that are difficult to detect. In addition, misappropriation of assets can involve third parties who are able to exploit the entity's assets in order to obtain an unjust or illegal advantage. Misappropriation of assets can be accomplished in a variety of ways and is often accompanied by false or misleading records or documents in order to conceal the fact that the assets are missing or have been pledged without proper authorization.</p>	<p>Oneigenlijke toe-eigening van activa houdt diefstal van activa van de entiteit in en wordt vaak gepleegd door werknemers voor relatief kleine en niet van materieel belang zijnde bedragen. Er kunnen echter ook leden van het management bij betrokken zijn, die gewoonlijk beter in staat zijn om oneigenlijke toe-eigeningen zodanig te verbergen of te verhullen dat ze moeilijk te detecteren zijn. Daarnaast kunnen bij oneigenlijke toe-eigening van activa derde partijen betrokken zijn die in staat zijn activa van de entiteit te exploiteren om een ongerechtvaardigd of onrechtmatig voordeel te verkrijgen. Oneigenlijke toe-eigening van activa kan op uiteenlopende wijzen plaatsvinden en gaat vaak gepaard met valse of misleidende vastleggingen of documenten om te verhullen dat de activa ontbreken of dat deze zonder de vereiste toestemming in onderpand zijn gegeven.</p>
	<p>Examples:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Embezzling funds (e.g., misappropriating collections of accounts receivable or diverting receipts in respect of written-off accounts to personal bank accounts). 	<p>Voorbeelden:</p> <ul style="list-style-type: none"> • geldmiddelen verduisteren (bijvoorbeeld geïnde handelsvorderingen oneigenlijk toe-eigenen of ontvangsten die betrekking hebben op afgewaardeerde rekeningen naar een privérekening doorsluizen);

	<ul style="list-style-type: none"> • Theft of assets (e.g., stealing inventory for personal use, stealing scrap for resale, theft of digital assets by exploiting a private key and in doing so allowing the perpetrator to control the entity's funds, theft of intellectual property by colluding with a competitor to disclose technological data in return for payment). • Causing an entity to pay for goods and services not received (e.g., payments to fictitious suppliers, kickbacks paid by suppliers to the entity's purchasing agents in return for approving payment for inflated prices, or payments to fictitious employees). • Using an entity's assets for personal use (e.g., using the entity's assets as collateral for a personal loan or a loan to a related party). 	<ul style="list-style-type: none"> • activa ontvreemden (bijvoorbeeld voorraden stelen voor persoonlijk gebruik, schroot stelen om het te verkopen, digitale activa ontvreemden door misbruik te maken van een persoonlijke sleutel en daardoor de beschikking te krijgen over geldmiddelen van de entiteit, of intellectueel eigendom ontvreemden door samenspanning met een concurrent om in ruil voor betaling technologische gegevens te verstrekken); • een entiteit te laten betalen voor goederen en diensten die niet zijn ontvangen (bijvoorbeeld betalingen aan gefingeerde leveranciers, betalingen die leveranciers aan inkopers van de entiteit betalen in ruil voor het kunstmatig verhogen van de prijzen, betalingen aan fictieve werknemers); • activa van de entiteit aan te wenden voor eigen gebruik (bijvoorbeeld het gebruik van activa van de entiteit als zekerheid voor een persoonlijke lening of voor een lening aan een verbonden partij).
	Fraud or Suspected Fraud (Ref: Para. 7, 8 and 55–58)	Fraude of vermoede fraude (Zie paragrafen 7, 8, 55, 56, 57 en 58)
A7.	Audit evidence obtained when performing risk assessment procedures and further audit procedures in accordance with this ISA may indicate the existence of fraud or suspected fraud.	Controle-informatie die wordt verkregen bij het uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden en nadere controlewerkzaamheden overeenkomstig deze Standaard kan wijzen op het bestaan van fraude of vermoede fraude.
	<p>Examples:</p> <ul style="list-style-type: none"> • When obtaining an understanding of the entity's whistleblower program, the auditor identified a tip submitted to the entity's fraud reporting hotline which alleged that management had inflated earnings by entering into transactions with related parties which lacked a business purpose. • When performing further audit procedures to respond to assessed risks of material misstatement due to fraud at the assertion level for inventory, the auditor obtained audit evidence that indicated the possible misappropriation of products from the entity's warehouse by employees. 	<p>Voorbeelden:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Bij het verkrijgen van inzicht in de klokkenluidersregeling van de entiteit heeft de accountant een melding geïdentificeerd die via de fraudemeldingslijn van de entiteit is ingediend. Hierin werd de beschuldiging geuit dat het management de winst had opgehoogd door transacties met verbonden partijen aan te gaan zonder zakelijk doel; • Bij het uitvoeren van nadere controlewerkzaamheden om in te spelen op ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude op beweringsniveau met betrekking tot voorraden, heeft de accountant controle-informatie verkregen die wees op mogelijke oneigenlijke toe-eigening van producten uit het magazijn van de entiteit door werknemers.
A8.	Audit procedures performed to comply with other ISAs may also bring instances of fraud or suspected fraud to the auditor's attention including, for example, those performed in accordance with ISA 600 (Revised) ⁷¹	Controlewerkzaamheden die worden uitgevoerd om te voldoen aan andere standaarden kunnen de accountant ook attent maken op gevallen van fraude of vermoede fraude, waaronder bijvoorbeeld werkzaamheden die worden uitgevoerd overeenkomstig Standaard

⁷¹ ISA 600 (Revised), *Special Considerations—Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)*, paragraph 38(d)

	when responding to assessed risks of material misstatement due to fraud arising from the consolidation process.	600 ⁷² bij het inspelen op ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude die voortvloeien uit het consolidatieproces.
A9.	The auditor may use automated tools and techniques to perform audit procedures related to identifying and assessing the risks of material misstatement due to fraud or when responding to assessed risks of material misstatement due to fraud. This may allow the auditor to evaluate large amounts of data more easily to, for example, provide deeper insights or identify unusual trends, which enhances the ability of the auditor to exercise professional skepticism and more effectively challenge management's assertions. The auditor may also use automated tools and techniques to perform audit procedures related to journal entry testing in a more efficient and effective manner. However, the use of automated tools and techniques does not replace the need to maintain professional skepticism and to exercise professional judgment throughout the audit.	De accountant kan geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken gebruiken bij het uitvoeren van controlewerkzaamheden die verband houden met het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of bij het inspelen op ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude. Dit kan de accountant in staat stellen grote hoeveelheden gegevens eenvoudiger te evalueren, bijvoorbeeld om meer diepgaandere inzichten te verkrijgen of ongebruikelijke trends te identificeren. Dit vergroot het vermogen van de accountant om professioneel-kritisch te zijn en de beweringen van het management effectiever ter discussie te stellen. De accountant kan geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken ook gebruiken bij het op een efficiëntere en effectievere wijze uitvoeren van controlewerkzaamheden met betrekking tot het toetsen van journaalboekingen. Het gebruik van geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken vervangt echter niet de noodzaak om gedurende de gehele controle professioneel-kritisch te blijven en professionele oordeelsvorming uit te oefenen.
A10.	For the purpose of this ISA, allegations of fraud by another party involving the entity are treated by the auditor as suspected fraud once the allegations have come to the auditor's attention (e.g., identified as a result of inquiries made by the auditor of management, or when obtaining an understanding of the entity's whistleblower program (or other program to report fraud)). The party making the allegations may be internal or external to the entity. Accordingly, the auditor performs audit procedures in accordance with paragraphs 55–58 to address the suspected fraud.	Voor de toepassing van deze Standaard worden beschuldigingen van fraude door een andere partij en waarbij de entiteit betrokken is door de accountant behandeld als vermoede fraude zodra deze beschuldigingen onder de aandacht van de accountant zijn gekomen (bijvoorbeeld doordat zij zijn geïdentificeerd als resultaat van verzoeken om inlichtingen van de accountant bij het management of bij het verwerven van inzicht in de klokkenluidersregeling van de entiteit (of een andere regeling voor het melden van fraude)). De partij die de beschuldigingen uit kan van binnen of buiten de entiteit zijn. Daarom voert de accountant controlewerkzaamheden uit overeenkomstig paragrafen 55, 56, 57 en 58 om op de vermoede fraude in te spelen.

⁷² Standaard 600, *Bijzondere overwegingen – controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen*, paragraaf 38(d)

A11.	<p>Even when an identified misstatement due to fraud is not quantitatively material, it may be qualitatively material depending on:</p> <p>(a) Who instigated or perpetrated the fraud – an otherwise insignificant fraud perpetrated by senior management, or a public official is ordinarily considered qualitatively material irrespective of the amount involved. This may in turn give rise to concerns about the integrity of management responsible for the entity’s system of internal control.</p> <p>(b) Why the fraud was perpetrated – misstatements that are not material quantitatively, either individually or in the aggregate, may have been made intentionally by management to “manage” key performance indicators in order to, for example, meet market expectations, maximize compensation based on performance, or comply with the terms of debt covenants. In the public sector, misstatements may have been made intentionally by management to achieve a surplus when a deficit is prohibited by legislation or to misreport expenses incurred to avoid breaching statutory limits.</p>	<p>Zelfs wanneer een geïdentificeerde afwijking als gevolg van fraude kwantitatief niet van materieel belang is, kan deze kwalitatief van materieel belang zijn, afhankelijk van:</p> <p>(a) wie de fraude heeft geïnitieerd of gepleegd — een anderszins onbeduidende fraude die is gepleegd door het senior management of door een overheidsfunctionaris wordt doorgaans als kwalitatief materieel beschouwd, ongeacht de omvang van het bedrag. Dit kan op zijn beurt aanleiding geven tot zorgen over de integriteit van het management dat verantwoordelijk is voor het systeem van de entiteit;</p> <p>(b) waarom de fraude is gepleegd — afwijkingen die kwantitatief niet van materieel belang zijn, afzonderlijk of gezamenlijk, kunnen opzettelijk door het management zijn aangebracht om belangrijke prestatie-indicatoren te ‘sturen’, bijvoorbeeld om aan marktverwachtingen te voldoen, prestatieafhankelijke beloningen te maximaliseren of te voldoen aan voorwaarden van lening overeenkomsten. In de publieke sector kunnen afwijkingen opzettelijk door het management zijn aangebracht om een overschot te realiseren wanneer wetgeving een tekort verbiedt, of om gemaakte kosten onjuist te verantwoorden teneinde wettelijke limieten niet te overschrijden.</p>
	<i>Inherent Limitations</i> (Ref: Para. 10)	<i>Inherente beperkingen</i> (Zie Par. 10)
A12.	<p>The risk of not detecting a material misstatement resulting from fraud exists because fraud may involve sophisticated and carefully organized schemes designed to conceal it, such as forgery, deliberate failure to record transactions, or intentional misrepresentations being made to the auditor. Such attempts at concealment may be even more difficult to detect when accompanied by collusion. Collusion may cause the auditor to believe that audit evidence is persuasive when it is, in fact, false. The auditor’s ability to detect a fraud depends on factors such as the skillfulness of the perpetrator, the frequency and extent of manipulation, the degree of collusion involved, the relative size of individual amounts manipulated, and the seniority of those individuals involved. While the auditor may be able to identify potential opportunities for fraud to be perpetrated, it is difficult for the auditor to determine whether misstatements in areas requiring judgment such as accounting estimates are caused by fraud or error.</p>	<p>Het risico dat een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude niet wordt ontdekt bestaat, omdat fraude kan bestaan uit geraffineerde en zorgvuldig georganiseerde constructies die zijn ontworpen om fraude te verhullen, zoals vervalsing, het opzettelijk niet vastleggen van transacties of het opzettelijk verstrekken van onjuiste voorstellingen aan de accountant. Dergelijke verhullingspogingen kunnen nog moeilijker te detecteren zijn wanneer sprake is van samenspanning. Samenspanning kan ertoe leiden dat de accountant controle-informatie overtuigend acht terwijl deze in werkelijkheid onjuist is. Het vermogen van de accountant om fraude te detecteren is afhankelijk van factoren zoals de vaardigheid van de pleger, de frequentie en omvang van manipulatie, de mate van samenspanning, de relatieve omvang van afzonderlijke gemanipuleerde bedragen en de hiërarchische positie van de betrokken personen. Hoewel de accountant mogelijk potentiële gelegenheden voor het plegen van fraude kan identificeren, is het voor de accountant moeilijk vast te stellen of afwijkingen in gebieden waarin oordeelsvorming vereist is, zoals schattingen in de financiële overzichten, het gevolg zijn van fraude dan wel van fouten.</p>
	<i>Professional Skepticism and Professional Judgment</i> (Ref: Para. 13)	<i>Professioneel-kritische instelling en professionele oordeelsvorming</i> (Zie Par. 13)

A13.	<p>ISQM 1⁷³ requires the firm to design, implement and operate a system of quality management for audits of financial statements. The firm's commitment to an effective system of quality management underpins the requirement for the auditor to exercise professional skepticism when performing the audit engagement. This commitment is recognized and reinforced in the governance and leadership component, including a:</p> <p>(a) Commitment to quality by the leadership of the firm, such as the tone at the top by leadership contributes to the firm's culture which in turn supports and encourages the auditor to focus on the auditor's responsibilities relating to fraud in an audit of financial statements.</p> <p>(b) Recognition that the resource needs are planned for, and resources are obtained, allocated, or assigned in a manner that is consistent with the firm's commitment to quality, such as resources with the appropriate specialized knowledge and skills that may be needed when performing audit procedures related to fraud in an audit of financial statements.</p>	<p>SKM 1⁷⁴ vereist dat het accountantskantoor een kwaliteitsmanagementsysteem voor controles van financiële overzichten ontwerpt, implementeert en in werking houdt. De toewijding van het kantoor aan een effectief kwaliteitsmanagementsysteem vormt de basis voor het vereiste dat de accountant bij de uitvoering van de controleopdracht een professioneel-kritische instelling uitoefent. Deze toewijding wordt erkend en versterkt binnen de component governance en leiderschap, waaronder:</p> <p>(a) een toewijding van de leiding van het accountantskantoor aan kwaliteit, zoals de 'tone at the top' van de leiding bijdraagt aan de cultuur van het kantoor, die op haar beurt de accountant ondersteunt en aanmoedigt om zich te richten op de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude bij de controle van financiële overzichten; en</p> <p>(b) de erkenning dat de behoefte aan middelen wordt gepland en dat middelen worden verkregen, toegewezen of ingezet op een wijze die consistent is met de toewijding van het kantoor aan kwaliteit, zoals middelen met de passende gespecialiseerde kennis en vaardigheden die mogelijk nodig zijn bij het uitvoeren van controlewerkzaamheden in verband met fraude bij de controle van financiële overzichten.</p>
A14.	<p>ISQM 1⁷⁵ also explains that the quality of professional judgments exercised by the firm is likely to be enhanced when individuals making such judgments demonstrate an attitude that includes an inquiring mind.</p>	<p>SKM 1⁷⁶ bevat ook uitleg dat de kwaliteit van de professionele oordeelsvormingen die het accountantskantoor heeft uitgeoefend waarschijnlijk wordt versterkt wanneer personen die dergelijke oordelen vormen, blijf geven van een houding die een onderzoekende geest omvat.</p>
	<p><i>Non-Compliance with Laws and Regulations</i> (Ref: Para. 14)</p>	<p><i>Niet-naleving van wet- en regelgeving</i> (Zie Par. 14)</p>
A15.	<p>The identification by the auditor of fraud or suspected fraud affecting the entity that has been perpetrated by a third party (see paragraphs 18(a) and A22) may also give rise to additional responsibilities for the auditor in accordance with ISA 250 (Revised).</p>	<p>Het identificeren door de accountant van fraude of vermoede fraude die de entiteit raakt en die is gepleegd door een derde partij (zie paragrafen 18(a) en A22) kan ook aanleiding geven tot aanvullende verantwoordelijkheden voor de accountant overeenkomstig Standaard 250.</p>
	<p>Example:</p> <ul style="list-style-type: none"> When obtaining an understanding of the entity's general IT controls, the auditor was informed of a cybersecurity breach involving unauthorized access by a third party to the entity's 	<p>Voorbeeld:</p> <p>Bij het verkrijgen van inzicht in de general IT-controls van de entiteit werd de accountant geïnformeerd over een inbreuk van de cyberbeveiliging waarbij een derde partij ongeautoriseerde toegang heeft verkregen tot vertrouwelijke klantbestanden van de entiteit,</p>

⁷³ International Standard on Quality Management (ISQM) 1, *Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements*

⁷⁴ Standaard voor Kwaliteitsmanagement 1 (SKM1)

⁷⁵ ISQM 1, paragraph A31

⁷⁶ SKM1, paragraaf A31

	confidential customer files, including related banking information. After obtaining an understanding of the suspected fraud, the engagement partner determined that the cybersecurity breach likely violated local data protection laws.	waaronder bijbehorende bankgegevens. Na het verwerven van inzicht in de vermoede fraude heeft de opdrachtpartner vastgesteld dat de inbreuk van de cyberbeveiliging waarschijnlijk in strijd was met lokale wetgeving inzake gegevensbescherming.
A16.	Complying with the requirements of this ISA may also fulfill certain applicable requirements in ISA 250 (Revised).	Door het naleven van de vereisten van deze Standaard kan tevens worden voldaan aan bepaalde toepasselijke vereisten van Standaard 250.
	<p>Example:</p> <ul style="list-style-type: none"> When performing tests of details on a bank's loan portfolio, the auditor identified a series of loans to newly formed entities connected to senior management that lacked appropriate documentation. The auditor determined the circumstances were indicative of fraudulent approvals of loans by senior management to related parties. After obtaining an understanding of the suspected fraud in accordance with paragraph 55, the auditor concluded the understanding was also sufficient to meet the requirement in paragraph 19(a) of ISA 250 (Revised). The auditor evaluated the possible effect on the financial statements of the fine for the entity's suspected violation of banking regulations regarding related-party lending in accordance with paragraph 19(b) of ISA 250 (Revised). 	<p>Voorbeeld:</p> <p>Bij het uitvoeren van detailcontroles op de kredietportefeuille van een bank heeft de accountant een reeks leningen geïdentificeerd aan recent opgerichte entiteiten die verbonden zijn met het senior management en waarvoor passende documentatie ontbrak. De accountant heeft vastgesteld dat de omstandigheden een indicatie waren voor frauduleuze goedkeuringen door het senior management van leningen aan verbonden partijen. Na het verwerven van inzicht in de vermoede fraude overeenkomstig paragraaf 55 concludeerde de accountant dat dit inzicht ook toereikend was om te voldoen aan de vereiste in paragraaf 19(a) van Standaard 250. De accountant heeft overeenkomstig paragraaf 19(b) van Standaard 250 het mogelijke effect op de financiële overzichten geëvalueerd van de boete voor de vermoede overtreding door de entiteit van bancaire regelgeving inzake kredietverlening aan verbonden partijen.</p>
A17.	Law, regulation, or relevant ethical requirements may require the auditor to perform additional procedures and take further actions. For example, the International Ethics Standards Board for Accountants' <i>International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)</i> (IESBA Code) requires the auditor to take steps to respond to identified or suspected non-compliance with laws and regulations. ⁷⁷	Wet- of regelgeving, of relevante ethische voorschriften, kunnen vereisen dat de accountant aanvullende controlewerkzaamheden uitvoert en nadere maatregelen neemt. Zo vereisen ethische voorschriften dat de accountant stappen onderneemt om te reageren op geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving ⁷⁸ .
	Relationship with Other ISAs (Ref: Para. 15)	Relatie met andere Standaarden (Zie Par. 15)
A18.	Appendix 5 identifies other ISAs that address specific topics that reference fraud or suspected fraud.	Bijlage 5 identificeert andere Standaarden die specifieke onderwerpen behandelen waarin wordt verwezen naar fraude of vermoede fraude.

⁷⁷ IESBA Code, Section 360

⁷⁸ Nadere voorschriften handelwijze accountant bij niet-naleving wet- en regelgeving door eigen organisatie of cliënt (NV NOCLAR)

	Definitions (Ref: Para. 18)	Definities (Zie Par. 18)
	<i>Relationship of Fraud with Corruption, Bribery and Money Laundering</i> (Ref: Para. 18(a))	<i>Relatie tussen fraude en corruptie, omkoping en witwassen</i> (Zie Par. 18(a))
A19.	Depending on the nature and circumstances of the entity, certain laws, regulations or aspects of relevant ethical requirements dealing with corruption, bribery or money laundering may be relevant to the auditor's responsibilities to consider laws and regulations in an audit of financial statements in accordance with ISA 250 (Revised). ⁷⁹	Afhankelijk van de aard en omstandigheden van de entiteit kunnen bepaalde wet- en regelgeving of aspecten van relevante ethische voorschriften met betrekking tot corruptie, omkoping of witwassen relevant zijn voor de verantwoordelijkheden van de accountant om wet- en regelgeving in aanmerking te nemen bij de controle van financiële overzichten overeenkomstig Standaard 250 ⁸⁰ .
A20.	Corruption, bribery and money laundering are forms of illegal or unethical acts. Corruption, bribery, and money laundering may be distinct concepts in law or regulation; however, they may also be fraudulent acts, or may be carried out to facilitate or conceal fraud.	Corruptie, omkoping en witwassen zijn vormen van onrechtmatige of onethische handelingen. Corruptie, omkoping en witwassen kunnen in wet- of regelgeving als afzonderlijke begrippen worden aangemerkt; zij kunnen echter ook frauduleuze handelingen vormen of worden uitgevoerd om fraude te faciliteren of te verhullen.
	<p>Examples:</p> <ul style="list-style-type: none"> Corruption involving fraud – Management colluded with other competing parties to raise prices or lower the quality of goods or services for purchasers who wish to acquire products or services through a bidding process (i.e., bid rigging). The bid rigging included monetary payments by the designated winning bidder to colluding parties using fraudulent consulting contracts for which no actual work took place. Bribery to conceal fraud – Management offered inducements to employees for concealing the misappropriation of assets by management. Money laundering to facilitate fraud – An employee laundered money, to an offshore bank account, that was illegally obtained from embezzling payments for fictitious purchases of inventory through the creation of false purchase orders, supplier shipping documents, and supplier invoices. 	<p>Voorbeelden:</p> <ul style="list-style-type: none"> Corruptie waarbij sprake is van fraude — Het management heeft samengespannen met andere concurrerende partijen om prijzen te verhogen of de kwaliteit van goederen of diensten te verlagen voor afnemers die producten of diensten wensen te verkrijgen via een aanbestedingsproces (oftewel: manipulatie van aanbiedingen). Dit omvatte geldelijke betalingen door de aangewezen winnende inschrijver aan samenspannende partijen via frauduleuze adviescontracten waarvoor geen daadwerkelijke werkzaamheden waren verricht. Omkoping ter verhulling van fraude — Het management bood werknemers steekpenningen aan om de oneigenlijke toe-eigening van activa door het management te verhullen. Witwassen ter facilitering van fraude — Een werknemer heeft geld witgewassen naar een offshore-bankrekening. Het geld was onrechtmatig verkregen door het verduisteren van betalingen voor fictieve inkoop van voorraden, door het opstellen van valse inkooporders, verzenddocumenten en facturen van leveranciers.

⁷⁹ ISA 250 (Revised), paragraphs 6 and A6

⁸⁰ Standaard 250, paragrafen 6 en A6

A21.	While the auditor may identify or suspect corruption, bribery, or money laundering, as with fraud, the auditor does not make legal determinations on whether such acts have actually occurred.	Hoewel de accountant corruptie, omkoping of witwassen kan identificeren of vermoeden, doet de accountant, evenmin als bij fraude, geen juridische vaststellingen over de vraag of dergelijke handelingen daadwerkelijk hebben plaatsgevonden.
	<i>Third-Party Fraud</i> (Ref: Para. 18(a))	<i>Fraude door derden</i> (Zie Par. 18(a))
A22.	Fraud or suspected fraud committed against the entity by parties external to the entity is generally described as third-party fraud. Fraud as defined in paragraph 18(a) can include an intentional act by a third party and, accordingly, if an intentional act by a third party is identified or suspected that may have resulted in misappropriation of the entity's assets or fraudulent financial reporting by the entity, the auditor performs audit procedures in paragraphs 55–58.	Fraude of vermoede fraude die tegen de entiteit wordt gepleegd door externe partijen wordt doorgaans aangeduid als fraude door derden. Fraude zoals gedefinieerd in paragraaf 18(a) kan een opzettelijke handeling door een derde partij omvatten. Dienovereenkomstig voert de accountant, indien een opzettelijke handeling door een derde partij wordt geïdentificeerd of vermoed die mogelijk heeft geleid tot oneigenlijke toe-eigening van activa van de entiteit of tot frauduleuze financiële verslaggeving door de entiteit, controlewerkzaamheden uit overeenkomstig de paragrafen 55, 56, 57 en 58.
A23.	Parties external to the entity that may commit third-party fraud may include: <ul style="list-style-type: none"> • Related parties, where potential opportunities for collusion with management, overly complex transactions, or bias in the structure of transactions may exist, as explained in ISA 550.⁸¹ • Third parties with which the entity has a relationship to support their business model such as customers, suppliers, service providers or other external parties known to the entity. These relationships may introduce the risk of collusion with employees or others in the entity to, for example, create fictitious transactions to manipulate financial results. • Third parties unknown to the entity that may, for example, attempt to gain unauthorized access to an entity's IT environment that affects financial reporting or assets, or disrupts the entity's business operations or financial reporting processes. 	Externe partijen die fraude door derden kunnen plegen, kunnen onder meer omvatten: <ul style="list-style-type: none"> • verbonden partijen, waarbij potentiële gelegenheden voor samenspanning met het management, overmatig complexe transacties of tendentie in de structurering van transacties kunnen bestaan, zoals toegelicht in Standaard 550⁸²; • derde partijen waarmee de entiteit relaties onderhoudt ter ondersteuning van haar bedrijfsmodel, zoals klanten, leveranciers, dienstverleners of andere externe partijen die bij de entiteit bekend zijn. Deze relaties kunnen het risico introduceren van samenspanning met werknemers of anderen binnen de entiteit om bijvoorbeeld fictieve transacties te creëren teneinde financiële resultaten te manipuleren; • derde partijen die de entiteit niet kent en die bijvoorbeeld trachten ongeautoriseerde toegang te verkrijgen tot de IT-omgeving van de entiteit, die van invloed is op de financiële verslaggeving of activa, of de bedrijfsactiviteiten of financiële verslaggevingsprocessen verstoort.

⁸¹ ISA 550, *Related Parties*

⁸² Standaard 550, *Verbonden partijen*

	<i>Fraud Risk Factors (Ref: Para. 18(b) and 38)</i>	<i>Frauderisicofactoren (Zie Par. 18(b) en 38)</i>
A24.	<p>The presence of fraud risk factors may affect the auditor's assessment of inherent risk or control risk. Fraud risk factors may:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Be inherent risk factors, insofar as they affect inherent risk, and may be due to management bias. They may also arise from other identified inherent risk factors (e.g., complexity or uncertainty may create opportunities that result in a susceptibility to misstatement due to fraud). When fraud risk factors are inherent risk factors, the inherent risk is assessed before consideration of controls. • Relate to events or conditions that may exist in the entity's system of internal control that provide an opportunity to commit fraud and are relevant to the consideration of the entity's controls (i.e., related to control risk), and may be an indicator that other fraud risk factors are present. 	<p>De aanwezigheid van frauderisicofactoren kan van invloed zijn op de inschatting door de accountant van het inherente risico of het interne beheersingsrisico. Frauderisicofactoren kunnen:</p> <ul style="list-style-type: none"> • inherente risicofactoren zijn, voor zover zij het inherente risico beïnvloeden, en kunnen het gevolg zijn van tendentie van het management. Zij kunnen ook voortvloeien uit andere geïdentificeerde inherente risicofactoren (bijvoorbeeld complexiteit of onzekerheid kunnen gelegenheden creëren die leiden tot een vatbaarheid voor afwijkingen als gevolg van fraude). Wanneer frauderisicofactoren inherente risicofactoren zijn, wordt het inherent risico ingeschat vóór de overweging van interne beheersingsmaatregelen; • verband houden met gebeurtenissen of omstandigheden die aanwezig kunnen zijn binnen het interne beheersingssysteem van de entiteit en die een gelegenheid bieden om fraude te plegen en relevant zijn voor de overweging van de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit (dat wil zeggen: verband houden met het interne beheersingsrisico) en een aanwijzing kunnen zijn dat andere frauderisicofactoren aanwezig zijn.
A25.	<p>While fraud risk factors may not necessarily indicate the existence of fraud, they have often been present in circumstances where frauds have occurred and therefore may indicate risks of material misstatement due to fraud.</p>	<p>Hoewel frauderisicofactoren niet noodzakelijkerwijs wijzen op het bestaan van fraude, zijn zij vaak aanwezig geweest in omstandigheden waarin fraude is voorgekomen en kunnen zij derhalve wijzen op risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude.</p>

A26.	<p>Examples of fraud risk factors related to fraudulent financial reporting and misappropriation of assets are presented in Appendix 1. These illustrative fraud risk factors are classified based on the three conditions that are, individually or in combination, generally present when fraud exists:</p> <ul style="list-style-type: none"> • An incentive or pressure to commit fraud; • A perceived opportunity to commit fraud; and • An attitude or rationalization that justifies the fraudulent action. <p>Fraud risk factors reflective of an attitude that permits rationalization of the fraudulent action may not be susceptible to observation by the auditor. Nevertheless, the auditor may become aware of the existence of such information through, for example, the required understanding of the entity's control environment.⁸³ Although the fraud risk factors described in Appendix 1 cover a broad range of situations that may be faced by auditors, they are only examples and other fraud risk factors may exist.</p>	<p>Voorbeelden van frauderisicofactoren die verband houden met frauduleuze financiële verslaggeving en oneigenlijke toe-eigening van activa zijn opgenomen in Bijlage 1. Deze illustratieve frauderisicofactoren zijn gerubriceerd op basis van de drie omstandigheden die, afzonderlijk of in combinatie, doorgaans aanwezig zijn wanneer sprake is van fraude:</p> <ul style="list-style-type: none"> • een stimulans of druk om fraude te plegen; • een waargenomen gelegenheid om fraude te plegen; en • een houding of rationalisatie die de frauduleuze handeling rechtvaardigt. <p>Frauderisicofactoren die een houding weerspiegelen die rationalisatie van een frauduleuze handeling toelaat zijn mogelijk niet waarneembaar voor de accountant. Niettemin kan de accountant zich bewust worden van het bestaan van dergelijke informatie door bijvoorbeeld het vereiste inzicht in de interne beheersingsomgeving van de entiteit⁸⁴. Hoewel de frauderisicofactoren in Bijlage 1 een breed scala aan omstandigheden beslaan waarmee accountants kunnen worden geconfronteerd, gaat het slechts om voorbeelden en kunnen ook andere frauderisicofactoren bestaan.</p>
	Professional Skepticism (Ref: Para. 7, 19–22 and 55–58)	Professioneel-kritische instelling (Zie Par. 7, 19, 20, 21, 22, 55, 56, 57 en 58)
A27.	<p>Maintaining professional skepticism throughout the audit involves an ongoing questioning of whether the information and audit evidence obtained suggests that a material misstatement due to fraud may exist. It includes considering the reliability of the information intended to be used as audit evidence and identified controls in the control activities component, if any, over its preparation and maintenance. Due to the characteristics of fraud, the auditor's professional skepticism is particularly important when considering the risks of material misstatement due to fraud.</p>	<p>Het handhaven van een professioneel-kritische instelling gedurende de gehele controle houdt in dat dat de accountant zich voortdurend afvraagt of de verkregen informatie en controle-informatie erop wijzen dat mogelijk een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude bestaat. Dit omvat het overwegen van de betrouwbaarheid van informatie die is bedoeld om als controle-informatie te worden gebruikt en, indien aanwezig, van geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen in de component 'interne beheersingsactiviteiten' 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 overwegen van de risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude.</p>
A28.	<p>The manner in which circumstances that may be indicative of fraud or suspected fraud that affects the entity come to the auditor's attention throughout the audit may vary.</p>	<p>De wijze waarop omstandigheden, die mogelijk wijzen op fraude of vermoede fraude die de entiteit raakt, gedurende de controle onder de aandacht van de accountant komen, kan variëren.</p>
	<p>Examples:</p>	<p>Voorbeelden: Mogelijke bronnen die informatie kunnen verschaffen over omstandigheden die mogelijk wijzen op fraude of vermoede fraude die de entiteit raakt, omvatten onder meer:</p>

⁸³ ISA 315 (Revised 2019), paragraph 21

⁸⁴ Standaard 315, paragraaf 21

	<p>Possible sources that may provide information about circumstances that may be indicative of fraud or suspected fraud that affects the entity include:</p> <ul style="list-style-type: none"> • The auditor (e.g., when performing audit procedures in accordance with ISA 550, the auditor becomes aware of the existence of a related party relationship that management intentionally did not disclose to the auditor). • Those charged with governance (e.g., when members of the audit committee conduct an independent investigation of unusual journal entries and other adjustments). • Management (e.g., when evaluating the results of the entity's risk assessment process). • Individuals within the internal audit function (e.g., when individuals conduct the annual compliance procedures related to the entity's system of internal control). • An employee (e.g., by filing a tip using the entity's whistleblower program). • A former employee (e.g., by sending a complaint via electronic mail to the internal audit function). 	<ul style="list-style-type: none"> • de accountant (bijvoorbeeld wanneer de accountant bij het uitvoeren van controlewerkzaamheden overeenkomstig Standaard 550 bewust wordt van het bestaan van een relatie met een verbonden-partij die het management opzettelijk niet aan de accountant heeft gemeld); • de met governance belaste personen (bijvoorbeeld wanneer leden van de auditcommissie een onafhankelijk onderzoek uitvoeren naar ongebruikelijke journaalboekingen en andere aanpassingen); • het management (bijvoorbeeld bij het evalueren van de uitkomsten van het risico-inschattingsproces van de entiteit); • personen binnen de interne auditfunctie (bijvoorbeeld wanneer zij de jaarlijkse compliance werkzaamheden uitvoeren met betrekking tot het interne beheersingssysteem van de entiteit); • een werknemer (bijvoorbeeld door het indienen van een melding via de klokkenluidersregeling van de entiteit); • een voormalig werknemer (bijvoorbeeld door het verzenden van een klacht per e-mail aan de interne auditfunctie).
A29.	<p>Remaining alert for circumstances that may be indicative of fraud or suspected fraud throughout the audit is important, including when performing audit procedures near the end of the audit when time pressures to complete the audit engagement may exist. For example, audit evidence may be obtained near the end of the audit that may call into question the reliability of other audit evidence obtained or cast doubt on the integrity of management or those charged with governance. Appendix 3 contains examples of circumstances that may be indicative of fraud or suspected fraud.</p>	<p>Het alert blijven op omstandigheden die mogelijk wijzen op fraude of vermoede fraude gedurende de gehele controle is van belang, met inbegrip van het uitvoeren van controlewerkzaamheden tegen het einde van de controle wanneer tijdsdruk kan bestaan om de controleopdracht af te ronden. Zo kan controle-informatie die laat in de controle wordt verkregen aanleiding geven om de betrouwbaarheid van andere verkregen controle-informatie in twijfel te trekken of twijfel te doen ontstaan over de integriteit van het management of de met governance belaste personen. Bijlage 3 bevat voorbeelden van omstandigheden die mogelijk wijzen op fraude of vermoede fraude.</p>
A30.	<p>As explained in ISA 220 (Revised),⁸⁵ conditions inherent in some audit engagements can create pressures on the engagement team that may impede the appropriate exercise of professional skepticism when designing and performing audit procedures and evaluating audit evidence. Paragraphs A35–A37 of ISA 220 (Revised) list examples of impediments to the exercise of professional skepticism at the engagement level, unconscious or conscious biases that may affect the engagement team's professional judgments, and actions that may be taken to mitigate</p>	<p>Zoals toegelicht in Standaard 220⁸⁶ kunnen omstandigheden die inherent zijn aan bepaalde controleopdrachten druk creëren op het opdrachtteam die de passende uitoefening van een professioneel-kritische instelling kan belemmeren bij het opzetten en uitvoeren van controlewerkzaamheden en het evalueren van controle-informatie. De paragrafen A35, A36 en A37 van Standaard 220 bevatten voorbeelden van belemmeringen voor het toepassen van een professioneel-kritische instelling op opdrachtniveau, van onbewuste of bewuste tendenties die de professionele oordeelsvormingen door het opdrachtteam kunnen</p>

⁸⁵ ISA 220 (Revised), paragraph A34

⁸⁶ Standaard 220, paragraaf A34

	impediments to the exercise of professional skepticism.	beïnvloeden en van maatregelen die kunnen worden genomen om dergelijke belemmeringen te mitigeren.
	<p>Examples:</p> <ul style="list-style-type: none"> • A lack of cooperation and undue time pressures imposed by management negatively affected the engagement team’s ability to resolve a complex and contentious issue. These circumstances were, based on the engagement partner’s professional judgment, indicative of possible efforts by management to conceal fraud. The engagement partner involved more experienced members of the engagement team to deal with members of management who were difficult to interact with and communicated with those charged with governance as to the nature of the challenging circumstances, including the possible effect on the audit. • Impediments imposed by management created difficulties for the engagement team in obtaining access to records, facilities, certain employees, customers, suppliers, and others. These circumstances were, based on the engagement partner’s professional judgment, indicative of possible efforts by management to conceal fraud. The engagement partner reminded the engagement team not to be satisfied with audit evidence that was less than persuasive when responding to assessed risks of material misstatement due to fraud and communicated with those charged with governance as to the nature of the challenging circumstances, including the possible effect on the audit. 	<p>Voorbeelden:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Een gebrek aan medewerking en excessieve tijddruk die het management oplegde hadden een negatieve invloed op het vermogen van het opdrachtteam om een complexe en controversiële kwestie op te lossen. Deze omstandigheden wezen, op basis van de professionele oordeelsvorming van de opdrachtpartner, op mogelijke pogingen van het management om fraude te verhullen. De opdrachtpartner betrok meer ervaren leden bij het opdrachtteam om met leden van het management om te gaan met wie moeilijk te communiceren was en communiceerde met de met governance belaste personen over de aard van de uitdagende omstandigheden, waaronder het mogelijke effect op de controle. • Belemmeringen die het management oplegde creëerden moeilijkheden voor het opdrachtteam bij het verkrijgen van toegang tot vastleggingen, faciliteiten, bepaalde werknemers, klanten, leveranciers en anderen. Deze omstandigheden wezen, op basis van de professionele oordeelsvorming van de opdrachtpartner, op mogelijke pogingen van het management om fraude te verhullen. De opdrachtpartner herinnerde het opdrachtteam eraan zich niet tevreden te stellen met controle-informatie die minder dan overtuigend is bij het inspelen op ingeschatte risico’s op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude en communiceerde met de met governance belaste personen over de aard van de uitdagende omstandigheden, waaronder het mogelijke effect op de controle.
A31.	Circumstances may also be encountered which may create threats to compliance with relevant ethical requirements. ISA 220 (Revised) ⁸⁷ discusses that relevant ethical requirements, for example the IESBA Code, may contain provisions regarding the identification and evaluation of threats and how they are to be dealt with. ⁸⁸	Er kunnen zich tevens omstandigheden voordoen die bedreigingen vormen voor de naleving van relevante ethische voorschriften. Standaard 220 ⁸⁹ stelt dat dat relevante ethische voorschriften, zoals de VGBA, bepalingen kunnen bevatten met betrekking tot het identificeren en evalueren van bedreigingen en de wijze waarop daarmee moet worden omgegaan. ⁹⁰

⁸⁷ ISA 220 (Revised), paragraph A45

⁸⁸ Paragraphs R111.1 and R113.1 of the IESBA Code require the accountant to be straightforward and diligent when complying with the principles of integrity, and professional competence and due care, respectively. Paragraph 111.1A1 of the IESBA Code explains that integrity involves having the strength of character to act appropriately, even when facing pressure to do otherwise. Paragraph 113.1 A3 of the IESBA Code explains that acting diligently also encompasses performing an assignment carefully and thoroughly in accordance with applicable technical and professional standards. These ethical responsibilities are required irrespective of the pressures being imposed, explicitly or implicitly, by management.

⁸⁹ Standaard 220, paragraaf A45

⁹⁰ VGBA, paragrafen 2.3 en 2.5

A32.	The auditor may also address the threat to compliance with relevant ethical requirements, such as the principle of integrity, by communicating on a timely basis with those charged with governance about the circumstances giving rise to the threat. This communication may include a discussion about any inconsistencies in audit evidence obtained for which a satisfactory explanation has not been provided by management.	De accountant kan op de bedreiging van de naleving van relevante ethische voorschriften, zoals het fundamentele beginsel van integriteit, ook inspelen door tijdig te communiceren met de met governance belaste personen over de omstandigheden die aanleiding geven tot de bedreiging. Deze communicatie kan een bespreking omvatten van inconsistenties in verkregen controle-informatie waarvoor het management geen bevredigende verklaring heeft gegeven.
	<i>Inconsistent Responses</i>	<i>Inconsistente antwoorden</i>
A33.	Inconsistent responses to inquiries may include inconsistencies both between the different groups of individuals specified in paragraph 21 (i.e., management, those charged with governance, individuals within the internal audit function, or others within the entity) and among individuals within the same group. For example, the auditor may identify inconsistent responses among different individuals within management.	Inconsistente antwoorden op verzoeken om inlichtingen kunnen inconsistenties bevatten tussen zowel de verschillende groepen personen zoals genoemd in paragraaf 21 (dat wil zeggen: het management, de met governance belaste personen, personen binnen de interne auditfunctie of anderen binnen de entiteit) als tussen personen binnen dezelfde groep. Zo kan de accountant inconsistente antwoorden identificeren tussen verschillende personen binnen het management.
	<i>Conditions That Cause the Auditor to Believe That a Record or Document May Not Be Authentic or That the Terms in a Document Have Been Modified</i>	<i>Omstandigheden die de accountant doen vermoeden dat een vastlegging of document mogelijk niet authentiek is of dat de voorwaarden in een document zijn gewijzigd</i>
A34.	ISA 500 ⁹¹ requires the auditor to consider the reliability of information intended to be used as audit evidence when designing and performing audit procedures. The reliability of information intended to be used as audit evidence deals with the degree to which the auditor may depend on such information. Authenticity is an attribute of the reliability of information that the auditor may consider. In doing so, the auditor may consider whether the source actually generated or provided the information, and was authorized to do so, and the information has not been inappropriately altered.	Standaard 500 ⁹² vereist dat de accountant bij het opzetten en uitvoeren van controlewerkzaamheden de betrouwbaarheid van informatie die is bedoeld om als controle-informatie te worden gebruikt, in overweging neemt. De betrouwbaarheid van dergelijke informatie heeft betrekking op de mate waarin de accountant op deze informatie kan steunen. Authenticiteit is een kenmerk van de betrouwbaarheid van informatie dat de accountant daarbij in overweging kan nemen. Daarbij kan de accountant overwegen of de bron de informatie daadwerkelijk heeft gegenereerd of verstrekt en daartoe bevoegd was en of de informatie niet ongepast is gewijzigd.
A35.	Audit procedures performed in accordance with ISA 500, this or other ISAs, or information from other sources, may bring to the auditor's attention conditions that cause the auditor to believe that a record or document may not be authentic or that terms in a document have been modified but not disclosed to the auditor. The auditor is not, however, required to perform procedures that are specifically designed to identify conditions that indicate that a record or document may not be authentic or	Controlewerkzaamheden die worden uitgevoerd overeenkomstig Standaard 500, deze Standaard of andere standaarden of informatie uit andere bronnen, kunnen de accountant attent maken op omstandigheden die de accountant doen vermoeden dat een vastlegging of document mogelijk niet authentiek is of dat voorwaarden in een document zijn gewijzigd maar niet aan de accountant zijn gemeld. De accountant is echter niet verplicht werkzaamheden uit te voeren die specifiek zijn opgezet om omstandigheden te identificeren die erop wijzen dat een vastlegging of document mogelijk niet authentiek is of dat

⁹¹ ISA 500, *Audit Evidence*, paragraph 7

⁹² Standaard 500, *Controle-informatie*, paragraaf 7

	<p>that terms in a document have been modified. Paragraph 22 applies if the auditor identifies such conditions during the course of the audit.</p>	<p>voorwaarden in een document zijn gewijzigd. Paragraaf 22 geldt indien de accountant dergelijke omstandigheden gedurende de controle identificeert.</p>
	<p>Examples: Conditions that, if identified, may cause the auditor to believe that a record or document is not authentic or that terms in a document have been modified but not disclosed to the auditor include:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Unexplained alterations to documents received from external sources. • Serial numbers used out of sequence or duplicated. • Addresses and logos not as expected. • Document style different to others of the same type from the same source (e.g., changes in fonts and formatting). • Information that would be expected to be included is absent. • Invoice references or descriptors that differ from other invoices received from the entity. • Unusual terms of trade, such as unusual prices, interest rates, guarantees and repayment terms (e.g., purchase costs that appear unreasonable for the goods or services being charged for). • Information that appears implausible or inconsistent with the auditor's understanding and knowledge. • A change from authorized signatory. • Electronic documents with a last edited date that is after the date they were represented as finalized. 	<p>Voorbeelden: Omstandigheden die, indien geïdentificeerd, de accountant kunnen doen vermoeden dat een vastlegging of document niet authentiek is of dat voorwaarden in een document zijn gewijzigd maar niet aan de accountant zijn gemeld, omvatten onder meer:</p> <ul style="list-style-type: none"> • onverklaarde wijzigingen in documenten die van externe bronnen zijn ontvangen; • serienummers die niet opeenvolgend zijn of zijn gedupliceerd; • adressen en logo's die afwijken van wat verwacht wordt; • een documentstijl die afwijkt van andere documenten van hetzelfde type van dezelfde bron (bijvoorbeeld wijzigingen in lettertypen en opmaak); • informatie die verwacht zou worden maar ontbreekt; • factuurreferenties of omschrijvingen die afwijken van andere facturen die van de entiteit zijn ontvangen; • ongebruikelijke handelsvoorwaarden, zoals ongebruikelijke prijzen, rentepercentages, garanties en terugbetalingsvoorwaarden (bijvoorbeeld inkoopkosten die onredelijk lijken voor de goederen of diensten waarvoor kosten in rekening worden gebracht); • informatie die onaannemelijk lijkt of inconsistent is met het inzicht en de kennis van de accountant; • een wijziging van een bevoegde ondertekenaar; • elektronische documenten met een datum van laatste bewerking die ligt na de datum waarop zij als definitief zijn gepresenteerd.
<p>A36.</p>	<p>When conditions are identified that cause the auditor to believe that a record or document may not be authentic or that terms in a document have been modified but not disclosed to the auditor, possible additional audit procedures to investigate further may include:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Inquiries of management or others within the entity. • Confirming directly with the third party. • Using the work of an expert to evaluate the document's authenticity. • Using automated tools and techniques, such as document authenticity or integrity technology, to evaluate the authenticity of the record or document. 	<p>Wanneer omstandigheden worden geïdentificeerd die de accountant doen vermoeden dat een vastlegging of document mogelijk niet authentiek is of dat voorwaarden in een document zijn gewijzigd maar niet aan de accountant zijn gemeld, kunnen mogelijke aanvullende controlewerkzaamheden om verder te onderzoeken omvatten:</p> <ul style="list-style-type: none"> • het verzoeken om inlichtingen bij het management of anderen binnen de entiteit; • het rechtstreeks laten bevestigen door de derde partij; • het gebruikmaken van de werkzaamheden van een deskundige om de authenticiteit van het document te evalueren; • het gebruikmaken van geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken, zoals technologie voor de authenticiteit of integriteit van documenten, om de authenticiteit van de vastlegging of het document te evalueren.

A37.	When the results of the additional audit procedures indicate that a record or document is not authentic or that the terms in a document have been modified, the auditor may determine that the circumstances are indicative of fraud or suspected fraud and, accordingly, performs audit procedures in accordance with paragraphs 55–58.	Wanneer de uitkomsten van de aanvullende controlewerkzaamheden erop wijzen dat een vastlegging of document niet authentiek is of dat de voorwaarden in een document zijn gewijzigd, kan de accountant vaststellen dat de omstandigheden wijzen op fraude of vermoede fraude en voert de accountant dienovereenkomstig controlewerkzaamheden uit overeenkomstig de paragrafen 55–58.
	Engagement Resources (Ref: Para. 23)	Middelen voor de opdracht (Zie Par. 23)
A38.	ISA 220 (Revised) ⁹³ explains that the engagement partner’s determination of whether additional engagement level resources are required to be assigned to the engagement team is a matter of professional judgment and is influenced by the nature and circumstances of the audit engagement, taking into account any changes that may have arisen during the engagement.	In Standaard 220 ⁹⁴ staat dat het door de opdrachtpartner bepalen of aanvullende middelen op opdrachtniveau aan het opdrachtteam moeten worden toegewezen, een aangelegenheid is van professionele oordeelsvorming en wordt beïnvloed door de aard en omstandigheden van de controleopdracht, rekening houdend met eventuele wijzigingen die zich gedurende de opdracht hebben voorgedaan.
A39.	The nature, timing, and extent of the involvement of individuals with specialized skills or knowledge, such as forensic and other experts when determined to be necessary or the involvement of more experienced individuals, may vary based on the nature and circumstances of the audit engagement.	De aard, timing en omvang van de betrokkenheid van personen met gespecialiseerde vaardigheden of kennis, zoals forensische en andere deskundigen wanneer dit noodzakelijk wordt geacht, of de betrokkenheid van meer ervaren personen, kan variëren op basis van de aard en omstandigheden van de controleopdracht.
	<p>Examples:</p> <ul style="list-style-type: none"> The entity is investigating fraud or suspected fraud that may have a material effect on the financial statements (e.g., when it involves senior management). An individual with forensic skills may assist in planning and performing 	<p>Voorbeelden:</p> <ul style="list-style-type: none"> De entiteit onderzoekt fraude of vermoede fraude die een materieel effect kunnen hebben op de financiële overzichten (bijvoorbeeld wanneer deze het senior management betreffen). Een persoon met forensische vaardigheden kan assisteren bij het plannen en uitvoeren van controlewerkzaamheden die betrekking hebben op het specifieke controlegebied waarin de fraude of vermoede fraude is geïdentificeerd;

⁹³ ISA 220 (Revised), paragraph A77

⁹⁴ Standaard 220, paragraaf A77

	<p>audit procedures as it relates to the specific audit area where the fraud or suspected fraud was identified.</p> <ul style="list-style-type: none"> • The entity is undergoing an investigation by an authority outside the entity for fraud or suspected fraud, or for instances of non-compliance or suspected non-compliance with laws and regulations (e.g., materially misstated tax provision related to tax evasion and materially misstated revenues due to such revenues being generated from illegal activities facilitated through money laundering). Tax and anti-money laundering experts may assist with identifying those fraudulent aspects of the non-compliance or suspected non-compliance that may have a financial statement impact. • The complexity of the entity's organizational structure and related party relationships, including the creation or existence of special purpose entities, may present an opportunity for management to misrepresent the financial position or financial performance of the entity. For example, an expert in taxation law may assist in understanding the business purpose and activities or business units within complex organizations, including how its structure for tax purposes may be different from its operating structure. • The complexity of the industry or regulatory environment in which the entity operates may present an opportunity or pressure for management to engage in fraudulent financial reporting. For example, an individual specializing in fraud schemes in specific emerging markets may assist in identifying fraud risk factors or where the financial statements may be susceptible to risks of material misstatement due to fraud. • The use of complex financial instruments or other complex financing arrangements may present an opportunity to inadequately disclose the risks and nature of complex structured products. For example, a valuation expert may assist in understanding the product's structure, purpose, 	<ul style="list-style-type: none"> • De entiteit wordt onderzocht door een instantie buiten de entiteit wegens fraude of vermoede fraude, of wegens gevallen van niet-naleving of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving (bijvoorbeeld een afwijking van materieel belang in een weergegeven belastingvoorziening in verband met belastingontduiking en een afwijking van materieel belang in de weergegeven opbrengsten die voortvloeien uit illegale activiteiten gefaciliteerd door witwassen). Deskundigen op het gebied van fiscaliteit en anti-witwaswetgeving kunnen assisteren bij het identificeren van die frauduleuze aspecten van de niet-naleving of vermoede niet-naleving die een effect kunnen hebben op de financiële overzichten; • De complexiteit van de organisatiestructuur van de entiteit en de relaties met verbonden partijen, met inbegrip van het oprichten of bestaan van entiteiten opgericht voor bijzondere doeleinden (special purpose entiteiten), kan een gelegenheid bieden voor het management om de financiële positie of financiële prestaties van de entiteit onjuist weer te geven. Zo kan een deskundige op het gebied van belastingrecht assisteren bij het verwerven van inzicht in het zakelijke doel en de activiteiten of bedrijfsonderdelen binnen complexe organisaties, waaronder de wijze waarop de structuur voor fiscale doeleinden kan verschillen van de operationele structuur; • De complexiteit van de bedrijfstak of het regelgevingskader waarin de entiteit opereert, kan een gelegenheid of druk creëren voor het management om zich schuldig te maken aan frauduleuze financiële verslaggeving. Zo kan een persoon die is gespecialiseerd in fraudepatronen in specifieke opkomende markten assisteren bij het identificeren van frauderisicofactoren of gebieden waarin de financiële overzichten vatbaar kunnen zijn voor risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude. • Het gebruik van complexe financiële instrumenten of andere complexe financieringsovereenkomsten kan een gelegenheid bieden om de risico's en aard van complexe gestructureerde producten ontoereikend toe te lichten. Zo kan een waarderingdeskundige assisteren bij het verwerven van inzicht in de structuur, het doel, de onderliggende activa en marktomstandigheden van het product. Dit kan frauderisicofactoren blootleggen, zoals discrepanties tussen marktomstandigheden en de waardering van het gestructureerde product.
--	---	---

	<p>underlying assets, and market conditions, which may highlight fraud risk factors such as discrepancies between market conditions and the valuation of the structured product.</p>	
<p>A40.</p>	<p>Forensic skills, in the context of an audit of financial statements, may combine accounting, auditing and investigative skills. Such skills may be applied in an investigation and evaluation of an entity's accounting records to obtain possible evidence of fraudulent financial reporting or misappropriation of assets, or in performing audit procedures. The use of forensic skills may also assist the auditor in evaluating whether there is management override of controls or intentional management bias in financial reporting.</p>	<p>Forensische vaardigheden kunnen, in de context van een controle van financiële overzichten, een combinatie vormen van vaardigheden op het gebied van financiële verslaggeving, controle en onderzoek. Dergelijke vaardigheden kunnen worden toegepast bij het onderzoeken en evalueren van de administratieve vastleggingen van een entiteit om mogelijke informatie over frauduleuze financiële verslaggeving of oneigenlijke toe-eigening van activa te verkrijgen of bij het uitvoeren van controlewerkzaamheden. Het gebruik van forensische vaardigheden kan de accountant ook ondersteunen bij het evalueren of sprake is van het doorbreken van interne beheersingsmaatregelen door het management of van opzettelijke tendentie van het management in de financiële verslaggeving.</p>
	<p>Examples: Forensic skills may include specialized skills or knowledge in:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Identifying and evaluating fraud risk factors. • Identifying and assessing the risks of material misstatement due to fraud. • Evaluating the effectiveness of controls implemented by management to prevent or detect fraud. • Assessing the authenticity of information intended to be used as audit evidence. • Gathering, analyzing, and evaluating information or data using automated tools and techniques to identify links, patterns, or trends that may be indicative of fraud or suspected fraud. • Applying knowledge in fraud schemes, and techniques for interviews, information gathering and data analytics, in the detection of fraud. • Interviewing techniques used in discussing sensitive matters with management and those charged with governance. • Analyzing financial and non-financial information by using automated tools and techniques to look for inconsistencies, unusual patterns, or anomalies that may indicate intentional management bias or that may be the result of management override of controls. 	<p>Voorbeelden: Forensische vaardigheden kunnen gespecialiseerde vaardigheden of kennis omvatten op het gebied van:</p> <ul style="list-style-type: none"> • het identificeren en evalueren van frauderisicofactoren; • het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude; • het evalueren van de effectiviteit van interne beheersingsmaatregelen die het management heeft geïmplementeerd om fraude te voorkomen of te detecteren • het inschatten van de authenticiteit van informatie die is bedoeld om als controle-informatie te worden gebruikt; • het verzamelen, analyseren en evalueren van informatie of gegevens met behulp van geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken om verbanden, patronen of trends te identificeren die mogelijk wijzen op fraude of vermoede fraude; • het toepassen van kennis van fraudepatronen en technieken voor interviews, het verzamelen van informatie en data-analyse bij het detecteren van fraude; • interviewtechnieken die worden gebruikt bij het bespreken van gevoelige aangelegenheden met het management en de met governance belaste personen; • het analyseren van financiële en niet-financiële informatie met behulp van geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken om inconsistenties, ongebruikelijke patronen of afwijkingen te vinden die kunnen wijzen op opzettelijke tendentie van het management of het doorbreken van interne beheersingsmaatregelen door het management.

A41.	<p>In determining whether the engagement team has the appropriate competence and capabilities, the engagement partner may consider matters such as expertise in IT systems or IT applications used by the entity or automated tools or techniques that are to be used by the engagement team in planning and performing the audit (e.g., when testing a high volume of journal entries and other adjustments when responding to the risks related to management override of controls).</p>	<p>Bij het bepalen of het opdrachtteam over de passende competentie en capaciteiten beschikt kan de opdrachtpartner overwegen of expertise vereist is op het gebied van IT-systemen of IT-applicaties die door de entiteit worden gebruikt of van geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken die door het opdrachtteam zullen worden ingezet voor de planning en uitvoering van de controle (bijvoorbeeld bij het toetsen van een groot aantal journaalboekingen en andere aanpassingen bij het inspelen op risico's die verband houden met het doorbreken van interne beheersingsmaatregelen door het management).</p>
A42.	<p>In determining whether the members of the engagement team collectively have the appropriate competence and capabilities to respond to identified risks of material misstatement due to fraud, the engagement partner may consider, for example:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Assigning additional individuals with specialized skills or knowledge, such as forensic and other experts; • Changing the composition of the engagement team to include more experienced individuals; or • Assigning more experienced members of the engagement team to conduct certain audit procedures for those specific audit areas that require significant auditor attention, including to make inquiries of management and, when appropriate in the circumstances, those charged with governance related to those specific audit areas. 	<p>Bij het bepalen of de leden van het opdrachtteam gezamenlijk beschikken over de passende competentie en capaciteiten om in te spelen op geïdentificeerde risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude kan de opdrachtpartner bijvoorbeeld overwegen om:</p> <ul style="list-style-type: none"> • aanvullende personen met gespecialiseerde vaardigheden of kennis, zoals forensische of andere deskundigen toe te wijzen; • de samenstelling van het opdrachtteam te wijzigen door meer ervaren personen op te nemen; of • meer ervaren leden van het opdrachtteam toe te wijzen aan het uitvoeren van bepaalde controlewerkzaamheden voor die specifieke controlegebieden die significante aandacht van de accountant vereisen, met inbegrip van het verzoeken om inlichtingen bij het management en, indien passend in de omstandigheden, bij de met governance belaste personen met betrekking tot die specifieke controlegebieden.
	<p>Engagement Performance (Ref: Para. 24 and 29)</p>	<p>Uitvoering van de opdracht (Zie Par. 24 en 29)</p>
A43.	<p>Depending on the nature and circumstances of the audit engagement, the engagement partner's approach to direction, supervision and review may include increasing the extent and frequency of the engagement team discussions. It may be beneficial to hold additional engagement team discussions based on the occurrence of events or conditions that have impacted the entity, which may identify new, or provide additional information about existing, fraud risk factors (see Appendix 1 for examples of fraud risk factors).</p>	<p>Afhankelijk van de aard en omstandigheden van de controleopdracht kan de aanpak van de opdrachtpartner met betrekking tot het aansturen, toezicht en beoordelen onder meer inhouden dat de omvang en frequentie van besprekingen door het opdrachtteam worden vergroot. Het kan nuttig zijn aanvullende besprekingen door het opdrachtteam te houden op basis van het optreden van gebeurtenissen of omstandigheden die invloed hebben gehad op de entiteit en die nieuwe frauderisicofactoren kunnen identificeren of aanvullende informatie kunnen verschaffen over bestaande frauderisicofactoren (zie Bijlage 1 voor voorbeelden van frauderisicofactoren).</p>

	<p>Examples:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Sudden changes in business activity or performance (e.g., decrease in operating cashflows of an entity arising from economic conditions resulting in increased pressure internally by management to meet publicly disclosed earnings targets). • Unexpected changes in the senior management of the entity (e.g., the chief financial officer resigns, with no explanation given for the sudden departure, providing an opportunity for other employees in the treasury department to commit fraud given the lack of senior management oversight). 	<p>Voorbeelden:</p> <ul style="list-style-type: none"> • plotselinge veranderingen in de bedrijfsactiviteiten of prestaties (bijvoorbeeld een daling van de operationele kasstromen van een entiteit als gevolg van economische omstandigheden, wat intern leidt tot verhoogde druk vanuit het management om publiek gecommuniceerde winstdoelstellingen te realiseren); • onverwachte wijzigingen in het senior management van de entiteit (bijvoorbeeld het aftreden van de financieel directeur zonder dat een verklaring wordt gegeven voor het plotselinge vertrek, wat een gelegenheid kan bieden voor andere werknemers binnen de treasury afdeling om fraude te plegen vanwege een gebrek aan toezicht door het senior management).
	<p>Ongoing Nature of Communications with Management and Those Charged with Governance (Ref: Para. 25)</p>	<p>Het continue karakter van communicatie met het management en de met governance belaste personen (Zie Par. 25)</p>
A44.	<p>Robust two-way communication between management or those charged with governance and the auditor assists in identifying and assessing the risks of material misstatement due to fraud.</p>	<p>Robuuste wederzijdse communicatie tussen het management of de met governance belaste personen en de accountant ondersteunt het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude.</p>
A45.	<p>The extent of the auditor's communications with management and those charged with governance depends on the fraud-related facts and circumstances of the entity, as well as the progress and outcome of the fraud-related audit procedures performed in the audit engagement.</p>	<p>De omvang van de communicatie van de accountant met het management en de met governance belaste personen is afhankelijk van de feiten en omstandigheden van de entiteit die verband houden met fraude, alsmede van de voortgang en uitkomsten van de fraude gerelateerde controlewerkzaamheden in verband daarmee die in het kader van de controleopdracht zijn uitgevoerd.</p>
A46.	<p>The appropriate timing of the communications may vary depending on the significance and nature of the fraud-related matters and the expected action(s) to be taken by management or those charged with governance.</p>	<p>Het geschikte tijdstip van de communicatie kan variëren afhankelijk van de significantie en aard van de fraude- aangelegenheden en van de verwachte maatregel(en) die door het management of de met governance belaste personen zal (zullen) worden genomen.</p>
	<p>Examples:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Making the required inquiries of management and those charged with governance about matters referred to in paragraphs 32(b)–32(c) and 33(b) as early as possible in the audit engagement, for example, as part of the auditor's communications regarding planning matters. • When ISA 701 applies, the auditor may communicate preliminary views about key audit matters related to fraud when discussing the planned scope and timing of the audit. • Having specific discussions with management and those 	<p>Voorbeelden:</p> <ul style="list-style-type: none"> • zo vroeg mogelijk in de controleopdracht verzoeken om de vereiste inlichtingen bij het management en de met governance belaste personen over aangelegenheden zoals bedoeld in de paragrafen 32(b), 32(c) en 33(b), bijvoorbeeld als onderdeel van de communicatie van de accountant over planningsaangelegenheden; • wanneer Standaard 701 van toepassing is kan de accountant voorlopige standpunten communiceren over kernpunten van de controle die verband houden met fraude bij de bespreking van de geplande reikwijdte en timing van de controle; • specifieke besprekingen voeren met het management en de met governance belaste personen naarmate relevante controle-informatie wordt verkregen met betrekking tot de

	<p>charged with governance as relevant audit evidence is obtained relating to the auditor's evaluation of each of the components of the entity's system of internal control and assessment of the risks of material misstatement due to fraud. These discussions may form part of the auditor's communications on significant findings from the audit.</p> <ul style="list-style-type: none"> Communicating, on a timely basis in accordance with ISA 265,⁹⁵ significant deficiencies in internal control (including those that are relevant to the prevention or detection of fraud) with the appropriate level(s) of management and those charged with governance may allow them to take necessary and timely remedial actions. 	<p>evaluatie door de accountant van elk van de componenten van het interne beheersingssysteem van de entiteit en de inschatting van risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude. Deze besprekingen kunnen deel uitmaken van de communicatie van de accountant over significante bevindingen uit de controle;</p> <ul style="list-style-type: none"> tijdig communiceren overeenkomstig Standaard 265⁹⁶ van significante tekortkomingen in de interne beheersing (waaronder tekortkomingen die relevant zijn voor het voorkomen of detecteren van fraude) aan het passende niveau of de passende niveaus van het management en de met governance belaste personen kan hen in staat stellen noodzakelijke en tijdige herstelmaatregelen te nemen.
	<p><i>Assigning Appropriate Member(s) within the Engagement Team with the Responsibility to Communicate with Management and Those Charged with Governance</i></p>	<p><i>Toewijzen van passende leden door het opdrachtteam met verantwoordelijkheid voor communicatie met het management en de met governance belaste personen</i></p>
A47.	<p>ISA 220 (Revised)⁹⁷ deals with the engagement partner's overall responsibility with respect to engagement resources and engagement performance. Due to the nature and sensitivity of fraud, particularly those involving senior management, assigning tasks or actions to appropriately skilled or suitably experienced members of the engagement team and providing appropriate levels of direction, supervision, and review of their work is also important for the required communications in accordance with this ISA. This includes involving appropriately skilled or suitably experienced members of the engagement team when communicating matters related to fraud with management and those charged with governance.</p>	<p>Standaard 220⁹⁸ behandelt de algehele verantwoordelijkheid van de opdrachtpartner met betrekking tot middelen voor de opdracht en de uitvoering van de opdracht. Gelet op de aard en gevoeligheid van fraude, met name wanneer deze het senior management betreft, is het ook van belang taken of acties toe te wijzen aan leden van het opdrachtteam met passende vaardigheden of ervaring en om passende niveaus van aansturing, toezicht en beoordeling van hun werkzaamheden op te nemen in de vereiste communicatie overeenkomstig deze Standaard. Dit omvat het betrekken van leden van het opdrachtteam met passende vaardigheden of ervaring bij het communiceren van fraude-aangelegenheden met het management en de met governance belaste personen.</p>
A48.	<p>ISA 220 (Revised)⁹⁹ deals with the engagement partner's responsibility to make members of the engagement team aware of the relevant ethical requirements. For example, the IESBA Code requires compliance with the principle of integrity, which involves standing one's ground when confronted by dilemmas and difficult situations; or challenging others as</p>	<p>Standaard 220¹⁰⁰ behandelt de verantwoordelijkheid van de opdrachtpartner om de leden van het opdrachtteam bewust te maken van de relevante ethische voorschriften. Zo vereist de VGBA naleving van het fundamentele beginsel van integriteit. Dit houdt onder meer in dat men standvastig blijft bij dilemma's en moeilijke situaties of anderen uitdaagt wanneer de omstandigheden daartoe aanleiding geven op een wijze die passend is bij de</p>

⁹⁵ ISA 265, *Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management*

⁹⁶ Standaard 265, *Meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing aan de met governance belaste personen en het management*

⁹⁷ ISA 220 (Revised), paragraphs 25–34

⁹⁸ Standaard 220, paragrafen 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33 en 34

⁹⁹ ISA 220 (Revised), paragraph 17

¹⁰⁰ Standaard 220, paragraaf 17

	and when circumstances warrant in a manner appropriate to the circumstances. It is important, especially for those members of the engagement team who will be engaging with management and those charged with governance about matters related to fraud, to consider the content of the communications and the manner in which such communications are to be conducted.	omstandigheden. Het is met name voor die leden van het opdrachtteam die met het management en de met governance belaste personen in gesprek gaan over fraude-aangelegenheden van belang om de inhoud van de communicatie en de wijze waarop deze communicatie plaatsvindt zorgvuldig te overwegen.
	Risk Assessment Procedures and Related Activities (Ref: Para. 26)	Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden (Zie Par. 26)
A49.	As explained in ISA 315 (Revised 2019), ¹⁰¹ obtaining an understanding of the entity and its environment, the applicable financial reporting framework and the entity's system of internal control is a dynamic and iterative process of gathering, updating and analyzing information and continues throughout the audit. Therefore, the auditor's expectations with respect to risks of material misstatements due to fraud may change as new information is obtained.	Zoals toegelicht in Standaard 315 ¹⁰² is het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde verslaggevingsstelsel en het interne beheersingssysteem van de entiteit een dynamisch en iteratief proces van het verzamelen, actualiseren en analyseren van informatie dat gedurende de gehele controle voortduurt. Derhalve kunnen de verwachtingen van de accountant met betrekking tot risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude wijzigen naarmate nieuwe informatie wordt verkregen.
	<i>Information from Other Sources</i> (Ref: Para. 27)	<i>Informatie uit andere bronnen</i> (Zie Par. 27)

¹⁰¹ ISA 315 (Revised 2019), paragraph A48

¹⁰² Standaard 315, paragraaf A48

A50.	<p>Information obtained from other sources in accordance with paragraphs 15–16 of ISA 315 (Revised 2019) may be relevant to the identification of fraud risk factors by providing information and insights about:</p> <ul style="list-style-type: none"> • The entity and the industry in which the entity operates and its related business risks, which may create pressures on the organization to meet targeted financial results. • Management’s commitment to integrity and ethical values. • Management’s commitment to remedy known significant deficiencies in internal control on a timely basis. • Complexity in the application of the applicable financial reporting framework due to the nature and circumstances of the entity that may create opportunities for management to perpetrate and conceal fraudulent financial activity. 	<p>Informatie die overeenkomstig de paragrafen 15 en 16 van Standaard 315 is verkregen uit andere bronnen kan relevant zijn voor het identificeren van frauderisicofactoren door informatie en inzichten te verschaffen over:</p> <ul style="list-style-type: none"> • de entiteit en de bedrijfstak waarin de entiteit opereert en de daarmee samenhangende bedrijfsrisico’s, die druk kunnen creëren op de organisatie om vooraf vastgestelde financiële resultaten te behalen; • ten aanzien van de toewijding van het management bij integriteit en ethische waarden; • ten aanzien van de toewijding van het management bij het tijdig herstellen van bekende significante tekortkomingen in de interne beheersing; • complexiteit in de toepassing van het van toepassing zijnde verslaggevingsstelsel als gevolg van de aard en omstandigheden van de entiteit, die gelegenheden kan creëren voor het management om frauduleuze financiële activiteiten te plegen en te verhuilen.
A51.	<p>In conducting an initial audit engagement in accordance with ISA 510,¹⁰³ in some circumstances, subject to law, regulation or relevant ethical requirements, the proposed successor auditor may request the predecessor auditor to provide information regarding identified or suspected fraud. Such information may give an indication of the presence of fraud risk factors or may give an indication of fraud or suspected fraud.</p>	<p>Bij het uitvoeren van een initiële controleopdracht overeenkomstig Standaard 510¹⁰⁴ kan de beoogde opvolgende accountant in bepaalde omstandigheden, met inachtneming van wet- of regelgeving of relevante ethische voorschriften, de voorgaande accountant verzoeken informatie te verstrekken met betrekking tot geïdentificeerde of vermoede fraude. Dergelijke informatie kan een aanwijzing geven voor de aanwezigheid van frauderisicofactoren of voor fraude of vermoede fraude.</p>
	<p><i>Retrospective Review of the Outcome of Previous Accounting Estimates</i> (Ref: Para. 28)</p>	<p><i>Retrospectieve beoordeling van de uitkomst van eerdere schattingen</i> (Zie Par. 28)</p>
A52.	<p>The purpose of performing a retrospective review of management’s judgments and assumptions related to accounting estimates reflected in the financial statements of a previous period is to evaluate whether there is an indication of a possible bias on the part of management. It is not intended to call into question the auditor’s judgments about previous</p>	<p>Het doel van het uitvoeren van een retrospectieve beoordeling van de oordeelsvormingen en veronderstellingen van het management met betrekking tot schattingen in de financiële overzichten van een voorgaande periode is om te evalueren of er aanwijzingen bestaan voor mogelijke tendentie van het management. Deze beoordeling is niet bedoeld om de oordeelsvormingen van de accountant over schattingen in de financiële overzichten van een</p>

¹⁰³ ISA 510, *Initial Audit Engagements—Opening Balances*

¹⁰⁴ Standaard 510, *Initiële controleopdrachten - Beginsaldi*

	period accounting estimates that were appropriate based on information available at the time they were made.	voorgaande periode ter discussie te stellen die, op basis van de op dat moment beschikbare informatie, passend waren.
	<i>Engagement Team Discussion</i> (Ref: Para. 29)	<i>Bespreking door het opdrachtteam</i> (Zie Par. 29)
A53.	As explained in ISA 220 (Revised), ¹⁰⁵ the engagement partner is responsible for creating an environment that emphasizes the importance of open and robust communication within the engagement team. The engagement team discussion enables the engagement team members to share insights in a timely manner based on their skills, knowledge and experience about how and where the financial statements may be susceptible to material misstatement due to fraud.	Zoals toegelicht in Standaard 220 ¹⁰⁶ is de opdrachtpartner verantwoordelijk voor het creëren van een omgeving waarin het belang van open en robuuste communicatie binnen het opdrachtteam wordt benadrukt. De bespreking door het opdrachtteam stelt de leden van het opdrachtteam in staat tijdig inzichten te delen, op basis van hun vaardigheden, kennis en ervaring, over hoe en waar de financiële overzichten vatbaar kunnen zijn voor afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude.
A54.	Individuals who have specialized skills or knowledge, such as forensic and other experts, may be invited to attend the engagement team discussion to provide deeper insights about the susceptibility of the entity's financial statements to material misstatement due to fraud. The involvement and contributions of individuals with specialized skills or knowledge may elevate the quality of the discussion taking place.	Personen met gespecialiseerde vaardigheden of kennis, zoals forensische en andere deskundigen, kunnen worden uitgenodigd om deel te nemen aan de bespreking door het opdrachtteam om diepgaandere inzichten te verschaffen over de vatbaarheid van de financiële overzichten van de entiteit voor afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude. De betrokkenheid en bijdragen van personen met gespecialiseerde vaardigheden of kennis kunnen de kwaliteit van die bespreking verhogen.
A55.	The exchange of ideas may serve to inform the auditor's initial perspective about the tone at the top. The conversation may include a discussion about the actions and behaviors of management and those charged with governance, including whether there are clear and consistent actions and communications about integrity and ethical behavior at all levels within the entity.	De uitwisseling van ideeën kan dienen als basis voor het initiële beeld van de accountant met betrekking tot de 'tone at the top'. De bespreking kan onder meer betrekking hebben op de handelingen en gedragingen van het management en de met governance belaste personen, waaronder de vraag of er duidelijke en consistente handelingen en communicatie bestaan met betrekking tot integriteit en ethisch gedrag op alle niveaus binnen de entiteit.

¹⁰⁵ ISA 220 (Revised), paragraph 14

¹⁰⁶ Standaard 220, paragraaf 14

<p>A56.</p>	<p>The following approaches may be useful to facilitate the exchange of ideas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ‘What-if’ scenarios – these may be helpful when discussing whether certain events or conditions create an environment at the entity where one or more individuals among management, those charged with governance, or employees have the incentive or pressure to commit fraud, a perceived opportunity to do so and some rationalization of the act, and if so, how the fraud may occur. • Automated tools and techniques – these may be used to support the discussion about the susceptibility of the entity’s financial statements to material misstatement due to fraud. For example, automated tools and techniques may be used to support the identification of fraud risk factors, including techniques that further the understanding of incentives and pressures, such as industry or sector financial ratio benchmarking. Unusual relationships within the entity’s current period data (e.g., financial and operating data) may indicate adverse ratios or trends compared to competitors or the entity’s past performance. 	<p>De volgende benaderingen kunnen nuttig zijn om uitwisseling van ideeën te faciliteren:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ‘What-if’-scenario’s — deze kunnen behulpzaam zijn bij het bespreken of bepaalde gebeurtenissen of omstandigheden een omgeving binnen de entiteit creëren waarin één of meer personen binnen het management, de met governance belaste personen of werknemers een stimulans of druk hebben om fraude te plegen, een gepercipieerde gelegenheid hebben om dit te doen en enige rechtvaardiging van de handeling, en zo ja, op welke wijze de fraude zich kan voordoen; • geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken — deze kunnen worden gebruikt ter ondersteuning van de bespreking over de vatbaarheid van de financiële overzichten van de entiteit voor een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude. Zo kunnen geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken worden gebruikt ter ondersteuning van het identificeren van frauderisicofactoren, waaronder technieken die bijdragen aan het inzicht in stimulansen en druk, zoals benchmarking van financiële ratio’s binnen een bedrijfstak of sector. Ongebruikelijke verbanden binnen gegevens van de entiteit in de huidige verslagperiode (bijvoorbeeld financiële en operationele gegevens) kunnen wijzen op ongunstige ratio’s of trends in vergelijking met concurrenten of met eerdere prestaties van de entiteit.
-------------	---	--

<p>A57. The exchange of ideas may include, among other matters, whether:</p> <ul style="list-style-type: none"> • The interactions, as observed by the engagement team, among management (e.g., between the chief executive officer and the chief financial officer) or between management and those charged with governance may indicate a lack of cooperation or mutual respect among the parties. This circumstance in turn may be indicative of an environment that is conducive to the existence of fraud. • Any unusual or unexplained changes in behavior or lifestyle of management or employees that have come to the attention of the engagement team may indicate the possibility of fraudulent activity. • Known information (e.g., obtained through reading trade journals, or accessing reports issued by regulatory bodies), about frauds impacting other entities that resulted in the misstatement of the financial statements of those entities, such as entities in the same industry or geographical region, may be indicative of risks of material misstatement due to fraud for the entity being audited. • Disclosures, or lack thereof, may be used by management to obscure a proper understanding of the entity's financial statements (e.g., by including too much immaterial information, by using unclear or ambiguous language, or by a lack of disclosures such as those disclosures relating to off-balance sheet financing arrangements or leasing arrangements). • Events or conditions exist that may cast significant doubt on the entity's ability to continue as a going concern (e.g., a drug patent of an entity in the pharmaceutical industry expired leading to a decline in revenue). In such circumstances, there may be incentives or pressures for management to commit fraud in order to conceal a material uncertainty about the entity's ability to continue as a going concern. • The entity has significant related party relationships and transactions (e.g., the entity has a complex organizational structure that includes several special-purpose entities controlled by management). These circumstances may provide the opportunity for management to perpetrate fraud; for example, by inflating earnings, or concealing debt. • The entity has other third-party relationships that give rise to a fraud risk factor, or a risk of third-party fraud. 	<p>De uitwisseling van ideeën kan onder meer omvatten of:</p> <ul style="list-style-type: none"> • de interacties, zoals waargenomen door het opdrachtteam, tussen het management (bijvoorbeeld tussen de algemeen directeur en de financieel directeur) of tussen het management en de met governance belaste personen kunnen wijzen op een gebrek aan samenwerking of wederzijds respect tussen de partijen. Deze omstandigheid kan op haar beurt wijzen op een omgeving die bevorderlijk is voor het bestaan van fraude; • ongebruikelijke of onverklaarde wijzigingen in gedrag of levensstijl van het management of werknemers die onder de aandacht van het opdrachtteam zijn gekomen kunnen wijzen op de mogelijkheid van frauduleuze activiteiten; • bekende informatie (bijvoorbeeld verkregen door het lezen van vakbladen of door toegang tot rapporten van toezichhoudende instanties) over fraude die andere entiteiten heeft getroffen en heeft geleid tot afwijkingen in de financiële overzichten van die entiteiten, zoals entiteiten in dezelfde bedrijfstak of geografische regio, kan wijzen op risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude voor de gecontroleerde entiteit; • toelichtingen, of het ontbreken daarvan, kunnen door het management worden gebruikt om een goed begrip van de financiële overzichten van de entiteit te verhullen (bijvoorbeeld door het opnemen van te veel niet-materiële informatie, door het gebruik van onduidelijke of dubbelzinnige bewoordingen of door het ontbreken van toelichtingen, zoals toelichtingen in verband met financieringsovereenkomsten buiten de balans of leaseconstructies); • gebeurtenissen of omstandigheden bestaan die significante twijfel kunnen doen ontstaan over het vermogen van de entiteit om haar bedrijfsactiviteiten voort te zetten (bijvoorbeeld het aflopen van een octrooi op een geneesmiddel van een entiteit in de farmaceutische industrie dat leidt tot een daling van de opbrengsten). In dergelijke omstandigheden kunnen stimulansen of druk voor het management bestaan om fraude te plegen teneinde een materiële onzekerheid over de continuïteit van de entiteit te verhullen; • de entiteit significante relaties en transacties met verbonden partijen heeft (bijvoorbeeld de entiteit heeft een complexe organisatiestructuur die meerdere special purpose entiteiten omvat die door het management worden beheerd). Deze omstandigheden kunnen het management gelegenheid bieden om fraude te plegen, bijvoorbeeld door het verhogen van de winst of het verhullen van schulden; • de entiteit andere relaties met derde partijen heeft die aanleiding geven tot een frauderisicofactor of tot een risico op fraude door een derde partij.
--	--

	<p>Examples:</p> <ul style="list-style-type: none"> Based on the auditor's understanding of the entity's information processing activities, the auditor identified a fraud risk factor (i.e., opportunity to commit fraud) resulting from management's lack of oversight over significant business processes outsourced to a third-party service provider. Based on the auditor's understanding of the entity's physical access controls, the auditor identified a fraud risk factor (i.e., opportunity to commit fraud) resulting from the entity's lack of sufficient security at locations with a material amount of small, lightweight, high-value assets. Based on the auditor's understanding of revenue contracts, the auditor became aware that the entity is using consignment agreements, where third parties sell the entity's inventory on its behalf, and the entity earns revenue from these sales. The auditor identified a fraud risk factor (i.e., incentive to commit fraud) resulting from the third party's incentive to underreport to the entity consigned sales in order for the third party to meet its own sales targets. 	<p>Voorbeelden:</p> <ul style="list-style-type: none"> Op basis van het inzicht van de accountant in de activiteiten van de entiteit voor de verwerking van gegevens heeft de accountant een frauderisicofactor geïdentificeerd (te weten: een gelegenheid om fraude te plegen) die voortvloeit uit een gebrek aan toezicht door het management op significante bedrijfsprocessen die zijn uitbesteed aan een externe dienstverlener; Op basis van het inzicht van de accountant in de fysieke toegangscontroles heeft de accountant een frauderisicofactor geïdentificeerd (te weten: een gelegenheid om fraude te plegen) die voortvloeit uit het ontbreken van toereikende beveiliging op locaties waar zich materiële hoeveelheden kleine, lichtgewicht en hoogwaardige activa bevinden; Op basis van het inzicht van de accountant in opbrengstencontracten ontdekte de accountant dat de entiteit consignatieovereenkomsten gebruikt waarbij derde partijen de voorraden van de entiteit namens haar verkopen en de entiteit opbrengsten genereert uit deze verkopen. De accountant heeft een frauderisicofactor geïdentificeerd (te weten: een stimulans om fraude te plegen) die voortvloeit uit de stimulans voor de derde partij om aan de entiteit gerapporteerde consignatieverkopen te laag weer te geven teneinde de eigen verkoopdoelstellingen van die derde partij te behalen.
A58.	<p>The engagement team may consider other ways in which management may override controls beyond the use of journal entries and other adjustments, significant estimates or transactions outside the normal course of business.</p>	<p>Het opdrachtteam kan ook andere wijzen overwegen waarop het management interne beheersingsmaatregelen kan doorbreken, naast het gebruik van journaalboekingen en andere aanpassingen, significante schattingen of transacties buiten de normale bedrijfsuitoefening.</p>
	<p>Examples:</p> <ul style="list-style-type: none"> Creating fictitious employee records or vendors in an attempt to transfer cash to personal accounts. Modifying the timing of legitimate transactions to manipulate the financial records. 	<p>Voorbeelden:</p> <ul style="list-style-type: none"> het creëren van fictieve werknemersbestanden of leveranciers met als doel geldmiddelen over te maken naar persoonlijke rekeningen; het aanpassen van het tijdstip van legitieme transacties om de financiële vastleggingen te manipuleren.

A59.	<p>The engagement partner and other key engagement team members participating in the engagement team discussion may also, as applicable, use this as an opportunity to:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Emphasize the importance of maintaining a questioning mind throughout the audit regarding the potential for material misstatement due to fraud. • Remind engagement team members of their role in serving the public interest by performing quality audit engagements and the importance of engagement team members remaining objective in order to better facilitate the critical assessment of audit evidence obtained from persons within or outside the financial reporting or accounting functions, or outside the entity. • Consider the audit procedures that may be selected to respond appropriately to the susceptibility of the entity's financial statements to material misstatement due to fraud, including whether certain types of audit procedures may be more effective than others and how to incorporate an element of unpredictability into the nature, timing and extent of audit procedures to be performed. Appendix 2 contains examples of procedures that incorporate an element of unpredictability. 	<p>De opdrachtpartner en andere kernleden van het opdrachtteam die deelnemen aan de bespreking door het opdrachtteam kunnen dit, indien van toepassing, ook benutten als een gelegenheid om:</p> <ul style="list-style-type: none"> • het belang te benadrukken van het gedurende de gehele controle handhaven van een onderzoekende geest met betrekking tot de mogelijkheid van afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude; • leden van het opdrachtteam te herinneren aan hun rol in het dienen van het algemeen belang door het uitvoeren van controleopdrachten van hoge kwaliteit en aan het belang dat leden van het opdrachtteam objectief blijven teneinde de kritische beoordeling van controle-informatie die is verkregen van personen binnen of buiten de functies voor financiële verslaggeving of administratieve verwerking of buiten de entiteit, beter te faciliteren; • controlewerkzaamheden te overwegen die kunnen worden geselecteerd om passend in te spelen op de vatbaarheid van de financiële overzichten van de entiteit voor afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude, waaronder de vraag of bepaalde soorten controlewerkzaamheden effectiever kunnen zijn dan andere en hoe een element van onvoorspelbaarheid kan worden ingebouwd in de aard, timing en omvang van de uit te voeren controlewerkzaamheden. Bijlage 2 bevat voorbeelden van werkzaamheden waarin een element van onvoorspelbaarheid is opgenomen. 		
	<p><i>Analytical Procedures Performed and Unusual or Unexpected Relationships Identified (Ref: Para. 30)</i></p>	<p><i>Uitgevoerde cijferanalyses en geïdentificeerde ongebruikelijke of onverwachte verbanden (Zie Par. 30)</i></p>		
A60.	<p>The auditor may identify fluctuations or relationships when performing analytical procedures in accordance with ISA 315 (Revised 2019)¹⁰⁷ that are inconsistent with other relevant information or that differ from expected values significantly.</p>	<p>De accountant kan bij het uitvoeren van cijferanalyses overeenkomstig Standaard 315¹⁰⁸ fluctuaties of verbanden identificeren die inconsistent zijn met andere relevante informatie of die significant afwijken van verwachte waarden.</p>		
			<p>Voorbeeld: Cijferanalyse</p>	<p>Onverwachte of inconsistente uitkomst van de cijferanalyse</p>

¹⁰⁷ ISA 315 (Revised 2019), paragraph 14(b)

¹⁰⁸ Standaard 315, paragraaf 14(b)

	<p>Example:</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th data-bbox="255 228 607 320">Analytical Procedure</th> <th data-bbox="607 228 958 320">Unexpected or Inconsistent Result of the Analytical Procedure</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td data-bbox="255 320 607 539">A comparison of the entity's recorded sales volume to the entity's production capacity.</td> <td data-bbox="607 320 958 539">An excess of sales volume over production capacity may be indicative of fictitious sales or sales recorded before revenue recognition criteria have been met.</td> </tr> <tr> <td data-bbox="255 539 607 879">A trend analysis of revenues by month compared to sales returns by month, including during and shortly after the reporting period.</td> <td data-bbox="607 539 958 879">An increase in sales returns shortly after the reporting period relative to sales returns during the month may indicate the existence of undisclosed side agreements with customers involving the return of goods, which, if known, would preclude revenue recognition.</td> </tr> </tbody> </table> <p>(d)</p>	Analytical Procedure	Unexpected or Inconsistent Result of the Analytical Procedure	A comparison of the entity's recorded sales volume to the entity's production capacity.	An excess of sales volume over production capacity may be indicative of fictitious sales or sales recorded before revenue recognition criteria have been met.	A trend analysis of revenues by month compared to sales returns by month, including during and shortly after the reporting period.	An increase in sales returns shortly after the reporting period relative to sales returns during the month may indicate the existence of undisclosed side agreements with customers involving the return of goods, which, if known, would preclude revenue recognition.		<p>Een vergelijking van het verwerkte verkoopvolume met de productiecapaciteit van de entiteit.</p> <p>Een trendanalyse van opbrengsten per maand in vergelijking met retourzendingen per maand, met inbegrip van de periode tijdens en kort na de verslagperiode.</p>	<p>Een overschrijding van het verkoopvolume ten opzichte van de productiecapaciteit kan wijzen op fictieve verkopen of op verkopen die zijn verwerkt voordat aan de criteria voor opbrengstverantwoording is voldaan.</p> <p>Een toename van retourzendingen kort na de verslagperiode ten opzichte van retourzendingen gedurende de maand kan wijzen op het bestaan van niet-toegelichte nevenafspraken met afnemers over het retourneren van goederen die, indien bekend, opbrengstverantwoording zouden uitsluiten.</p>
Analytical Procedure	Unexpected or Inconsistent Result of the Analytical Procedure									
A comparison of the entity's recorded sales volume to the entity's production capacity.	An excess of sales volume over production capacity may be indicative of fictitious sales or sales recorded before revenue recognition criteria have been met.									
A trend analysis of revenues by month compared to sales returns by month, including during and shortly after the reporting period.	An increase in sales returns shortly after the reporting period relative to sales returns during the month may indicate the existence of undisclosed side agreements with customers involving the return of goods, which, if known, would preclude revenue recognition.									
	<p>Obtaining an Understanding of the Entity and Its Environment, the Applicable Financial Reporting Framework and the Entity's System of Internal Control</p>		<p>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</p>							
	<p><i>The Entity and Its Environment</i> (Ref: Para. 31)</p>		<p><i>De entiteit en haar omgeving</i> (Zie Par. 31)</p>							
	<p>The Entity's Organizational Structure and Ownership, Governance, Objectives and Strategy, and Geographic Dispersion</p>		<p>Organisatiestructuur en eigendom, governance, doelstellingen en strategie en geografische spreiding van de entiteit</p>							
<p>A61.</p>	<p>Understanding the entity's organizational structure and ownership assists the auditor in identifying fraud risk factors. An overly complex organizational structure involving unusual legal entities or unnecessarily complex or unusual organizational structures compared to other entities in the same industry may indicate that a fraud risk factor is present.</p>		<p>Inzicht in de organisatiestructuur en eigendom van de entiteit ondersteunt de accountant bij het identificeren van frauderisicofactoren. Een overmatig complexe organisatiestructuur met ongebruikelijke juridische entiteiten of onnodig complexe of ongebruikelijke structuren in vergelijking met andere entiteiten binnen dezelfde bedrijfstak kan erop wijzen dat een frauderisicofactor aanwezig is.</p>							

	<p>Example:</p> <ul style="list-style-type: none"> Where there are complex intercompany transactions, this increases the opportunity to manipulate balances or create fictitious transactions. 	<p>Voorbeeld:</p> <ul style="list-style-type: none"> bij complexe intragroeptransacties neemt de gelegenheid toe om saldi te manipuleren of fictieve transacties te creëren.
A62.	<p>Understanding the nature of the entity's governance arrangements assists the auditor in identifying fraud risk factors. For example, poor governance or accountability arrangements may weaken oversight and increase the opportunity for fraud (see also paragraphs A71–A82). However, some entities may have assigned the responsibility for overseeing the processes for identifying and responding to fraud in the entity to a senior member of management or to someone with designated responsibility.</p>	<p>Inzicht in de aard van de governance van de entiteit ondersteunt de accountant bij het identificeren van frauderisicofactoren. Zo kunnen zwakke governance- of verantwoordingsstructuren het toezicht verzwakken en de gelegenheid voor fraude vergroten (zie ook paragrafen A71, A72, A73, A74, A75, A76, A77, A78, A79, A80, A81 en A82). Sommige entiteiten kunnen echter de verantwoordelijkheid voor het toezicht op de processen voor het identificeren van en inspelen op fraude binnen de entiteit hebben toegewezen aan een senior lid van het management of aan een persoon met een specifiek toegewezen verantwoordelijkheid.</p>
	<p>Example:</p> <ul style="list-style-type: none"> If the entity is undergoing significant digital transformation activities, poor governance arrangements over newly implemented technologies impacting the entity's information system relevant to the preparation of the financial statements may increase the opportunity for fraud. 	<p>Voorbeeld:</p> <ul style="list-style-type: none"> indien de entiteit significante digitale transformatieactiviteiten ondergaat, kan gebrekkige governance met betrekking tot nieuw geïmplementeerde technologieën, die van invloed zijn op het informatiesysteem van de entiteit dat relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten, de gelegenheid voor fraude vergroten.

A63.	<p>Understanding the entity's objectives and strategy assists the auditor in identifying fraud risk factors. Objectives and strategy impact expectations, internally and externally, and may create pressures on the entity to achieve financial performance targets.</p>	<p>Inzicht in de doelstellingen en strategie van de entiteit ondersteunt de accountant bij het identificeren van frauderisicofactoren. Doelstellingen en strategie beïnvloeden verwachtingen, zowel intern als extern, en kunnen druk creëren op de entiteit om financiële prestatiedoelstellingen te realiseren.</p>
	<p>Example:</p> <ul style="list-style-type: none"> When the entity has a very aggressive growth strategy, this may create pressures on personnel within the entity to commit fraud to meet the goals set. 	<p>Voorbeeld:</p> <ul style="list-style-type: none"> wanneer de entiteit een zeer agressieve groeistrategie hanteert, kan dit druk creëren op personeel binnen de entiteit om fraude te plegen teneinde de gestelde doelen te behalen.
A64.	<p>Understanding the entity's geographic dispersion assists the auditor in identifying fraud risk factors. The entity may have operations in locations that may be susceptible to fraud, or other illegal or unethical acts that may be carried out to facilitate or conceal fraud. The auditor may obtain information about these locations from a variety of internal and external sources, including searches of relevant databases.</p>	<p>Inzicht in de geografische spreiding van de entiteit ondersteunt de accountant bij het identificeren van frauderisicofactoren. De entiteit kan activiteiten ontplooiën op locaties die vatbaar kunnen zijn voor fraude of voor andere onrechtmatige of onethische handelingen die kunnen worden uitgevoerd om fraude te faciliteren of te verhullen. De accountant kan informatie over deze locaties verkrijgen uit uiteenlopende interne en externe bronnen, waaronder raadpleging van relevante databanken.</p>
	<p>Examples:</p> <ul style="list-style-type: none"> Weak legal and regulatory frameworks that create a permissive environment for fraudulent financial reporting without significant consequences. Offshore financial centers that have less restrictive regulations and tax incentives that may facilitate fraud through money laundering. Cultural norms in which bribery is an accepted practice of doing business, which could lead to bribery being used to facilitate or conceal fraud. 	<p>Voorbeelden:</p> <ul style="list-style-type: none"> zwakke juridische en regelgevende kaders die een omgeving creëren voor frauduleuze financiële verslaggeving zonder significante consequenties; offshore financiële centra met minder restrictieve regelgeving en fiscale stimulansen die fraude kunnen faciliteren door middel van witwassen; culturele normen waarin omkoping wordt geaccepteerd als een gangbare zakelijke praktijk, wat ertoe kan leiden dat omkoping wordt gebruikt om fraude te faciliteren of te verhullen.
	Industry and Regulatory Environment	Sector en regelgevende omgeving

A65.	<p>Understanding the industry and the regulatory environment in which the entity operates assists the auditor in identifying fraud risk factors. The entity may operate in an industry that may be susceptible to fraud, or other illegal or unethical acts that may be carried out to facilitate or conceal fraud. The auditor may obtain an understanding about whether the entity operates in:</p> <ul style="list-style-type: none"> • An industry where there are greater opportunities to commit fraud (e.g., in the construction industry the revenue recognition policies may be complex and subject to significant judgment which may create an opportunity to commit fraud). • An industry that is under pressure (e.g., a high degree of competition or market saturation, accompanied by declining margins in that sector). Such characteristics may create an incentive to commit fraud as it may be harder to achieve the financial performance targets. • An industry that is susceptible to acts of money laundering (e.g., the banking, or gaming and gambling industries may be particularly vulnerable to money laundering, which could facilitate fraud). • A regulatory environment that may create incentives or pressures to commit fraud (e.g., government aid programs may include thresholds to be met to obtain the aid). 	<p>Inzicht in de sector en de regelgevende omgeving waarin de entiteit opereert, ondersteunt de accountant bij het identificeren van frauderisicofactoren. De entiteit kan opereren in een sector die vatbaar kan zijn voor fraude of voor andere onrechtmatige of onethische handelingen die kunnen worden uitgevoerd om fraude te faciliteren of te verhullen. De accountant kan inzicht verwerven in de vraag of de entiteit opereert in:</p> <ul style="list-style-type: none"> • een sector waarin meer gelegenheden bestaan om fraude te plegen (bijvoorbeeld in de bouwsector, waar opbrengstverantwoording complex kan zijn en een significante mate van oordeelsvorming vergt, wat een gelegenheid kan creëren om fraude te plegen); • een sector die onder druk staat (bijvoorbeeld een hoge mate van concurrentie of marktverzadiging, gepaard gaande met dalende marges in die sector). Dergelijke kenmerken kunnen een stimulans creëren om fraude te plegen, doordat het moeilijker kan zijn om financiële prestatiedoelstellingen te behalen; • een sector die vatbaar is voor witwaspraktijken (bijvoorbeeld de bancaire, gok- of kanspelsector, die in het bijzonder kwetsbaar kunnen zijn voor witwassen, wat fraude kan faciliteren); • een regelgevende omgeving die stimulansen of druk kan creëren om fraude te plegen (bijvoorbeeld programma's voor overheidshulp die drempelbedragen voor het verkrijgen van de hulp kunnen bevatten).
	Performance Measures Used, Whether Internal or External	Gebruikte prestatie-indicatoren, intern of extern
A66.	<p>Performance measures, whether internal or external, may create pressures on the entity. These pressures, in turn, may motivate management or employees to take action to inappropriately improve the business performance or to misstate the financial statements. Internal performance measures may include employee performance measures and incentive compensation policies. External performance measures may include expectations from shareholders, analysts, or other users.</p>	<p>Prestatie-indicatoren, zowel intern als extern, kunnen druk creëren op de entiteit. Deze druk kan het management of werknemers ertoe aanzetten maatregelen te nemen om de bedrijfsresultaten ongepast te verbeteren of de financiële overzichten onjuist weer te geven. Interne prestatie-indicatoren kunnen onder meer bestaan uit beoordelingsmaatstaven voor werknemers en beloningsregelingen op basis van prestaties. Externe prestatie-indicatoren kunnen onder meer bestaan uit verwachtingen van aandeelhouders, analisten of andere gebruikers.</p>
	<p>Example:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Automated tools and techniques, such as analysis of disaggregated data, for example by business segment or product line, may be used by the auditor to identify inconsistencies or anomalies in the data used in performance measures. 	<p>Voorbeeld:</p> <ul style="list-style-type: none"> • geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken, zoals de analyse van gedisaggregeerde gegevens, bijvoorbeeld per bedrijfssegment of productlijn, kunnen door de accountant worden gebruikt om inconsistenties of afwijkingen te identificeren in de gegevens die ten grondslag liggen aan prestatie-indicatoren.
A67.	<p>The auditor may consider listening to the entity's earnings calls with analysts or reading analysts' research reports. This may provide the auditor with information about whether analysts have aggressive or</p>	<p>De accountant kan overwegen te luisteren naar gesprekken van de entiteit met analisten, of onderzoeksrapporten van analisten te lezen. Dit kan de accountant informatie verschaffen over de vraag of analisten agressieve of onrealistische verwachtingen hebben ten aanzien</p>

	unrealistic expectations about an entity's financial performance. Auditors may also learn about management's attitudes regarding those expectations based on how management interacts with analysts. Aggressive expectations by analysts that are met by commitments by management to meet those expectations may be indicative of pressures and rationalizations for management to manipulate key performance metrics.	van de financiële prestaties van de entiteit. Accountants kunnen tevens inzicht verkrijgen in de houding van het management ten aanzien van deze verwachtingen op basis van de wijze waarop het management met analisten communiceert. Agressieve verwachtingen van analisten, die worden beantwoord met toezeggingen van het management om aan deze verwachtingen te voldoen, kunnen wijzen op stimulansen en rechtvaardigingen voor het management om belangrijkste prestatie maatstaven te manipuleren.
A68.	Other matters that the auditor may consider include: <ul style="list-style-type: none"> • Management's compensation packages. When a significant portion of management's compensation packages are contingent on achieving financial targets, management may have an incentive to manipulate financial results. • Negative media attention, short-selling reports, or negative analyst reports. When management is under pressure or intense scrutiny to respond to these matters, management may have an incentive to manipulate financial results. 	Andere aangelegenheden die de accountant in overweging kan nemen, omvatten onder meer: <ul style="list-style-type: none"> • beloningsregelingen van het management. Wanneer een significant deel van de beloning van het management afhankelijk is van het behalen van financiële doelstellingen, kan het management een stimulans hebben om financiële resultaten te manipuleren; • negatieve media-aandacht, rapporten van short sellers of negatieve analistenrapporten. Wanneer het management onder druk staat of intensief wordt gevolgd om op deze aangelegenheden te reageren, kan het management een stimulans hebben om financiële resultaten te manipuleren.
	<i>Considerations specific to public sector entities</i>	<i>Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector</i>
A69.	In the case of a public sector entity, legislators and regulators are often the primary users of its financial statements and may therefore have expectations in relation to external performance measures. The auditor may also consider the nature and extent of external scrutiny from other parties or citizens as management of the public sector entity may have an incentive to manipulate financial results when they are under pressure or intense scrutiny.	In het geval van een entiteit in de publieke sector zijn wetgevers en toezichthouders vaak de primaire gebruikers van de financiële overzichten en kunnen zij derhalve verwachtingen hebben met betrekking tot externe prestatie maatstaven. De accountant kan ook de aard en omvang van externe controle door andere partijen of burgers in overweging nemen, aangezien het management van een entiteit in de publieke sector een stimulans kan hebben om financiële resultaten te manipuleren wanneer het onder druk staat of intensief wordt gevolgd.
	<i>Understanding the Applicable Financial Reporting Framework and the Entity's Accounting Policies (Ref: Para. 31)</i>	<i>Inzicht in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de grondslagen voor financiële verslaggeving van de entiteit (Zie Par. 31)</i>
A70.	Matters related to the applicable financial reporting framework that the auditor may consider when obtaining an understanding of where there may be an increased susceptibility to misstatement due to management bias or other fraud risk factors, include:	Aangelegenheden die verband houden met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving die de accountant in overweging kan nemen bij het verwerven van inzicht in waar sprake kan zijn van een verhoogde vatbaarheid voor afwijkingen van materieel belang als gevolg van tendentie van het management of andere frauderisicofactoren, omvatten onder meer:

	<ul style="list-style-type: none"> • Areas in the applicable financial reporting framework that require: 	<ul style="list-style-type: none"> • gebieden binnen het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving die het volgende vereisen:
	<ul style="list-style-type: none"> ○ A measurement basis that results in the need for a complex method relating to an accounting estimate. 	<ul style="list-style-type: none"> ○ een waarderingsgrondslag die leidt tot de noodzaak van een complexe methode in verband met een schatting;
	<ul style="list-style-type: none"> ○ Management to make significant judgments, such as accounting estimates with high estimation uncertainty or where an accounting treatment has not yet been established for new and emerging financial products (e.g., types of digital assets). 	<ul style="list-style-type: none"> ○ dat het management significante oordeelsvormingen hanteert, zoals bij schattingen met een hoge mate van schattingonzekerheid of wanneer voor nieuwe en opkomende financiële producten (bijvoorbeeld soorten digitale activa) nog geen administratieve verwerkingwijze is vastgesteld;
	<ul style="list-style-type: none"> ○ Expertise in a field other than accounting, such as actuarial calculations, valuations, or engineering data. Particularly where management can influence, and direct work performed, and conclusions reached by management's experts. 	<ul style="list-style-type: none"> ○ deskundigheid op een ander terrein dan accountancy, zoals actuariële berekeningen, waarderingen of technische gegevens, in het bijzonder wanneer het management invloed kan uitoefenen op en richting kan geven aan de werkzaamheden die deskundigen voor het management hebben uitgevoerd en de daaruit getrokken conclusies;
	<ul style="list-style-type: none"> • Changes in the applicable financial reporting framework. For example, management may intentionally misapply new accounting requirements relating to amounts, classification, manner of presentation, or disclosures. 	<ul style="list-style-type: none"> • wijzigingen in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Het management kan bijvoorbeeld opzettelijk nieuwe verslaggevingsvereisten onjuist toepassen met betrekking tot bedragen, classificatie, de wijze van presentatie of toelichtingen;
	<ul style="list-style-type: none"> • The selection of and application of accounting policies by management. For example, management's choice of accounting policy is not consistent with similar entities in the same industry. 	<ul style="list-style-type: none"> • de keuze en toepassing van grondslagen voor financiële verslaggeving door het management. Het management kan bijvoorbeeld een grondslag kiezen die niet consistent is met soortgelijke entiteiten in dezelfde sector;
	<ul style="list-style-type: none"> • The amount of an accounting estimate selected by management for recognition or disclosure in the financial statements. 	<ul style="list-style-type: none"> • het bedrag van een schatting die het management heeft geselecteerd voor verwerking of toelichting in de financiële overzichten.

	<p>Examples:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Management may consistently trend toward one end of a range of possible outcomes that provide a more favorable financial reporting outcome for management. • Management may use a model that applies a method that is not established or commonly used in a particular industry or environment. 	<p>Voorbeelden:</p> <ul style="list-style-type: none"> • het management kan consequent neigen naar één uiterste van een bandbreedte van mogelijke uitkomsten die voor het management een gunstiger resultaat in de financiële verslaggeving opleveren. • het management kan een model gebruiken waarin een methode wordt toegepast die niet gangbaar of algemeen aanvaard is binnen een bepaalde sector of omgeving.
	<i>Understanding the Components of the Entity's System of Internal Control</i>	<i>Inzicht in de componenten van het interne beheersingssysteem van de entiteit</i>
	Control Environment	Interne beheersingsomgeving
	Entity's culture and management's commitment to integrity and ethical values (Ref: Para. 32(a)(i))	De cultuur van de entiteit en de toewijding van het management aan integriteit en ethische waarden (Zie Par. 32(a)(i))
A71.	Understanding aspects of the entity's control environment that address the entity's culture and understanding management's commitment to integrity and ethical values assists the auditor in determining management's attitude and tone at the top with regard to the prevention and detection of fraud.	Inzicht in aspecten van de interne beheersingsomgeving van de entiteit die betrekking hebben op de cultuur van de entiteit en inzicht in de toewijding van het management aan integriteit en ethische waarden, helpt de accountant bij het vaststellen van de instelling van het management en de 'tone at the top' ten aanzien van het voorkomen en het detecteren van fraude.

A72.	<p>In considering the extent to which management demonstrates a commitment to ethical behavior, the auditor may obtain an understanding through inquiries of management and employees, and through considering information from external sources, about:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Management's commitment to integrity and ethical values through their actions. This is important as employees may be more likely to behave ethically when management is committed to integrity and ethical behaviors. • The entity's communications with respect to integrity and ethical values. For example, the entity may have a mission statement, a code of ethics, or a fraud policy that sets out the expectations of entity personnel in respect to their commitment to integrity and ethical values regarding managing fraud risk. In larger or more complex entities, management may also have set up a process that requires employees to annually confirm that they have complied with the entity's code of ethics. • Whether the entity has developed fraud awareness training. For example, the entity may require employees to undertake ethics and code of conduct training as part of an ongoing or induction program. In a larger or more complex entity, specific training may be required for those with a role in the prevention and detection of fraud (e.g., the internal audit function). • Management's response to fraudulent activity. For example, where minor unethical practices are overlooked (e.g., petty theft, expenses frauds), this may indicate that more significant frauds committed by key employees may be treated in a similar lenient fashion. 	<p>Bij het overwegen in welke mate het management blijkt geeft van toewijding aan ethisch gedrag, kan de accountant door middel van het verzoeken om inlichtingen bij het management en werknemers, en door het in overweging nemen van informatie uit externe bronnen, inzicht verwerven in onder meer:</p> <ul style="list-style-type: none"> • de toewijding van het management aan integriteit en ethische waarden zoals tot uitdrukking gebracht in zijn handelen. Dit is van belang omdat werknemers eerder geneigd zijn zich ethisch te gedragen wanneer het management blijkt geeft van integriteit en ethisch gedrag; • de communicatie van de entiteit met betrekking tot integriteit en ethische waarden. Zo kan de entiteit een missie, een gedragscode of een fraudebeleid hebben waarin de verwachtingen aan het personeel van de entiteit ten aanzien van hun toewijding aan integriteit en ethische waarden bij het beheersen van frauderisico's zijn vastgelegd. In grotere of meer complexe entiteiten kan het management tevens een proces hebben ingericht, waarbij werknemers jaarlijks bevestigen dat zij de gedragscode hebben nageleefd; • de vraag of de entiteit trainingen op het gebied van fraudebewustzijn heeft ontwikkeld, bijvoorbeeld als de entiteit vereist dat medewerkers training volgen op het gebied van ethiek en de gedragscode als onderdeel van een introductieprogramma of een doorlopend opleidingsprogramma. In grotere of meer complexe entiteiten kan specifieke training worden vereist voor personen met een rol bij het voorkomen en detecteren van fraude (zoals de interne auditfunctie); • de wijze waarop het management reageert op frauduleuze activiteiten. Indien bijvoorbeeld kleine onethische gedragingen worden gedoogd (zoals kruimeldiefstal of onjuiste declaraties), kan dit erop wijzen dat ernstigere fraude door sleutelfunctionarissen eveneens laks wordt behandeld.
	<p>The entity's whistleblower program (or other program to report fraud) (Ref: Para. 32(a)(ii))</p>	<p>Klokkenluidersregeling van de entiteit (of een andere regeling voor het melden van fraude) (Zie Par. 32(a)(ii))</p>
A73.	<p>Often frauds are discovered through tips or complaints submitted through an entity's whistleblower program. Whistleblower programs, which some entities may refer to by other names including, for example fraud reporting hotline, are designed to gather, among other things, information from employees, customers, and other stakeholders about allegations of fraud impacting the entity. A whistleblower program is often an essential component of an entity's fraud risk management.</p>	<p>Fraude wordt vaak ontdekt via tips of klachten die zijn ingediend via een klokkenluidersregeling van de entiteit. Klokkenluidersregelingen, die ook onder andere benamingen kunnen voorkomen (bijvoorbeeld een fraudemeldpunt), zijn bedoeld om informatie te verzamelen van werknemers, klanten en andere belanghebbenden over beschuldigingen van fraude die de entiteit raken. Een klokkenluidersregeling vormt vaak een essentieel onderdeel van het frauderisicobeheer van een entiteit.</p>
A74.	<p>The design of a whistleblower program will vary depending on the nature and complexity of the entity, including the entity's exposure to fraud risks. For example, more formalized whistleblower programs may include a</p>	<p>De opzet van een klokkenluidersregeling varieert afhankelijk van de aard en complexiteit van de entiteit en haar blootstelling aan frauderisico's. Meer geformaliseerde regelingen kunnen bijvoorbeeld bestaan uit een speciaal e-mailadres, een website of een telefonische meldlijn,</p>

	dedicated email, website or telephone reporting mechanism, formal training for all employees, periodic reporting to management and those charged with governance for matters reported through the program, or management of the program by a third party. Alternatively, whistleblower programs may consist of less formal processes, which may include verbal communication of the program or communication via the entity's website where tips or complaints can be received, along with monitoring performed by the entity's human resource personnel or by an independent party, such as external counsel.	formele training voor alle werknemers, periodieke rapportage aan het management en de met governance belaste personen of uitbesteding van het beheer aan een derde partij. Minder formele regelingen kunnen bestaan uit mondelinge communicatie of meldingen via de website van de entiteit, gecombineerd met monitoring door het HR-personeel van de entiteit of een onafhankelijke partij, zoals een externe adviseur.
A75.	<p>When obtaining an understanding of the entity's whistleblower program, the auditor may:</p> <ul style="list-style-type: none"> Obtain an understanding of how the entity receives tips or complaints, the objectivity and competence of the individuals involved in administering the program, the appropriateness of the entity's processes for addressing the matters raised, including its investigation and remediation processes and protections afforded to whistleblowers. In a larger or more complex entity, the lack of a whistleblower program, or an ineffective one, may be indicative of deficiencies in the entity's control environment. Inspect the whistleblower program files for any tips or complaints that may allege fraud that are not under investigation by the entity, or for information that may raise questions about management's commitment to creating and maintaining a culture of honesty and ethical behavior. Perform additional procedures related to allegations of fraud that are under investigation by the entity in accordance with the requirements in paragraphs 55–58. 	<p>Bij het verwerven van inzicht in de klokkenluidersregeling kan de accountant:</p> <ul style="list-style-type: none"> inzicht verkrijgen in de wijze waarop tips of klachten worden ontvangen, de objectiviteit en competentie van degenen die bij het beheer van de regeling zijn betrokken en de geschiktheid van de processen van de entiteit voor de behandeling, het onderzoek en het herstel, alsmede de bescherming van klokkenluiders. In grotere of meer complexe entiteiten kan het ontbreken van een klokkenluidersregeling of het niet effectief functioneren daarvan, duiden op tekortkomingen in de interne beheersingsomgeving; dossiers van de klokkenluidersregeling inspecteren op meldingen of klachten die mogelijke beschuldigingen van fraude betreffen die niet door de entiteit worden onderzocht of op informatie die vragen kan oproepen over de toewijding van het management aan het creëren en in stand houden van een cultuur van eerlijkheid en ethisch gedrag; aanvullende werkzaamheden uitvoeren in verband met beschuldigingen van fraude die door de entiteit worden onderzocht, overeenkomstig de vereisten in de paragrafen 55, 56, 57 en 58.
	Oversight exercised by those charged with governance (Ref: Para. 32(a)(iii))	Toezicht door de met governance belaste personen (Zie Par. 32(a)(iii))
A76.	In many jurisdictions, corporate governance practices are well developed and those charged with governance play an active role in oversight of the entity's assessment of risks, including risks of fraud and the controls that address such risks. Since the responsibilities of those charged with governance and management may vary by entity and by jurisdiction, it is important that the auditor understands their respective responsibilities to enable the auditor to obtain an understanding of the oversight exercised	In veel rechtsgebieden zijn governance-praktijken goed ontwikkeld en spelen de met governance belaste personen een actieve rol bij het toezicht op de risico-inschatting van de entiteit, waaronder frauderisico's, en op de interne beheersingsmaatregelen die op deze risico's inspelen. Aangezien de verantwoordelijkheden van de met governance belaste personen en het management kunnen verschillen per entiteit en per rechtsgebied, is het van belang dat de accountant hun respectieve verantwoordelijkheden begrijpt om inzicht te

	by the appropriate individuals with respect to the prevention and detection of fraud. ¹⁰⁹	verwerven in het toezicht dat de passende personen hebben uitgeoefend op het voorkomen en detecteren van fraude ¹¹⁰ .
A77.	An understanding of the oversight exercised by those charged with governance may provide insights regarding the susceptibility of the entity to management fraud, the adequacy of controls that prevent or detect fraud, and the competency and integrity of management. The auditor may obtain this understanding in several ways, such as by attending meetings where such discussions take place, reading the minutes from such meetings, or making inquiries of those charged with governance.	Inzicht in het toezicht door de met governance belaste personen kan aanwijzingen geven over de vatbaarheid van de entiteit voor managementfraude, de toereikendheid van interne beheersingsmaatregelen voor het voorkomen of detecteren van fraude, en de competentie en integriteit van het management. De accountant kan dit inzicht verwerven door bijvoorbeeld het bijwonen van vergaderingen waar dergelijke besprekingen plaatsvinden, het lezen van notulen van dergelijke vergaderingen of het verzoeken om inlichtingen bij de met governance belaste personen.
A78.	The effectiveness of oversight by those charged with governance is influenced by their objectivity and familiarity with the processes and controls management has put in place to prevent or detect fraud. For example, the oversight by those charged with governance of the effectiveness of controls to prevent or detect fraud is an important aspect of their oversight role and the objectivity of such evaluation is influenced by their independence from management.	De effectiviteit van het toezicht door de met governance belaste personen wordt beïnvloed door hun objectiviteit en hun bekendheid met de processen en interne beheersingsmaatregelen die het management heeft geïmplementeerd om fraude te voorkomen of te detecteren. Zo vormt het toezicht door degenen belast met governance op de effectiviteit van interne beheersingsmaatregelen ter voorkoming of detecteren van fraude een belangrijk aspect van hun toezichthoudende rol, waarbij de objectiviteit van een dergelijke evaluatie wordt beïnvloed door hun onafhankelijkheid ten opzichte van het management.
	Scalability (Ref: Para. 32(a)(iii))	Schaalbaarheid (Zie Par. 32(a)(iii))
A79.	In some cases, all of those charged with governance are involved in managing the entity. This may be the case in a smaller or less complex entity where a single owner manages the entity and no one else has a governance role. In these cases, there is ordinarily no action on the part of the auditor because there is no oversight separate from management.	In sommige gevallen zijn alle personen die belast zijn met governance ook betrokken bij het management van de entiteit. Dit kan het geval zijn bij kleinere of minder complexe entiteiten waarin één eigenaar de entiteit bestuurt en geen afzonderlijke governance-functie bestaat. In deze situaties is er doorgaans geen afzonderlijk toezicht buiten het management en is daarom geen specifieke actie van de accountant vereist.
	Inquiries of those charged with governance (Ref: Para. 32(c))	Verzoeken om inlichtingen bij de met governance belaste personen (Zie Par. 32(c))
A80.	The auditor may also inquire of those charged with governance about how the entity assesses the risk of fraud, and the entity's controls to prevent or detect fraud, the entity's culture and management's commitment to integrity and ethical values.	De accountant kan ook verzoeken om inlichtingen bij de met governance belaste personen over de wijze waarop de entiteit de frauderisico's inschat, de interne beheersingsmaatregelen voor het voorkomen of detecteren van fraude, de cultuur van de entiteit en de toewijding van het management aan integriteit en ethische waarden.

¹⁰⁹ ISA 260 (Revised), *Communication with Those Charged with Governance*, paragraphs A1–A8 provide guidance about whom the auditor should be communicating with, including when the entity's governance structure is not well defined.

¹¹⁰ Standaard 260, paragrafen A1, A2, A3, A4, A5, A6, A7 en A8 verschaffen leidraden over met wie de accountant communiceert, met inbegrip van wanneer de governance-structuur van de entiteit niet goed is gedefinieerd

A81.	Specific inquiries on areas that are susceptible to misstatement due to management bias or management fraud may relate to both inherent risk and control risk. Specific inquiries may include management judgment when accounting for complex accounting estimates or unusual or complex transactions, including those in controversial or emerging areas, which may be susceptible to fraudulent financial reporting.	Specifieke verzoeken om inlichtingen over gebieden die vatbaar zijn voor afwijkingen als gevolg van tendentie van het management of van managementfraude kunnen verband houden met zowel het inherente risico als het interne beheersingsrisico. Deze specifieke inlichtingen kunnen onder meer oordeelsvorming door het management omvatten bij complexe schattingen of ongebruikelijke of complexe transacties, waaronder transacties in controversiële of opkomende gebieden, die vatbaar kunnen zijn voor frauduleuze financiële verslaggeving.
A82.	Inquiries on whether those charged with governance are aware of any control deficiencies related to the prevention and detection of fraud may inform the auditor's evaluation of the components of the entity's system of internal control. Such inquiries may highlight conditions within the entity's system of internal control that provide opportunity to commit fraud or that may affect management's attitude or ability to rationalize fraudulent actions. For example, understanding incentives or pressures on management that may result in intentional or unintentional management bias may inform the auditor's understanding of the entity's risk assessment process and understanding of business risks. Such information may affect the auditor's consideration of the effect on the reasonableness of significant assumptions made by, or the expectations of, management.	Verzoeken om inlichtingen over de vraag of de met governance belaste personen bekend zijn met tekortkomingen in de interne beheersing in verband met het voorkomen en detecteren van fraude kunnen de accountant een basis verschaffen bij de evaluatie van de componenten van het interne beheersingssysteem van de entiteit. Dergelijke verzoeken om inlichtingen kunnen omstandigheden aan het licht brengen die gelegenheid bieden tot het plegen van fraude of die van invloed zijn op de houding van het management of zijn vermogen om frauduleus handelen te rechtvaardigen. Inzicht in de stimulansen voor of druk op het management die kunnen leiden tot opzettelijke of onopzettelijke tendentie van het management kan bijdragen aan het inzicht van de accountant in het risico-inschattingsproces van de entiteit en in de bedrijfsrisico's. Dergelijk informatie kan van invloed zijn op de overweging door de accountant van het effect op de redelijkheid van significante veronderstellingen opgesteld door of de verwachtingen van het management.
	The Entity's Risk Assessment Process	Het risico-inschattingsproces van de entiteit
	The entity's process for identifying, assessing, and addressing fraud risks (Ref: Para. 33(a))	Het proces van de entiteit voor het identificeren en inschatten van frauderisico's en het inspelen hierop (Zie Par. 33(a))
A83.	Management may place a strong emphasis on fraud prevention by implementing a fraud risk management program. The design of the fraud risk management program may be impacted by the nature and complexity of the entity and may include the following elements: <ul style="list-style-type: none"> • Establishing fraud risk governance policies. • Performing a fraud risk assessment. • Designing and deploying fraud preventive and detective control activities. • Conducting investigations. • Monitoring and evaluating the total fraud risk management program. 	Het management kan sterk inzetten op het voorkomen van fraude door het implementeren van een frauderisicomanagementprogramma. De opzet hiervan wordt beïnvloed door de aard en complexiteit van de entiteit en kan onder meer de volgende elementen omvatten: <ul style="list-style-type: none"> • het vaststellen van governance-beleid met betrekking tot frauderisico's; • het uitvoeren van een frauderisicoanalyse; • het ontwerpen en implementeren van preventieve en detectieve interne beheersingsmaatregelen; • het uitvoeren van onderzoeken; • het monitoren en evalueren van het gehele frauderisicomanagementprogramma.
	Identifying fraud risks (Ref: Para. 33(a)(i))	Identificeren van frauderisico's (Zie Par. 33(a)(i))

A84.	The entity's risk assessment process may include an assessment of the incentives, pressures, and opportunities to commit fraud, or how the entity may be susceptible to third-party fraud. An entity's risk assessment process may also consider the potential override of controls by management as well as areas where there are control deficiencies, including a lack of segregation of duties.	Het risico-inschattingsproces van de entiteit kan een beoordeling omvatten van stimulansen, druk en gelegenheden om fraude te plegen of van de vatbaarheid voor fraude door derden. Ook kan het proces aandacht besteden aan het doorbreken van interne beheersingsmaatregelen door het management en aan gebieden met tekortkomingen in de interne beheersing, waaronder een gebrek aan functiescheiding.
A85.	Where legal or regulatory requirements apply, management may consider risks relating to misappropriation of assets or fraudulent financial reporting in relation to the entity's compliance with laws or regulations. For example, a fraud risk may include the preparation of inaccurate information for a regulatory filing in order to improve the appearance of an entity's performance and thereby avoid inspection by regulatory authorities or penalties.	Wanneer wet- of regelgeving van toepassing zijn, kan het management risico's overwegen die samenhangen met oneigenlijke toe-eigening van activa of frauduleuze financiële verslaggeving in relatie tot de naleving van wet- en regelgeving. Een frauderisico kan bijvoorbeeld bestaan uit het opstellen van onnauwkeurige informatie voor een rapportage bij een toezichthoudende instantie om de prestaties van de entiteit gunstiger voor te stellen en daarmee inspectie door toezichthoudende instanties of sancties te vermijden.
	Considerations specific to public sector entities	Specifieke overwegingen voor entiteiten in de publieke sector
A86.	In the public sector, management may need to consider risks related to political pressures to achieve specific outcomes, and pressures to meet or stay within the approved budget, including expenditures subject to statutory limits.	In de publieke sector kan het management rekening moeten houden met risico's die samenhangen met politieke druk om bepaalde uitkomsten te behalen en met druk om binnen de goedgekeurde begroting te blijven, waaronder uitgaven die aan wettelijke maxima zijn gebonden.
	Assessing the significance of the identified fraud risks and addressing the assessed fraud risks (Ref: Para. 33(a)(ii)–(iii))	Inschatten van de significantie van geïdentificeerde frauderisico's en het inspelen op de ingeschatte frauderisico's (Zie Par. 33(a)(ii) en (iii))
A87.	There are several approaches management may use to assess fraud risks, and the approach may vary depending on the nature and circumstances of the entity. The entity may assess fraud risks using different forms, such as a complex matrix of risk ratings or a simple narrative.	Het management kan verschillende benaderingen hanteren om frauderisico's in te schatten, afhankelijk van de aard en omstandigheden van de entiteit, variërend van complexe risicomatrices tot eenvoudige beschrijvende benaderingen.
A88.	When determining the likelihood of fraud, management may consider both probability and frequency (i.e., the number of fraud incidents that can be expected). Other factors that management may consider in determining the likelihood may include the volume of transactions or the quantitative benefit to the perpetrator.	Bij het bepalen van de waarschijnlijkheid van fraude kan het management zowel de kans als de frequentie (dat wil zeggen: het aantal te verwachten fraude-incidenten) in overweging nemen. Andere factoren kunnen het transactievolume of het kwantitatieve voordeel voor de dader zijn.
A89.	Management may address the likelihood of a fraud risk by taking action within the other components of the entity's system of internal control or by making changes to certain aspects of the entity or its environment. To address fraud risks, an entity may choose to cease doing business in certain locations, reallocate authority among key personnel, or make changes to aspects of the entity's business model.	Het management kan op de waarschijnlijkheid van een frauderisico inspelen door maatregelen te treffen binnen andere componenten van het interne beheersingssysteem of door wijzigingen aan te brengen in bepaalde aspecten van de entiteit of haar omgeving. Zo kan de entiteit besluiten activiteiten op bepaalde locaties te beëindigen, bevoegdheden anders toe te delen aan kernleden van het personeel of het bedrijfsmodel aan te passen.
	Example:	Voorbeeld:

	<p>During the entity's risk assessment process relating to third-party fraud, management identified an unusual level of disbursements to recently added vendors to the entity's approved-vendor database. Upon investigating the matter, management determined that purchasing and procurement personnel had colluded with the vendors when it added those vendors to the database. Management designed and implemented controls to prevent and detect the reoccurrence of vendor-related fraud.</p>	<p>Tijdens de risico-inschatting in verband met fraude door derden identificeerde het management een ongebruikelijk hoog niveau van betalingen aan recent toegevoegde leveranciers in de goedgekeurde leveranciersdatabase. Na onderzoek stelde management vast dat inkoopmedewerkers met deze leveranciers hadden samengespannen toen de nieuwe leveranciers in de database werden ingevoerd. Het management ontwierp en implementeerde beheersingsmaatregelen om herhaling van leveranciersfraude te voorkomen en te detecteren.</p>
A90.	<p>If the auditor identifies risks of material misstatement due to fraud that management failed to identify, the auditor is required to determine whether any such risks are of a kind that the auditor expects would have been identified by the entity's risk assessment process and, if so, obtain an understanding of why the entity's risk assessment process failed to identify such risks of material misstatement.¹¹¹</p>	<p>Indien de accountant risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude identificeert die het management heeft gemist, is de accountant verplicht te bepalen of dit risico van een aard is waarvan verwacht mag worden dat het door het risico-inschattingsproces van de entiteit zou zijn geïdentificeerd en, indien dat het geval is, inzicht te verwerven in de redenen waarom dat proces dergelijke risico's op een afwijking van materieel belang heeft gemist¹¹².</p>
	<p>Scalability (Ref: Para. 33(a))</p>	<p>Schaalbaarheid (Zie Par. 33(a))</p>
A91.	<p>In smaller and less complex entities, and in particular owner-managed entities, the way the entity's risk assessment process is designed, implemented, and maintained may vary with the entity's size and complexity. When there are no formalized processes or documented policies or procedures, the auditor is still required to obtain an understanding of how management, or where appropriate, those charged with governance identify fraud risks related to the misappropriation of assets and fraudulent financial reporting, assesses the significance of the identified fraud risks and addresses the assessed risks.</p>	<p>In kleinere en minder complexe entiteiten en in het bijzonder in entiteiten die door de belangrijkste houder van kapitaalbelangen worden geleid, kan de wijze waarop het risico-inschattingsproces is opgezet, geïmplementeerd en onderhouden sterk variëren. Wanneer geen formele processen of gedocumenteerd beleid of procedures bestaan, is de accountant niettemin verplicht inzicht te verwerven in hoe het management, of in voorkomend geval de met governance belaste personen, frauderisico's in verband met oneigenlijke toe-eigening van activa en frauduleuze financiële verslaggeving identificeren, de significantie daarvan inschatten en inspelen op de ingeschatte risico's.</p>
	<p>Inquiries of management and others within the entity (Ref: Para. 33(b))</p>	<p>Inlichtingen bij het management en anderen binnen de entiteit (Zie Par. 33(b))</p>
A92.	<p>Management accepts responsibility for the entity's system of internal control and for the preparation of the entity's financial statements. Accordingly, it is appropriate for the auditor to make inquiries of management regarding management's own process for identifying and responding to the entity's fraud risks. The nature, extent and frequency of management's risk assessment process may vary from entity to entity. In some entities, management's process may occur on an annual basis or as part of ongoing monitoring. In other entities, management's process may be less structured and less frequent. The nature, extent and</p>	<p>Het management draagt verantwoordelijkheid voor het interne beheersingssysteem van de entiteit en voor het opstellen van de financiële overzichten. Het is daarom passend dat de accountant verzoekt om inlichtingen bij het management over het proces van het management voor het identificeren van en inspelen op frauderisico's. De aard, omvang en frequentie van het risico-inschattingsproces van het management kunnen per entiteit verschillen. Dit proces kan in sommige entiteiten jaarlijks gebeuren of als onderdeel van doorlopende monitoring. In andere entiteiten kan dit proces minder gestructureerd en minder frequent zijn. De aard, omvang en frequentie van het risico-inschattingsproces van het management is relevant voor het inzicht van de accountant in de interne</p>

¹¹¹ ISA 315 (Revised 2019), paragraph 23

¹¹² Standaard 315, paragraaf 23

	frequency of management's risk assessment process is relevant to the auditor's understanding of the entity's control environment. For example, the fact that management does not have a risk assessment process or when the entity's risk assessment process does not address the identified fraud risks may be indicative of the lack of importance that management places on internal control.	beheersingsomgeving. Het feit dat het management niet zo'n risico-inschattingproces heeft of wanneer het risico-inschattingproces van de entiteit niet inspeelt op de geïdentificeerde frauderisico's, kan bijvoorbeeld wijzen op het gebrek aan belang dat het management hecht aan interne beheersing.
A93.	Inquiries of management may provide useful information concerning the risks of material misstatements resulting from employee fraud. However, such inquiries are unlikely to provide useful information regarding the risks of material misstatement resulting from management fraud. Inquiries of others within the entity may provide additional insight into fraud prevention controls, tone at the top, and culture of the organization. The responses from these inquiries may also serve to corroborate responses received from management or provide information regarding the possibility of management override of controls.	Verzoeken om inlichtingen bij het management kunnen nuttige informatie opleveren over risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van werknemersfraude, maar zijn doorgaans minder geschikt om risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van managementfraude aan het licht te brengen. Verzoeken om inlichtingen bij anderen binnen de entiteit kunnen aanvullende inzichten bieden in interne beheersingsmaatregelen voor het voorkomen van fraude, de 'tone at the top' en de organisatiecultuur en kunnen dienen om antwoorden van het management te onderbouwen of ze kunnen informatie bieden over de mogelijkheid van het doorbreken van interne beheersingsmaatregelen door het management.
	<p>Examples: Others within the entity to whom the auditor may direct inquiries about the existence or suspicion of fraud include:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Operating personnel not directly involved in the financial reporting process. • Employees with different levels of authority. • Employees involved in initiating, processing, or recording complex or unusual transactions and those who supervise or monitor such employees. • In-house legal counsel. • Chief ethics officer, chief compliance officer or equivalent person. • The person or persons charged with dealing with allegations of fraud. 	<p>Voorbeelden: Andere personen tot wie de accountant zich kan richten voor het verzoeken om inlichtingen over het bestaan of het vermoeden van fraude omvatten:</p> <ul style="list-style-type: none"> • operationele medewerkers die niet direct bij het financiële verslaggevingsproces zijn betrokken; • werknemers met verschillende bevoegdheidsniveaus; • werknemers die betrokken zijn bij het initiëren, verwerken of verwerken van complexe of ongebruikelijke transacties en hun leidinggevenden of werknemers die hen monitoren; • interne juridisch adviseurs; • de directeur ethiek of compliance of een vergelijkbare functionaris; • personen die belast zijn met de afhandeling van beschuldigingen van fraude.
A94.	Management is often in the best position to perpetrate fraud. Accordingly, when evaluating management's responses to inquiries with an attitude of professional skepticism, the auditor may judge it necessary to corroborate responses to inquiries with information from other sources.	Aangezien het management vaak in de beste positie verkeert om fraude te plegen, kan de accountant, bij het evalueren van de antwoorden van het management met een professioneel-kritische instelling, het noodzakelijk achten deze antwoorden te onderbouwen met informatie uit andere bronnen.
A95.	Inquiries of management and others within the entity may be most effective when they involve a discussion and when conducted by senior members of the engagement team. This allows for a two-way dialogue	Het verzoeken om inlichtingen bij het management en anderen binnen de entiteit is doorgaans het meest effectief wanneer dit gebeurt in dialoogvorm en wordt uitgevoerd door senior leden van het opdrachtteam. Dit draagt bij aan een wederzijdse dialoog met de

	with the interviewees and provides the opportunity for the auditor to ask probing and clarifying questions.	geïnterviewden en creëert een mogelijkheid voor de accountant verdiepende en verduidelijkende vragen te stellen.
	The Entity's Process to Monitor the System of Internal Control	Het proces van de entiteit om het interne beheersingssysteem te monitoren
	Ongoing and separate evaluations for monitoring the effectiveness of controls to prevent or detect fraud (Ref: Para. 34(a))	Doorlopende en afzonderlijke evaluaties van de effectiviteit van interne beheersingsmaatregelen om fraude te voorkomen of te detecteren (Zie Par. 34(a))
A96.	<p>Matters that may be relevant for the auditor to consider when understanding those aspects of the entity's process that address the ongoing and separate evaluations for monitoring the effectiveness of controls to prevent or detect fraud, and the identification and remediation of related control deficiencies may include:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Whether management has identified particular operating locations, or business segments for which the risk of fraud may be more likely to exist and whether management has introduced different approaches to monitor these operating locations or business segments. • How the entity monitors controls that address fraud risks in each component of the entity's system of internal control, including the operating effectiveness of anti-fraud controls, and the remediation of control deficiencies as necessary. 	<p>Aangelegenheden die voor de accountant relevant kunnen zijn om te overwegen bij het inzicht in die aspecten van het proces van de entiteit die betrekking hebben op de doorlopende en afzonderlijke evaluaties voor het monitoren van de effectiviteit van interne beheersingsmaatregelen om fraude te voorkomen of te detecteren en voor het identificeren en herstel van daarmee verband houdende tekortkomingen in de interne beheersing, omvatten onder meer:</p> <ul style="list-style-type: none"> • of het management specifieke locaties of bedrijfsonderdelen heeft geïdentificeerd waar een verhoogd frauderisico bestaat en of het hiervoor andere benaderingen heeft gehanteerd om deze locaties of bedrijfsonderdelen te monitoren; • hoe de entiteit interne beheersingsmaatregelen monitort die op frauderisico's inspelen binnen alle componenten van het interne beheersingssysteem, waaronder de werking van interne beheersingsmaatregelen tegen fraude en het herstellen van geconstateerde tekortkomingen waar nodig.
	Inquiries of internal audit (Ref: Para. 34(b))	Het verzoeken om inlichtingen bij de interne auditfunctie (Zie Par. 34(b))
A97.	The internal audit function of an entity may perform assurance and advisory activities designed to evaluate and improve the effectiveness of the entity's governance, risk management and internal control processes. In that capacity, the internal audit function may identify frauds or be involved throughout a fraud investigation process. Inquiries of appropriate individuals within the internal audit function may therefore provide the auditor with useful information about instances of fraud, suspected fraud, or allegations of fraud, and the risk of fraud.	De interne auditfunctie van een entiteit kan assurance- en advieswerkzaamheden uitvoeren gericht op het evalueren en verbeteren van de processen voor de governance, het risicomangement en de interne beheersing. In die hoedanigheid kan de interne auditfunctie fraude identificeren of betrokken zijn bij fraudeonderzoeken. Het verzoeken om inlichtingen bij de passende personen binnen de interne auditfunctie kunnen de accountant daarom waardevolle informatie verschaffen over gevallen van fraude, vermoede fraude, of beschuldigingen van fraude en frauderisico's.
A98.	ISA 315 (Revised 2019) and ISA 610 (Revised 2013) establish requirements and provide guidance relevant to audits of those entities that have an internal audit function. ¹¹³	Standaard 315 en Standaard 610 bevatten vereisten en leidraden die relevant zijn voor controles van entiteiten met een interne auditfunctie ¹¹⁴ .
	Examples:	Voorbeelden:

¹¹³ ISA 315 (Revised 2019), paragraphs 14(a) and 24(a)(ii), and ISA 610 (Revised 2013), *Using the Work of Internal Auditors*

¹¹⁴ Standaard 315, paragrafen 14(a) and 24(a)(ii), en Standaard 610, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors*

	<p>In applying ISA 315 (Revised 2019) and ISA 610 (Revised 2013) in the context of fraud, the auditor may, for example, inquire about:</p> <ul style="list-style-type: none"> • How the entity’s risk assessment process addresses the risk of fraud. • The entity’s processes and controls to prevent or detect fraud. • The entity’s culture and management’s commitment to integrity and ethical values. • Whether the internal audit function is aware of any instances of management override of controls. • The procedures performed, if any, by the internal audit function during the year related to fraud and whether management and those charged with governance have satisfactorily responded to any findings resulting from those procedures. • The procedures performed, if any, by the internal audit function in investigating frauds and suspected violations of the entity’s code of ethics and values, and whether management and those charged with governance have satisfactorily responded to any findings resulting from those procedures. • The fraud-related reports, if any, or communications prepared by the internal audit function and whether management and those charged with governance have satisfactorily responded to any findings resulting from those reports. • Control deficiencies identified by the internal audit function that are relevant to the prevention and detection of fraud and whether management and those charged with governance have satisfactorily responded to any findings resulting from those deficiencies. 	<p>Bij de toepassing van Standaard 315 en Standaard 610 in de context van fraude kan de accountant verzoeken om inlichtingen over:</p> <ul style="list-style-type: none"> • hoe wordt ingespeeld op frauderisico’s in het risico-inschattingsproces van de entiteit; • de processen en interne beheersingsmaatregelen voor het voorkomen of detecteren van fraude; • de cultuur van de entiteit en de toewijding van het management aan integriteit en ethische waarden; • of de interne auditfunctie bekend is met doorbreking van interne beheersingsmaatregelen door het management; • de uitgevoerde werkzaamheden, indien aanwezig, van de interne auditfunctie gedurende het jaar in verband met fraude en de vraag of het management en de met governance belaste personen afdoende hebben ingespeeld op bevindingen als gevolg van die werkzaamheden; • de uitgevoerde werkzaamheden, indien aanwezig, van de interne auditfunctie aan onderzoeken naar fraude en vermoede schendingen van de gedragscode en waarden van de entiteit en de vraag of het management en de met governance belaste personen afdoende hebben ingespeeld op bevindingen als gevolg van die werkzaamheden; • de rapportages, indien aanwezig, of communicatie inzake fraude die de interne auditfunctie heeft opgesteld en de vraag of het management en de met governance belaste personen afdoende hebben ingespeeld op bevindingen als gevolg van dergelijke rapportages; • tekortkomingen in de interne beheersing die zijn geïdentificeerd door de interne audit functie die relevant zijn voor het voorkomen en detecteren van fraude en de vraag of het management en de met governance belaste personen afdoende hebben ingespeeld op bevindingen als gevolg van dergelijke tekortkomingen.
	<p>The Information System and Communication (Ref: Para. 35 and 49)</p>	<p>Het informatiesysteem en communicatie (Zie Par. 35 en 49)</p>
<p>A99.</p>	<p>Obtaining an understanding of the entity’s information system and communication relevant to the preparation of the financial statements includes the manner in which an entity incorporates information from transaction processing into the general ledger. This ordinarily involves the use of journal entries, whether standard or non-standard, or automated or</p>	<p>Het verwerven van inzicht in het informatiesysteem en de communicatie van de entiteit die relevant zijn voor het opstellen van de financiële overzichten omvat de wijze waarop informatie uit transactieverwerking wordt opgenomen in het grootboek, doorgaans via journaalboekingen, standaard of niet-standaard, of geautomatiseerd of handmatig. Dit inzicht stelt de accountant in staat de populatie van journaalboekingen en andere aanpassingen te</p>

	<p>manual. This understanding enables the auditor to identify the population of journal entries and other adjustments that is required to be tested in accordance with paragraph 49(b). Obtaining an understanding of the population may provide the auditor with insights about journal entries and other adjustments that may be susceptible to unauthorized or inappropriate intervention or manipulation. This may assist the auditor in designing and performing audit procedures over journal entries and other adjustments in accordance with paragraphs 49(c) and 49(d).</p>	<p>identificeren die overeenkomstig paragraaf 49(b) moeten worden getoetst. Het verwerven van inzicht in de populatie kan de accountant inzicht bieden over journaalboekingen en andere aanpassingen die vatbaar kunnen zijn voor ongeautoriseerde of ongepaste interventie of manipulatie. Dit inzicht kan de accountant ondersteunen in het opzetten en uitvoeren van controlewerkzaamheden gericht op journaalboekingen en andere aanpassingen overeenkomstig de paragrafen 49(c) en 49(d).</p>
A100	<p>Appendix 4 includes additional considerations when selecting journal entries and other adjustments for testing, including matters that the required understanding provides the auditor knowledge about.</p>	<p>Bijlage 4 bevat aanvullende overwegingen bij de selectie van journaalboekingen en andere aanpassingen voor toetsing, waaronder aangelegenheden waarover de accountant op basis van het verkregen inzicht kennis heeft.</p>
A101	<p>When performing risk assessment procedures, the auditor may consider changes in the entity's IT environment because of the introduction of new IT applications or enhancements to the IT infrastructure, which may impact the susceptibility of the entity to fraud or create vulnerabilities in the IT environment (e.g., changes to the databases involved in processing or storing transactions). There may also be an increased susceptibility to misstatement due to management bias or other fraud risk factors when there are complex IT applications used to initiate or process transactions or information, such as the use of artificial intelligence or machine learning algorithms to calculate and initiate accounting entries. In such circumstances, the auditor may assign individuals with specialized skills and knowledge, such as forensic and IT experts, or more experienced individuals to the engagement.</p>	<p>Bij het uitvoeren van risico-inschattingwerkzaamheden kan de accountant veranderingen in de IT-omgeving in overweging nemen, zoals de introductie van nieuwe IT-applicaties of aanpassingen in de IT-infrastructuur, die de vatbaarheid voor fraude kunnen vergroten of kwetsbaarheden in de IT-omgeving kunnen creëren (bijvoorbeeld veranderingen van de databases betrokken bij het verwerken of bewaren van transacties). Ook kan er een verhoogde vatbaarheid voor afwijkingen zijn door tendentie van het management of andere frauderisicofactoren bij complexe IT-toepassingen die worden gebruikt bij het initiëren of verwerken van transacties of informatie, zoals het gebruik van kunstmatige intelligentie of algoritmes bij machine learning voor het berekenen en initiëren van journaalboekingen. In dergelijke omstandigheden kan de accountant personen met gespecialiseerde deskundigheid, zoals forensische of IT-deskundigen, of meer ervaren teamleden inzetten.</p>
	<p>Control Activities (Ref: Para. 33 and 36)</p>	<p>Interne beheersingsactiviteiten (Zie Par. 33 en 36)</p>
A102	<p>Management may make judgments on the nature and extent of the controls it chooses to implement and the nature and extent of the risks it chooses to accept given the nature and circumstances of the entity. In determining which controls to implement to prevent or detect fraud, management considers the risks that the financial statements may be materially misstated due to fraud.</p>	<p>Het management kan oordeelsvormingen hanteren over de aard en omvang van de interne beheersingsmaatregelen die het wil implementeren en over de aard en omvang van de risico's die het, gegeven de aard en omstandigheden van de entiteit, wil aanvaarden. Bij het bepalen welke interne beheersingsmaatregelen worden geïmplementeerd om fraude te voorkomen of te detecteren, houdt het management rekening met de risico's dat de financiële overzichten afwijkingen van materieel belang kunnen bevatten als gevolg van fraude.</p>
A103	<p>Controls designed to prevent or detect fraud are generally classified as either preventive (designed to prevent a fraudulent event or transaction from occurring) or detective (designed to discover a fraudulent event or transaction after the fraud has occurred). Addressing fraud risks may involve a combination of manual and automated fraud prevention and</p>	<p>Interne beheersingsmaatregelen die zijn ontworpen om fraude te voorkomen of te detecteren worden doorgaans ingedeeld in preventieve interne beheersingsmaatregelen (gericht op het voorkomen dat een frauduleuze gebeurtenis of transactie plaatsvindt) of detectieve interne beheersingsmaatregelen (gericht op het detecteren van fraude nadat deze heeft plaatsgevonden). Het inspelen op frauderisico's kan een combinatie omvatten van handmatige en geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen ter voorkoming en</p>

	detection controls that enable the entity to monitor for indicators of fraud within the scope of its risk tolerance.	detectie van fraude die de entiteit in staat stellen indicatoren van fraude te monitoren binnen de reikwijdte van haar risicobereidheid.
	<p>Examples:</p> <p>Preventive controls</p> <ul style="list-style-type: none"> • Clearly defined and documented decision makers using delegations, authorizations, and other instructions. • Access controls, including those that address physical security of assets against unauthorized access, acquisition, use or disposal and those that prevent unauthorized access to the entity's IT environment and information, such as authentication technology. • Controls over the process to design, program, test and migrate changes to the IT system. • Entry level checks, probationary periods, suitability assessments or security vetting in order to assess the integrity of new employees, contractors or third parties. • Sensitive or confidential information cannot leave the entity's IT environment without authority or detection. <p>Detective controls</p> <ul style="list-style-type: none"> • Exception reports to identify activities that are unusual or not in the ordinary course of business for further investigation. • Mechanisms for employees of the entity and third parties to make anonymous or confidential communications to appropriate persons within the entity about identified or suspected fraud. • Fraud detection software programs incorporated into the IT infrastructure that automatically analyze transactions data or enable data monitoring and analysis to detect what is different from what is standard, normal, or expected and may therefore indicate fraud. 	<p>Voorbeelden:</p> <p>Preventieve interne beheersingsmaatregelen</p> <ul style="list-style-type: none"> • duidelijk vastgestelde en gedocumenteerde beslissers door middel van delegaties, autorisaties en andere instructies; • toegangscontrole, waaronder maatregelen die betrekking hebben op de fysieke beveiliging van activa tegen ongeautoriseerde toegang, verwerving, gebruik of vervreemding en maatregelen die ongeautoriseerde toegang tot de IT-omgeving en informatie van de entiteit voorkomen, zoals authenticatietechnologie; • interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het proces voor het ontwerpen, programmeren, testen en migreren van wijzigingen in IT-systemen; • interne beheersingsmaatregelen bij indiensttreding, proeftijdregelingen, geschiktheidsbeoordelingen of antecedentenonderzoeken om de integriteit van nieuwe werknemers, ingehuurd krachten of derden te beoordelen; • gevoelige of vertrouwelijke informatie kan de IT-omgeving van de entiteit niet verlaten zonder autorisatie of detectie. <p>Detectieve interne beheersingsmaatregelen</p> <ul style="list-style-type: none"> • uitzonderingsrapportages om activiteiten te identificeren die ongebruikelijk zijn of niet tot de normale bedrijfsvoering behoren en nader onderzoek vereisen; • mechanismen voor werknemers van de entiteit en derden om anoniem of vertrouwelijk meldingen te doen bij daartoe aangewezen personen binnen de entiteit over geïdentificeerde of vermoede fraude; • in de IT-infrastructuur geïntegreerde fraude detectiesoftware die transactiedata automatisch analyseert of monitoring en analyse van data mogelijk maakt om afwijkingen van standaard, normale of verwachte patronen te detecteren en die daarom kunnen duiden op fraude.
A104	ISA 315 (Revised 2019) ¹¹⁵ requires the auditor to obtain an understanding	Standaard 315 ¹¹⁶ vereist, als onderdeel van het verwerven van inzicht in het interne

¹¹⁵ ISA 315 (Revised 2019), paragraphs 26(a)(ii) and 26(d)

¹¹⁶ Standaard 315, paragraaf 26(a)(ii) en 26(d)

	<p>of controls over journal entries as well as to evaluate their design and determine whether they have been implemented as part of understanding the entity's system of internal control. This understanding focuses on the controls over journal entries that address risks of material misstatement at the assertion level, whether due to fraud or error. Paragraphs 48–49 of this ISA require the auditor to design and perform audit procedures to test the appropriateness of journal entries and are specifically focused on the risks of material misstatement due to fraud (see Appendix 4 for additional considerations when testing journal entries).</p>	<p>beheersingssysteem van de entiteit, dat de accountant inzicht verwerft in de interne beheersingsmaatregelen rondom journaalboekingen en tevens de opzet daarvan evalueert en bepaalt of deze zijn geïmplementeerd. Dit inzicht richt zich op interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot journaalboekingen die inspelen op risico's op afwijkingen van materieel belang op het niveau van beweringen, ongeacht of deze het gevolg zijn van fraude of fouten. De paragrafen 48 en 49 van deze Standaard vereisen dat de accountant controlewerkzaamheden opzet en uitvoert om de geschiktheid van journaalboekingen te toetsen, waarbij specifiek wordt ingegaan op risico's op afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude (zie Bijlage 4 voor aanvullende overwegingen).</p>
A105	<p>Information from understanding controls over journal entries, designed to prevent or detect fraud, or the absence of such controls, may also be useful in identifying fraud risk factors that may affect the auditor's assessment of the risks of material misstatement due to fraud.</p>	<p>Informatie die wordt verkregen uit het inzicht in interne beheersingsmaatregelen rondom journaalboekingen die zijn opgezet om fraude te voorkomen of te detecteren of uit het ontbreken van dergelijke interne beheersingsmaatregelen kan ook nuttig zijn bij het identificeren van frauderisicofactoren die van invloed zijn op de inschatting door de accountant van risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude.</p>
A106	<p>The following are examples of general IT controls that may address the risks arising from the use of IT and may also be relevant to the prevention or detection of fraud.</p>	<p>Hieronder volgen voorbeelden van <i>general IT-controls</i> die kunnen inspelen op risico's die voortvloeien uit het gebruik van IT en die ook relevant kunnen zijn voor het voorkomen of detecteren van fraude.</p>
	<p>Examples:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Controls that segregate access to make changes to a production (i.e., end user) environment. • Access controls to manage: <ul style="list-style-type: none"> ○ Privileged access – such as controls over administrative or powerful users' access. ○ Provisioning – such as controls to authorize modifications to existing users' access privileges, including non-personal or generic accounts that are not tied to specific individuals within the entity. • Review of system logs that track access to the information system, enabling user activity to be monitored and security violations to be reported to management. 	<p>Voorbeelden:</p> <ul style="list-style-type: none"> • interne beheersingsmaatregelen die de toegang scheiden om wijzigingen aan te brengen in de productieomgeving (dat wil zeggen de eindgebruikersomgeving); • toegangs controle voor het beheren van: <ul style="list-style-type: none"> ○ toegangsrechten, zoals interne beheersingsmaatregelen rondom toegang van beheerders of gebruikers met uitgebreide bevoegdheden; ○ gebruikersbeheer, zoals interne beheersingsmaatregelen voor het autoriseren van wijzigingen in bestaande toegangsrechten, inclusief niet-persoonlijke of generieke accounts die niet aan specifieke personen binnen de entiteit zijn gekoppeld; • beoordeling van systeemlogbestanden waarin toegang tot het informatiesysteem wordt vastgelegd, waardoor gebruikersactiviteiten kunnen worden gemonitord en schendingen van de beveiliging aan het management kunnen worden gerapporteerd.

	Scalability	Schaalbaarheid
A107	For some entities whose nature and circumstances are more complex, such as those operating in the insurance or banking industries, there may be more complex preventative and detective controls in place. These controls may also affect the extent to which specialized skills are needed to assist the auditor in obtaining an understanding of the entity's risk assessment process.	Voor sommige entiteiten waarvan de aard en omstandigheden meer complex zijn, zoals entiteiten die actief zijn in de verzekerings- of bankensector, kunnen meer complexe preventieve en detectieve interne beheersingsmaatregelen bestaan. Deze maatregelen kunnen ook van invloed zijn op de mate waarin gespecialiseerde deskundigheid nodig is om de accountant te ondersteunen bij het verwerven van inzicht in het risico-inschattingsproces van de entiteit.
	<i>Control Deficiencies Within the Entity's System of Internal Control</i> (Ref: Para. 37)	<i>Tekortkomingen in het interne beheersingssysteem van de entiteit</i> (Zie Par. 37)
A108	In performing the evaluations of each of the components of the entity's system of internal control, the auditor may determine that certain of the entity's policies in a component are not appropriate to the nature and circumstances of the entity. Such a determination may be an indicator, which assists the auditor in identifying deficiencies in internal control that are relevant to the prevention and detection of fraud. If the auditor has identified one or more control deficiencies relevant to the prevention or detection of fraud, the auditor may consider the effect of those control deficiencies on the design of further audit procedures in accordance with ISA 330.	Bij het evalueren van elk van de componenten van het interne beheersingssysteem van de entiteit kan de accountant bepalen dat bepaald beleid binnen een component niet passend is bij de aard en omstandigheden van de entiteit. Een dergelijke bepaling kan een aanwijzing zijn die de accountant helpt tekortkomingen in de interne beheersing te identificeren die relevant zijn voor het voorkomen en detecteren van fraude. Indien de accountant één of meer tekortkomingen in de interne beheersing heeft geïdentificeerd die relevant zijn voor het voorkomen of detecteren van fraude, kan de accountant het effect van deze tekortkomingen op de opzet van nadere controlewerkzaamheden overwegen overeenkomstig Standaard 330.
A109	Paragraph 60(c) of this ISA and ISA 265 ¹¹⁷ establish other requirements on identified deficiencies in internal control.	Paragraaf 60(c) van deze Standaard en Standaard 265 ¹¹⁸ bevatten aanvullende vereisten met betrekking tot geïdentificeerde tekortkomingen in de interne beheersing.
	Evaluation of Fraud Risk Factors (Ref: Para. 38)	Evaluatie van frauderisicofactoren (Zie Par. 38)
A110	The significance of fraud risk factors varies widely. Some of these factors will be present in entities where the specific conditions do not present risks of material misstatement. Accordingly, the determination as to whether fraud risk factors, individually or in combination, indicate that there are risks of material misstatement due to fraud is a matter of professional judgment.	De significantie van frauderisicofactoren varieert sterk. Sommige van deze factoren kunnen aanwezig zijn in entiteiten waarin de specifieke omstandigheden geen risico's op afwijkingen van materieel belang opleveren. De bepaling of frauderisicofactoren, afzonderlijk of in combinatie, erop wijzen dat sprake is van risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude, is derhalve een kwestie van professionele oordeelsvorming.
A111	The size, complexity, and ownership characteristics of the entity have a significant influence on the consideration of fraud risk factors. For example, depending on the nature and circumstances of the entity, there may be factors that generally constrain improper conduct by management, such as:	De omvang, complexiteit en eigendomskenmerken van de entiteit hebben een significante invloed op de overweging van frauderisicofactoren. Afhankelijk van de aard en omstandigheden van de entiteit kunnen bijvoorbeeld factoren aanwezig zijn die doorgaans ongeoorloofd gedrag door het management beperken, zoals:
	<ul style="list-style-type: none"> • Effective oversight by those charged with governance. 	<ul style="list-style-type: none"> • effectief toezicht door de met governance belaste personen;
	<ul style="list-style-type: none"> • An effective internal audit function. 	<ul style="list-style-type: none"> • een effectieve interne auditfunctie;

¹¹⁷ ISA 265, paragraph 8

¹¹⁸ Standaard 265, paragraaf 8

	<ul style="list-style-type: none"> The existence and enforcement of a written code of conduct. 	<ul style="list-style-type: none"> het bestaan en de handhaving van een schriftelijke gedragscode;
	<ul style="list-style-type: none"> The existence of an effective whistleblower program (or other program to report fraud). 	<ul style="list-style-type: none"> het bestaan van een effectieve klokkenluidersregeling (of een andere regeling voor het melden van fraude).
	Furthermore, fraud risk factors considered at a business segment operating level may provide different insights when compared with those obtained when considered at an entity-wide level.	Daarnaast kunnen frauderisicofactoren, die op het niveau van een bedrijfssegment worden overwogen, andere inzichten opleveren dan wanneer deze op het niveau van de entiteit worden beschouwd.
	Scalability	Schaalbaarheid
A112	In the case of a smaller or less complex entity, some or all of these considerations may not be applicable or less relevant. For example, a smaller or less complex entity may not have a written code of conduct but, instead, may have developed a culture that emphasizes the importance of integrity and ethical behavior through oral communication and by management example. Domination of management by a single individual in a smaller or less complex entity does not generally, in and of itself, indicate a failure by management to display and communicate an appropriate attitude regarding internal control and the financial reporting process. In some entities, the need for management authorization can compensate for otherwise deficient controls and reduce the risk of employee fraud. However, domination of management by a single individual creates a conducive environment for management override of controls.	In het geval van kleinere of minder complexe entiteiten kunnen sommige of alle van deze overwegingen niet van toepassing zijn of minder relevant zijn. Zo kan een kleinere of minder complexe entiteit geen schriftelijke gedragscode hebben, maar in plaats daarvan een cultuur hebben ontwikkeld waarin integriteit en ethisch gedrag worden benadrukt door mondelinge communicatie en door het voorbeeldgedrag van het management. Dominantie van het management door één persoon in een kleinere of minder complexe entiteit wijst op zichzelf doorgaans niet op het ontbreken van een passende houding ten aanzien van interne beheersing en het financiële verslaggevingsproces. In sommige entiteiten kan de noodzaak van autorisatie door het management bepaalde tekortkomingen in interne beheersingsmaatregelen compenseren en het risico van werknemersfraude beperken. Tegelijkertijd creëert dominantie door één persoon een omgeving die bevorderlijk is voor het doorbreken van interne beheersingsmaatregelen door het management.
	Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement due to Fraud (Ref: Para. 39)	Het identificeren en inschatten van de risico's op afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude (Zie Par. 39)
A113	In determining whether fraud risk factors, individually or in combination, indicate that there are risks of material misstatement due to fraud, the auditor may consider:	Bij het bepalen of frauderisicofactoren, afzonderlijk of in combinatie, erop wijzen dat sprake is van risico's op afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude, kan de accountant onder meer rekening houden met:
	<ul style="list-style-type: none"> The likelihood and magnitude of fraud resulting from fraud risk factors. Fraud risk factors influence the auditor's assessment of the likelihood and magnitude of a potential misstatement for the identified risks of misstatement due to fraud. Considering the degree to which fraud risk factors affect the susceptibility of an assertion to misstatement assists the auditor in appropriately assessing risks of material misstatement at the assertion level due to fraud. 	<ul style="list-style-type: none"> de waarschijnlijkheid en omvang van fraude die voortvloeit uit frauderisicofactoren. Frauderisicofactoren beïnvloeden de inschatting door de accountant van de waarschijnlijkheid en de omvang van een mogelijke afwijking voor de geïdentificeerde risico's op afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude. Het in aanmerking nemen van de mate waarin frauderisicofactoren de vatbaarheid van een bewering voor afwijkingen beïnvloeden, ondersteunt de accountant bij het passend inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude op het niveau van beweringen;
	<ul style="list-style-type: none"> The number of fraud risk factors that relate to the same class of transactions, account balance or disclosure. When several fraud risk 	<ul style="list-style-type: none"> het aantal frauderisicofactoren dat verband houdt met dezelfde transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting. Wanneer meerdere frauderisicofactoren betrekking hebben

	factors relate to the same class of transactions, account balance or disclosure, it may indicate that there is a risk of material misstatement due to fraud at the assertion level.	op dezelfde transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting, kan dit erop wijzen dat sprake is van een risico op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude op het niveau van beweringen.
A114	Determining whether the risks of material misstatement due to fraud exist at the financial statement level, or the assertion level for classes of transactions, account balances and disclosures, may assist the auditor in determining appropriate responses to address the assessed risks of material misstatement due to fraud.	Het bepalen of de risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude bestaan op het niveau van de financiële overzichten of op het niveau van beweringen over transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen, kan de accountant ondersteunen bij het bepalen van passende manieren om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude .
	<p>Examples: Relevant assertions and the related classes of transactions, account balances or disclosures that may be susceptible to material misstatement due to fraud include:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Accuracy or valuation of revenue from contracts with customers – revenue from contracts with customers may be susceptible to inappropriate estimates of the amount of consideration to which an entity expects to be entitled in exchange for transferring promised goods or services to a customer. • Occurrence or classification of expenses – expenses may be susceptible to inclusion of fictitious or personal expenses to minimize tax or other statutory obligations. • Existence of cash balances – cash balances may be susceptible to the creation of falsified or altered external confirmations or bank statements. • Valuation of account balances involving complex accounting estimates – account balances involving complex accounting estimates such as goodwill and other intangible assets, impairment of inventories, expected credit losses, insurance contract liabilities, employee retirement benefits liabilities, environmental liabilities or environmental remediation provisions may be susceptible to high estimation uncertainty, significant subjectivity and management bias in making judgments about future events or conditions. • Classification – certain income or expenses may be susceptible to misclassification within the statement of 	<p>Voorbeelden: Relevante beweringen en daarmee verband houdende transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen die vatbaar kunnen zijn voor afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude omvatten:</p> <ul style="list-style-type: none"> • nauwkeurigheid of waardering van opbrengsten uit contracten met klanten – deze opbrengsten kunnen vatbaar zijn voor ongepaste schattingen van de tegenprestatie waarop de entiteit verwacht recht te hebben in ruil voor het leveren van toegezegde goederen of diensten aan een klant; • voorkomen of classificatie van kosten – kosten kunnen vatbaar zijn voor het opnemen van fictieve of persoonlijke kosten om fiscale of andere wettelijke verplichtingen te minimaliseren; • bestaan van liquide middelen – liquide middelen kunnen vatbaar zijn voor vervalste of aangepaste externe bevestigingen of bankafschriften; • waardering van rekeningsaldi met complexe schattingen – rekeningsaldi zoals goodwill, andere immateriële activa, voorraadwaardeverminderingen, verwachte kredietverliezen, verplichtingen uit verzekeringsovereenkomsten, pensioenverplichtingen, milieuverplichtingen of milieusaneringsprovisies, kunnen vatbaar zijn voor een hoge mate van schattingsonzekerheid, significante subjectiviteit en tendentie van het management bij oordeelsvorming over toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden; • classificatie – bepaalde baten of lasten kunnen vatbaar zijn voor onjuiste rubricering in het overzicht van de samenstelling van het totaalresultaat, om bijvoorbeeld belangrijkste prestatie-indicatoren te beïnvloeden;

	<p>comprehensive income, for example, to manipulate key performance measures.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Presentation of disclosures – disclosures may be susceptible to omission, or incomplete or inaccurate presentation, for example, disclosures relating to contingent liabilities, off-balance sheet arrangements, financial guarantees or debt covenant requirements. 	<ul style="list-style-type: none"> • presentatie van toelichtingen – toelichtingen kunnen vatbaar zijn voor weglatingen of onvolledige of onnauwkeurige presentatie, bijvoorbeeld met betrekking tot voorwaardelijke verplichtingen, buiten de balans blijvende verplichtingen, financiële garanties of convenantvereisten.
A115	<p>Evaluating the design of controls that address significant risks, or support the operation of other controls that address significant risks, involves the auditor's consideration of whether the control, individually or in combination with other controls, is capable of effectively preventing, or detecting and correcting material misstatements due to fraud (i.e., the control objective). The auditor determines whether identified controls have been implemented by establishing that the control exists, and that the entity is using it. The controls in the control environment, the entity's risk assessment process and the entity's process to monitor the system of internal control are primarily indirect controls. For example, a whistleblower program (or other program to report fraud) may be an indirect control within the control environment. Indirect controls may not be sufficiently precise to prevent, detect or correct misstatements due to fraud at the assertion level but support other controls and may therefore have an indirect effect on the likelihood that a misstatement due to fraud will be prevented or detected on a timely basis. However, some controls within these components may also be direct controls.</p>	<p>Het evalueren van de opzet van interne beheersingsmaatregelen die inspelen op significante risico's of die de werking ondersteunen van andere interne beheersingsmaatregelen die inspelen op significante risico's, omvat de overweging door de accountant of de interne beheersingsmaatregel, afzonderlijk of in combinatie met andere interne beheersingsmaatregelen, in staat is afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude effectief te voorkomen of te detecteren en te corrigeren (dat wil zeggen het doel van de interne beheersingsmaatregel). De accountant stelt vast of geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen zijn geïmplementeerd door vast te stellen dat deze bestaan en daadwerkelijk door de entiteit worden toegepast. Interne beheersingsmaatregelen binnen de interne beheersingsomgeving, het risico-inschattingsproces van de entiteit en het proces voor het monitoren van het interne beheersingssysteem zijn voornamelijk indirect van aard. Zo kan een klokkenluidersregeling (of een andere regeling voor het melden van fraude) een indirecte maatregel zijn binnen de interne beheersingsomgeving. Indirecte interne beheersingsmaatregelen zijn mogelijk niet voldoende precies voor het voorkomen, detecteren of corrigeren van afwijkingen op het niveau van beweringen als gevolg van fraude, maar kunnen ondersteunend zijn aan andere interne beheersingsmaatregelen en daardoor een indirect effect hebben op de waarschijnlijkheid dat een afwijking als gevolg van fraude tijdig wordt voorkomen of gedetecteerd. Sommige interne beheersingsmaatregelen binnen deze componenten kunnen echter directe beheersingsmaatregelen zijn.</p>
	<p>Considerations Specific to Public Sector Entities</p>	<p>Specifieke overwegingen voor entiteiten in de publieke-sector</p>
A116	<p>In the public sector, misappropriation of assets (including the misuse of public money for private benefit) may be a more common type of fraud compared to fraudulent financial reporting. In addition, there may be more opportunities for third parties to commit fraud through grant programs, contracts and social welfare or benefit programs.</p>	<p>In de publieke sector kan oneigenlijke toe-eigening van activa (waaronder misbruik van publieke middelen voor privédoeleinden) vaker voorkomen dan frauduleuze financiële verslaggeving. Ook kunnen er meer mogelijkheden bestaan voor derden om fraude te plegen via subsidieregelingen, contracten en sociale zekerheids- of uitkeringsprogramma's.</p>
	<p>Example:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Fraud risk factors may be present when an individual with a significant role in a public sector entity has the sole authority to commit the public sector entity to sensitive expenditure, including travel, accommodation, or 	<p>Voorbeeld:</p> <ul style="list-style-type: none"> • frauderisicofactoren kunnen aanwezig zijn wanneer een persoon met een significante rol binnen een entiteit in de publieke sector de exclusieve bevoegdheid heeft om de entiteit te binden aan gevoelige uitgaven, zoals reis-, verblijf- of representatiekosten en deze uitgaven persoonlijk voordeel opleveren.

	entertainment, and that sensitive expenditure provides personal benefits to the individual.	
	<i>Risks of Material Misstatement Due to Fraud Related to Management Override of Controls</i> (Ref: Para. 40)	<i>Risico's op afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude in verband met doorbreking van interne beheersingsmaatregelen door het management</i> (Zie Par. 40)
A117	Management is in a unique position to perpetrate fraud because of management's ability to manipulate accounting records and prepare fraudulent financial statements by overriding controls that otherwise appear to be operating effectively. Although the level of risks of management override of controls will vary from entity to entity, the risk is nevertheless present in all entities. See also paragraphs 47–52.	Het management bevindt zich in een unieke positie om fraude te plegen vanwege zijn mogelijkheid om administratieve vastleggingen te manipuleren en frauduleuze financiële overzichten op te stellen door interne beheersingsmaatregelen te doorbreken die anderszins effectief lijken te werken. Hoewel het niveau van risico's op doorbreking van interne beheersingsmaatregelen door het management per entiteit zal variëren, is dit risico aanwezig bij alle entiteiten. Zie ook paragrafen 47, 48, 49, 50, 51 en 52.
A118	In certain circumstances, the auditor may determine that the risks of material misstatement due to fraud related to management override of controls affect individual assertions and related significant classes of transactions, account balances and disclosures. In such cases, in addition to the requirements in paragraphs 48–52, the auditor identifies these risks at the assertion level and designs and performs further audit procedures to address the assessed risks of material misstatement due to fraud at the assertion level in accordance with paragraph 46.	In bepaalde omstandigheden kan de accountant bepalen dat de risico's op afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude in verband met doorbreking van interne beheersingsmaatregelen door het management van invloed zijn op individuele beweringen en bijbehorende significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen. In die gevallen, in aanvulling op de vereisten uit paragrafen 48, 49, 50, 51 en 52, identificeert de accountant deze risico's op het niveau van beweringen en zet de accountant nadere controlewerkzaamheden op en voert deze uit om op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude in te spelen overeenkomstig paragraaf 46.
	<p>Examples:</p> <ul style="list-style-type: none"> Based on the risk assessment procedures performed, the auditor identified an aggressive employee performance measure in management's incentive program related to the entities' profit and loss statement. Therefore, the auditor determined that risks of management override of controls also exist at the assertion level and identified a risk of material misstatement due to fraud related to management override of controls at the assertion level. The auditor determined that the risk relates to the completeness of expenses, as the calculation of the performance measure may be susceptible to manipulation from management via adjustments made to the expense accounts. In addition to the procedures performed as described in paragraphs 48–52, the auditor designed and performed further audit procedures to address this significant risk. Based on the risk assessment procedures performed, the auditor identified a pressure on management to meet the financial ratios for the entity's loan covenants to avoid 	<p>Voorbeelden:</p> <ul style="list-style-type: none"> op basis van de uitgevoerde risico-inschattingswerkzaamheden identificeerde de accountant een agressieve prestatie maatstaf in het beloningsprogramma van het management die is gerelateerd aan de winst-en-verliesrekening. De accountant bepaalde dat hierdoor ook risico's op doorbreking van interne beheersingsmaatregelen door het management op het niveau van beweringen bestaan, en identificeerde een risico op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude op doorbreking van interne beheersingsmaatregelen door het management op het niveau van beweringen. De accountant bepaalde dat het risico samenhangt met de volledigheid van kosten, aangezien de berekening van de prestatie maatstaf vatbaar kan zijn voor manipulatie door het management via aanpassingen van de kostenrekeningen. In aanvulling op de uitgevoerde werkzaamheden beschreven in de paragrafen 48, 49, 50, 51 en 52, zette de accountant nadere controlewerkzaamheden op en voerde deze uit om op dit significante risico in te spelen; Op basis van de uitgevoerde risico-inschattingswerkzaamheden identificeerde de accountant druk op het management om te voldoen aan financiële ratio's uit lening convenanten voor de entiteit om insolventie te vermijden. De accountant identificeerde een risico op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude in verband met

	<p>insolvency. Therefore, the auditor identified a risk of material misstatement due to fraud related to management override of controls at the assertion level. The auditor determined that the risk relates to the valuation of inventory and completeness of liabilities, as the valuation methods may be susceptible to inappropriate adjustment by management or records may be manipulated to understate net liabilities. In addition to the procedures performed as described in paragraphs 48–52, the auditor designed and performed further audit procedures to address this significant risk.</p>	<p>doorbreking van interne beheersingsmaatregelen door het management op het niveau van beweringen. De accountant bepaalde dat het risico samenhangt met de waardering van voorraden en volledigheid van verplichtingen, aangezien de waarderingsmethoden vatbaar kunnen zijn voor ongepaste aanpassingen door het management of vastleggingen kunnen worden gemanipuleerd om de netto verplichtingen te laag te verantwoorden. In aanvulling op de uitgevoerde werkzaamheden beschreven in de paragrafen 48, 49, 50, 51 en 52 zette de accountant nadere controlewerkzaamheden op en voerde deze uit om op dit significante risico in te spelen.</p>
	<p><i>Risks of Material Misstatement Due to Fraud in Revenue Recognition</i> (Ref: Para. 41)</p>	<p><i>Risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude bij opbrengstverantwoording</i> (Zie Par. 41)</p>
A119	<p>Material misstatement due to fraudulent financial reporting in revenue recognition often results from an overstatement of revenues through, for example, premature revenue recognition or recording fictitious revenues. It may also result from an understatement of revenues through, for example, improperly deferring revenues to a later period.</p>	<p>Een afwijking van materieel belang als gevolg van frauduleuze financiële verslaggeving bij opbrengstverantwoording ontstaat vaak door een te hoge verantwoording van opbrengsten, bijvoorbeeld door opbrengsten te vroeg op te nemen door fictieve opbrengsten te boeken. Het kan ook het gevolg zijn van een te lage verantwoording van opbrengsten, bijvoorbeeld door opbrengsten ten onrechte door te schuiven naar een latere verslagperiode.</p>
A120	<p>The risks of material misstatement due to fraud in revenue recognition may be greater in some entities than others. For example, there may be pressures or incentives on management to commit fraudulent financial reporting through inappropriate revenue recognition in the case of listed entities when, for example, performance is measured in terms of year over year revenue growth or profit. Similarly, for example, there may be greater risks of material misstatement due to fraud in revenue recognition in the case of entities that generate a substantial portion of revenues through cash sales that present an opportunity for theft, or that have complex revenue recognition arrangements (e.g., licenses of intellectual property or percentage of completion) that are susceptible to management bias when determining percentage of completion for revenue recognition.</p>	<p>De risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude bij opbrengstverantwoording kunnen bij sommige entiteiten groter zijn dan bij andere. Zo kunnen bij beursgenoteerde entiteiten stimulansen of druk bestaan om frauduleuze financiële verslaggeving te plegen via ongepaste opbrengstverantwoording wanneer prestaties worden gemeten aan de hand van jaarlijkse omzetgroei of winst. Op dezelfde wijze kunnen bijvoorbeeld verhoogde frauderisico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude bestaan bij entiteiten:</p> <ul style="list-style-type: none"> • met een groot aandeel contante verkopen met de gelegenheid van diefstal; of • met overeenkomsten met complexe opbrengstverantwoording (bijvoorbeeld licenties op intellectuele eigendomsrechten of de mate waarin onderhanden projecten zijn voltooid (<i>percentage of completion</i>)) die vatbaar zijn voor tendentie bij het management bij het vaststellen van het gereedheidspercentage voor de opbrengstverantwoording.
A121	<p>Understanding the entity's business and its environment, the applicable financial reporting framework and the entity's system of internal control helps the auditor understand the nature of the revenue transactions, the applicable revenue recognition criteria and the appropriate industry practice related to revenue. This understanding may assist the auditor in identifying events or conditions (see examples below) relating to the types</p>	<p>Inzicht in de activiteiten van de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het interne beheersingssysteem van de entiteit helpt de accountant bij het begrijpen van de aard van opbrengsttransacties, de toepasselijke criteria voor opbrengstverantwoording en gangbare praktijk binnen de sector. Dit inzicht kan de accountant ondersteunen bij het identificeren van gebeurtenissen of omstandigheden (zie onderstaande voorbeelden) in verband met de soorten opbrengsten, de</p>

	<p>of revenue, revenue transactions, or relevant assertions, that could give rise to fraud risk factors.</p>	<p>opbrengsttransacties, of relevante beweringen, die aanleiding kunnen geven tot frauderisicofactoren.</p>
	<p>Examples:</p> <ul style="list-style-type: none"> • When there are changes in the financial reporting framework relating to revenue recognition, which may present an opportunity for management to commit fraudulent financial reporting or bring to light the lack of (or significant deficiency in) controls for managing changes in the financial reporting framework. • When an entity's accounting principles for revenue recognition are more aggressive than, or inconsistent with, its industry peers. • When the entity operates in emerging industries. • When revenue recognition involves complex accounting estimates. • When revenue recognition is based on complex contractual arrangements with a high degree of estimation uncertainty, for example, construction-type or production-type contracts (e.g., tolling arrangements) and multiple-element arrangements. • When contradictory evidence is obtained from performing risk assessment procedures. • When the entity has a history of significant adjustments for the improper recognition of revenue (e.g., premature recognition of revenue). • When circumstances indicate the recording of fictitious revenues. • When circumstances indicate the omission of required disclosures or presentation of incomplete or inaccurate disclosures regarding revenue, for example, to manipulate the entity's financial performance due to pressures to meet investor / market expectations, or due to the incentive for management to maximize compensation linked to the entity's financial performance. • When the entity is part of an unnecessarily complex structure increasing the risk of undisclosed transactions with related parties. 	<p>Voorbeelden:</p> <ul style="list-style-type: none"> • veranderingen in het stelsel inzake financiële verslaggeving in verband met opbrengstverantwoording kunnen een gelegenheid bieden voor het management om frauduleuze financiële verslaggeving te plegen of een gebrek aan (of een significante tekortkoming in) interne beheersingsmaatregelen voor het beheer van veranderingen in het stelsel inzake financiële verslaggeving aan het licht brengen; • de grondslagen inzake financiële verslaggeving van een entiteit voor opbrengstverantwoording zijn meer agressief dan, of inconsistent met, haar concurrenten in de sector; • de entiteit opereert in opkomende markten; • de opbrengstverantwoording gaat gepaard met complexe schattingen; • de opbrengstverantwoording is gebaseerd op complexe contractuele overeenkomsten met een hoge mate van schattingonzekerheid, bijvoorbeeld contracten naar constructiesoort of productiesoort (bijvoorbeeld tolovereenkomsten en overeenkomsten met meervoudige elementen); • tegenstrijdige informatie wordt verkregen bij het uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden; • de entiteit heeft een verleden van significante aanpassingen voor de incorrecte opbrengstverantwoording (bijvoorbeeld het te vroeg verantwoorden van opbrengsten); • de omstandigheden wijzen op het boeken van fictieve opbrengsten; • de omstandigheden wijzen op het weglaten van vereiste toelichtingen of het presenteren van onvolledige of onnauwkeurige toelichtingen over opbrengsten, bijvoorbeeld het manipuleren van de financiële prestatie van de entiteit door druk om te voldoen aan verwachtingen van beleggers of van de markt, of door de stimulans voor het management om het eigen inkomen gerelateerd aan de financiële prestatie van de entiteit te maximeren; • de entiteit is onderdeel van een onnodig complexe structuur die het risico op niet-toegelichte transacties met verbonden partijen vergroot.
<p>A122</p>	<p>If fraud risk factors related to revenue recognition are present, determining whether such fraud risk factors indicate a risk of material misstatement due to fraud is a matter of professional judgment. The significance of fraud risk factors (see paragraphs A110–A112) related to revenue recognition, individually or in combination, ordinarily makes it inappropriate for the auditor to rebut the presumption that there are risks of material misstatement due to fraud in revenue recognition.</p>	<p>Indien frauderisicofactoren in verband met opbrengstverantwoording aanwezig zijn, is het bepalen of deze wijzen op een risico op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude een kwestie van professionele oordeelsvorming. De significantie van frauderisicofactoren (zie paragrafen A110, A111 en A112) in verband met opbrengstverantwoording, afzonderlijk of in combinatie, maakt het doorgaans ongepast voor de accountant om de veronderstelling dat sprake is van risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude in de opbrengstverantwoording te weerleggen.</p>

A123	<p>There may be limited circumstances where it may be appropriate to rebut the presumption that there are risks of material misstatement due to fraud in revenue recognition. The auditor may conclude that there are no risks of material misstatement due to fraud relating to revenue recognition in the case where fraud risk factors are not significant.</p>	<p>In beperkte omstandigheden kan het passend zijn de veronderstelling dat er risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude bij de opbrengstverantwoording zijn, te weerleggen. De accountant kan concluderen dat er geen risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude bij de opbrengstverantwoording zijn indien frauderisicofactoren niet significant zijn.</p>
	<p>Examples</p> <ul style="list-style-type: none"> Leasehold revenue from a single unit of rental property, or multiple rental properties, with a single tenant. Based on the risk assessment procedures performed, the auditor determined that leasehold revenue is not a key performance indicator for the lessor as it is predictable and stable. Therefore, there are no significant incentives or pressures related to leasehold revenue. The auditor also determined that the accounting is outsourced to an independent asset management company such that there are no significant opportunities for management to manipulate leasehold revenue. Simple or straightforward ancillary revenue sources, which are determined by fixed rates or externally published rates (e.g., interest or dividend revenue from investments with level 1 inputs). Based on the risk assessment procedures performed, the auditor determined that management's key performance indicators do not relate to interest or dividend revenue from investments such that there are no significant incentives or pressures related to the interest or dividend revenue from investments. The auditor also determined that the transactions are recorded in a highly automated system with no significant opportunities for management to manipulate the interest or dividend revenue from investments. 	<p>Voorbeelden:</p> <ul style="list-style-type: none"> huuropbrengsten van één eenheid van een gebouw voor verhuur of meerdere gebouwen voor verhuur, met één huurder. Op basis van de uitgevoerde risico-inschattingswerkzaamheden stelde de accountant vast dat de huuropbrengst niet een belangrijkste prestatie-indicator is voor de verhuurder, omdat die voorspelbaar en stabiel is. Daarom zijn er geen significante stimulansen of druk in verband met de huuropbrengst. De accountant stelde ook vast dat de vastlegging is uitbesteed aan een onafhankelijke verhuurbeheermaatschappij, waardoor er geen significante gelegenheden voor het management zijn om de huuropbrengst te manipuleren; eenvoudige of overzichtelijke aanvullende opbrengstbronnen, die worden bepaald door vaste rentevoeten of extern gepubliceerde rentevoeten (bijvoorbeeld rente- of dividendopbrengst uit investeringen met 'level 1 inputs'). Op basis van de uitgevoerde risico-inschattingswerkzaamheden stelde de accountant vast dat de belangrijkste prestatie-indicatoren voor het management geen verband hielden met rente- of dividendopbrengst uit investeringen, waardoor er geen significante stimulansen of druk bestaan met betrekking tot deze rente- of dividendopbrengsten. De accountant stelde ook vast dat de transacties worden vastgelegd in een in hoge mate geautomatiseerd systeem, zonder significante gelegenheden voor het management om de rente- of dividendopbrengst uit investeringen te manipuleren.
A124	<p>Paragraph 68(d) specifies the documentation required when the auditor concludes that the presumption is not applicable in the circumstances of the engagement and, accordingly, has not identified revenue recognition as a risk of material misstatement due to fraud.</p>	<p>Paragraaf 68(d) specificceert de vereiste documentatie wanneer de accountant concludeert dat de veronderstelling niet van toepassing is in de omstandigheden van de opdracht en derhalve opbrengstverantwoording niet heeft geïdentificeerd als een risico op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude.</p>
	<p>Considerations Specific to Public Sector Entities</p>	<p>Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector</p>
A125	<p>In public sector entities, there may be fewer incentives or pressures to engage in fraudulent financial reporting by intentionally overstating or</p>	<p>In entiteiten in de publieke sector kunnen minder stimulansen bestaan om frauduleuze financiële verslaggeving te plegen door opzettelijk opbrengsten te hoog of te laag te</p>

	understating revenue but there may be fraud risks related to expenditures, especially when such expenditures are subject to statutory limits.	verantwoorden, maar kunnen frauderisico's bestaan in verband met uitgaven, met name wanneer deze aan wettelijke maxima zijn gebonden.
	Responses to the Assessed Risks of Material Misstatement Due to Fraud	Het inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude
	<i>Unpredictability in the Selection of Audit Procedures</i> (Ref: Para. 43)	<i>Onvoorspelbaarheid bij de selectie van controlewerkzaamheden</i> (Zie Par. 43)
A126	Incorporating an element of unpredictability in the selection of the nature, timing, and extent of audit procedures to be performed is essential, particularly where individuals within the entity who are familiar with the audit procedures normally performed on engagements may be better positioned to conceal fraudulent financial reporting and misappropriation of assets. It is therefore important that the auditor maintains an open mind to new ideas or different perspectives when selecting the audit procedures to be performed to address the risks of material misstatement due to fraud.	Het inbouwen van een element van onvoorspelbaarheid bij de selectie van de aard, timing en omvang van de uit te voeren controlewerkzaamheden is essentieel, met name wanneer personen binnen de entiteit, die bekend zijn met de gebruikelijk uitgevoerde controlewerkzaamheden, beter in staat kunnen zijn frauduleuze financiële verslaggeving en oneigenlijke toe-eigening van activa te verhullen. Het is daarom van belang dat de accountant zich bij het selecteren van controlewerkzaamheden blijft openstellen voor nieuwe ideeën of andere invalshoeken bij het selecteren van de uit te voeren controlewerkzaamheden om in te spelen op de risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude.
	<p>Examples:</p> <ul style="list-style-type: none"> Performing further audit procedures on selected classes of transactions, account balances or disclosures that were not determined to be material. Performing tests of detail where the auditor performed substantive analytical procedures in previous audits. Adjusting the timing of audit procedures from that otherwise expected. Using different sampling methods or using different approaches to stratify the population. Performing audit procedures at different locations or at locations on an unannounced basis. Performing substantive analytical procedures at a more detailed level or lowering thresholds when performing substantive analytical procedures for further investigation of unusual or unexpected relationships. Using automated tools and techniques, such as anomaly detection or statistical methods, on an entire population to identify items for further investigation. 	<p>Voorbeelden:</p> <ul style="list-style-type: none"> het uitvoeren van aanvullende controlewerkzaamheden op geselecteerde transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen die eerder niet als materieel zijn aangemerkt; het uitvoeren van detailcontroles waar de accountant in eerdere controles voornamelijk gegevensgerichte cijferanalyses heeft toegepast; het aanpassen van de timing van controlewerkzaamheden ten opzichte van wat verwacht is; het toepassen van andere steekproefmethoden of andere benaderingen voor het stratificeren van de populatie; het uitvoeren van controlewerkzaamheden op andere locaties of op locaties zonder voorafgaande aankondiging; het uitvoeren van gegevensgerichte cijferanalyses op een meer gedetailleerd niveau of met lagere toleranties om ongebruikelijke of onverwachte verbanden nader te onderzoeken; het inzetten van geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken, zoals anomaliedetectie of statistische methoden, op een volledige populatie om items voor nader onderzoek te identificeren.
A127	The extent to which the auditor chooses to incorporate an element of	De mate waarin de accountant een element van onvoorspelbaarheid inbouwt bij de selectie

	<p>unpredictability in the selection of the nature, timing, and extent of audit procedures is a matter of professional judgment. The auditor may, when incorporating an element of unpredictability in the selection of the nature, timing, and extent of audit procedures, refer to Appendix 2 of this ISA for examples of possible audit procedures to use when addressing the assessed risks of material misstatement due to fraud.</p>	<p>van de aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden is een kwestie van professionele oordeelsvorming. Bij het inbouwen van een element van onvoorspelbaarheid kan de accountant gebruikmaken van Bijlage 2 van deze Standaard voor voorbeelden van mogelijke controlewerkzaamheden om te gebruiken bij het inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude.</p>
	<p><i>Overall Responses (Ref: Para. 44)</i></p>	<p><i>Algehele manieren om in te spelen op risico's (Zie Par. 44)</i></p>
<p>A128</p>	<p>In accordance with paragraph 39(b), assessed risks of material misstatement due to fraud at the financial statement level are also treated as significant risks. This has a significant bearing on the auditor's general approach and thereby the auditor's overall responses to such risks.</p>	<p>Overeenkomstig paragraaf 39(b) worden ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude op het niveau van de financiële overzichten ook behandeld als significante risico's. Dit heeft een belangrijke invloed op de algemene controleaanpak en daarmee op de algehele manieren van de accountant om op deze risico's in te spelen.</p>
	<p>Examples:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Increased sensitivity in the selection of the nature and extent of documentation to be examined in support of material transactions. • Increased recognition of the need to corroborate management's explanations or representations concerning significant matters. • Increased involvement of auditor's experts to assist the engagement team with complex or subjective areas of the audit. • Changing the composition of the engagement team by, for example, requesting that more experienced individuals with greater skills or knowledge or specific expertise are assigned to the engagement. • Increasing the extent and frequency of the direction and supervision of engagement team members and a more detailed review of their work. • Using direct extraction methods or technologies when obtaining data from the entity's information system for use in automated tools and techniques to address the risk of data manipulation. • Increased emphasis on tests of details. 	<p>Voorbeelden:</p> <ul style="list-style-type: none"> • vergrote gevoeligheid bij de selectie van de aard en omvang van te onderzoeken documentatie ter onderbouwing van materiële transacties; • het onderkennen van een grotere noodzaak om informatie te verkrijgen die verklaringen of bevestigingen van het management met betrekking tot significante aangelegenheden onderbouwt; • een grotere betrokkenheid van door de accountant ingeschakelde deskundigen ter ondersteuning van het opdrachtteam bij complexe of subjectieve gebieden van de controle; • het aanpassen van de samenstelling van het opdrachtteam, bijvoorbeeld door meer ervaren teamleden met grotere vaardigheden of kennis, of personen met specifieke deskundigheid in te zetten; • intensivering van de omvang en frequentie van de aansturing van en het toezicht op teamleden en een meer gedetailleerde beoordeling van hun werkzaamheden; • het gebruik van directe data-extractietechnieken of technologieën bij het verkrijgen van gegevens uit het informatiesysteem van de entiteit voor toepassing in geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken, om op het risico op datamanipulatie in te spelen; • een grotere nadruk op detailcontroles.

	<p><i>Audit Procedures Responsive to the Assessed Risks of Material Misstatement Due to Fraud at the Assertion Level (Ref: Para. 46)</i></p>	<p><i>Controlewerkzaamheden die inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude op het niveau van beweringen (Zie Par. 46)</i></p>
<p>A129</p>	<p>In accordance with paragraph 39(b), assessed risks of material misstatement due to fraud are treated as significant risks. ISA 330 requires the auditor to obtain more persuasive evidence the higher the auditor's assessment of risk. When obtaining more persuasive audit evidence to respond to assessed risks of material misstatement due to fraud, the auditor may increase the quantity of the evidence, or obtain evidence that is more relevant and reliable, for example, by placing more emphasis on obtaining third party evidence or by obtaining audit evidence from a number of independent sources.</p>	<p>Overeenkomstig paragraaf 39(b) worden ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude behandeld als significante risico's. Volgens Standaard 330 is het vereist dat de accountant overtuigender controle-informatie verkrijgt naarmate het ingeschatte risico hoger is. Bij het verkrijgen van overtuigender controle-informatie om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude kan de accountant de hoeveelheid controle-informatie vergroten of controle-informatie verkrijgen die relevanter en betrouwbaarder is, bijvoorbeeld door meer nadruk te leggen op controle-informatie van derden of door controle-informatie te verkrijgen uit meerdere onafhankelijke bronnen.</p>
	<p>Examples: Nature</p> <ul style="list-style-type: none"> The auditor identifies that management is under pressure to meet earnings expectations and accordingly there may be a related risk that management is inflating sales by entering into sales agreements that include terms that preclude revenue recognition or by invoicing sales before delivery. In these circumstances, the auditor may, for example, design external confirmations not only to confirm outstanding amounts, but also to confirm the details of the sales agreements, including date, any rights of return and delivery terms. In addition, the auditor may find it effective to supplement such external confirmations with inquiries of non-financial personnel in the entity regarding any changes in sales agreements and delivery terms. <p>Timing</p> <ul style="list-style-type: none"> The auditor may conclude that performing substantive testing at or near the period end better addresses an assessed risk of material misstatement due to fraud. The auditor may conclude that, given the assessed risks of intentional misstatement or manipulation, audit procedures to extend audit conclusions from an interim date to the period end would not be effective. In contrast, because an intentional misstatement—for example, a misstatement involving improper revenue recognition—may have been initiated in an interim period, the auditor may elect to apply 	<p>Voorbeelden: Aard</p> <ul style="list-style-type: none"> de accountant identificeert dat het management onder druk staat om aan resultaatverwachtingen te voldoen en er daarom een risico bestaat dat opbrengsten worden opgehoogd door het aangaan van verkoopovereenkomsten met voorwaarden die opbrengstverantwoording uitsluiten, of door omzet te factureren voorafgaand aan levering. In dergelijke omstandigheden kan de accountant bijvoorbeeld externe bevestigingen zodanig inrichten dat niet alleen openstaande bedragen worden bevestigd, maar ook contractvoorwaarden, zoals datum, retourrechten en leveringsvoorwaarden. Verder kan de accountant deze bevestigingen aanvullen met inlichtingen bij niet-financiële medewerkers van de entiteit over wijzigingen in contracten of leveringscondities; <p>Timing</p> <ul style="list-style-type: none"> de accountant kan concluderen dat het uitvoeren van gegevensgerichte werkzaamheden rond of aan het einde van de verslaggevingsperiode beter inspeelt op een ingeschat risico op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude. Gegeven de ingeschatte risico's op een opzettelijke afwijking of manipulatie, kan de accountant concluderen dat controlewerkzaamheden minder effectief zouden zijn om conclusies van een tussentijdse datum door te trekken naar balansdatum. Omdat een opzettelijke afwijking – bijvoorbeeld een afwijking die betrekking heeft op onjuiste opbrengstverantwoording – mogelijk tussentijds is geïnitieerd, kan de accountant er daarentegen voor kiezen gegevensgerichte controles uit te voeren op transacties eerder in of gedurende de gehele verslagperiode; <p>Omvang</p> <ul style="list-style-type: none"> de accountant kan geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken inzetten om een grotere omvang van digitale informatie te toetsen. Dergelijke geautomatiseerde technieken kunnen worden gebruikt om: <ul style="list-style-type: none"> alle items van een populatie te toetsen;

	<p>substantive procedures to transactions occurring earlier in or throughout the reporting period.</p> <p>Extent</p> <ul style="list-style-type: none"> The auditor may use automated tools and techniques to perform more extensive testing of digital information. Such automated techniques may be used to test all items in a population, select specific items for testing that are responsive to risks of material misstatement due to fraud, or select items for testing when performing audit sampling. For example, the auditor may stratify the population based on specific characteristics to obtain more relevant audit evidence that is responsive to the risks of material misstatement due to fraud. 	<ul style="list-style-type: none"> specifieke items te selecteren en te toetsen die inspelen op risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude; of items te selecteren om te toetsen bij het uitvoeren van een steekproef voor de controle. <p>Bijvoorbeeld: De accountant kan de populatie indelen op basis van specifieke kenmerken om relevantere controle-informatie te verkrijgen die inspeelt op de risico's op een afwijking van materieel belang gevolg van fraude.</p>
	External Confirmation Procedures	Externe bevestigingen
A130.	In applying ISA 330, ¹¹⁹ external confirmation procedures may be considered useful when seeking audit evidence that is not biased towards corroborating or contradicting a relevant assertion in the financial statements, especially in instances where risks of material misstatement due to fraud have been identified related to the class of transactions, account balance or disclosure.	Bij de toepassing van Standaard 330 ¹²⁰ kunnen externe bevestigingen als nuttig worden beschouwd om controle-informatie te verkrijgen die geen tendentie vertoont om een relevante bewering in de financiële overzichten te onderbouwen of tegen te spreken, met name wanneer risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude zijn geïdentificeerd in verband met een transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting.
A131	ISA 505 ¹²¹ requires the auditor to maintain control over the external confirmation requests and to evaluate the implications of management's refusal to allow the auditor to send a confirmation request. If the auditor is unable to maintain control over the confirmation process or obtains an unsatisfactory response as to why management refuses to allow the auditor to send a confirmation request, as applicable, then this may be an indication of a fraud risk factor.	Volgens Standaard 505 ¹²² is vereist dat de accountant regie houdt over de verzoeken om externe bevestigingen en de implicaties evalueert van een weigering door het management om de accountant toe te staan verzoeken om bevestiging te verzenden. Indien de accountant deze regie niet kan behouden of geen bevredigende verklaring ontvangt voor de weigering door het management, kan dit wijzen op een frauderisicofactor.
A132.	The use of external confirmation procedures may be more effective or provide more persuasive audit evidence over the terms and conditions of a contractual agreement.	Externe bevestigingen kunnen met name effectief zijn voor het verkrijgen van overtuigender controle-informatie over de voorwaarden van contractuele afspraken.

¹¹⁹ ISA 330, paragraph 19

¹²⁰ Standaard 330, paragraaf 19

¹²¹ ISA 505, *External Confirmations*, paragraphs 7–8

¹²² Standaard 505, *Externe bevestigingen*, paragrafen 7 en 8

	<p>Example: The auditor may request confirmation of the contractual terms for a specific class of revenue transactions, such as pricing, payment and discount terms, applicable guarantees and the existence, or absence, of any side agreements.</p>	<p>Voorbeeld: De accountant kan verzoeken om bevestiging van de contractuele voorwaarden van een specifieke opbrengsttransactiestroom, zoals prijsafspraken, betalings- en kortingsvoorwaarden, garanties en het bestaan of het ontbreken van eventuele nevenafspraken.</p>
A133.	<p>ISA 505¹²³ includes factors that may indicate doubts about the reliability of a response to an external confirmation request, since all responses carry some risk of interception, alteration, or fraud. This may be the case when the response to a confirmation request:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Is sent from an e-mail address that is not recognized. • Does not include the original electronic mail chain or any other information indicating that the confirming party is responding to the auditor's confirmation request. • Contains unusual restrictions or disclaimers. 	<p>Standaard 505¹²⁴ noemt factoren die kunnen wijzen op twijfel over de betrouwbaarheid van een reactie op een verzoek om externe bevestiging, aangezien elke reactie het risico op onderschepping, wijziging of fraude in zich draagt. Bijvoorbeeld wanneer de reactie op een verzoek om bevestiging:</p> <ul style="list-style-type: none"> • afkomstig is van een onbekend e-mailadres; • de oorspronkelijke e-mailketen of andere informatie ontbreekt die erop wijst dat de bevestigende partij reageert op een verzoek van de accountant om bevestiging; • ongebruikelijke beperkingen of disclaimers bevat.
A134.	<p>ISA 505¹²⁵ includes guidance for the auditor when a response to a confirmation request indicates a difference between information requested to be confirmed, or contained in the entity's records, and information provided by the confirming party.</p>	<p>Standaard 505¹²⁶ bevat leidraden voor situaties waarin een reactie op een verzoek om bevestiging wijst op een verschil tussen de informatie die de bevestigende partij verschaft en de informatie waarvan om bevestiging verzocht is, of die staat in de administratie van de entiteit.</p>
	<p>Example: A response to a bank confirmation request indicated that a bank account, in the name of wholly owned subsidiary incorporated in an offshore financial center, did not exist. Upon investigating the exception, the auditor determined that the entity misstated its financial statements by overstating its cash balance.</p>	<p>Voorbeeld: Een reactie op een verzoek om bevestiging door een bank gaf aan dat een bankrekening op naam van een volledige dochtermaatschappij in een offshore-financieel centrum niet bestond. Na onderzoek stelde de accountant vast dat de entiteit haar liquide middelen in haar financiële overzichten te hoog had weergegeven.</p>
	<p>Examples of Other Further Audit Procedures</p>	<p>Voorbeelden van overige aanvullende controlewerkzaamheden</p>
A135	<p>Examples of possible audit procedures to address the assessed risks of material misstatement due to fraud are presented in Appendix 2. The Appendix includes examples of responses to the auditor's assessment of the risks of material misstatement resulting from both fraudulent financial reporting, including fraudulent financial reporting resulting from revenue recognition, and misappropriation of assets.</p>	<p>Bijlage 2 bevat voorbeelden van mogelijke controlewerkzaamheden om op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude in te spelen. De bijlage bevat voorbeelden van manieren om in te spelen op de inschatting door de accountant van risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van zowel frauduleuze financiële verslaggeving, waaronder ook frauduleuze financiële verslaggeving bij opbrengstverantwoording, als oneigenlijke toe-eigening van activa.</p>

¹²³ ISA 505, paragraph A11

¹²⁴ Standaard 505, paragraaf A11

¹²⁵ ISA 505, paragraphs 14 and A21–A22

¹²⁶ Standaard 505, paragrafen 14 en A21 en A22

	<i>Audit Procedures Responsive to Risks of Material Misstatement Due to Fraud Related to Management Override of Controls</i>	<i>Controlewerkzaamheden die inspelen op risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude in verband met het doorbreken van interne beheersingsmaatregelen door het management</i>
	Journal Entries and Other Adjustments (Ref: Para. 48–49)	Journaalboekingen en andere aanpassingen (Zie Par. 48–49)
	Why the testing of journal entries and other adjustments is performed	Waarom het toetsen van journaalboekingen en andere aanpassingen wordt uitgevoerd
A136	Material misstatements of financial statements due to fraud often involve the manipulation of the financial reporting process by recording inappropriate or unauthorized journal entries in the general ledger and other adjustments. This may occur throughout the year or at period end, or by management making adjustments to amounts reported in the financial statements that are not reflected in journal entries, such as through consolidation adjustments and reclassifications.	Afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude houden vaak verband met manipulatie van het verslaggevingsproces door het vastleggen van ongepaste of ongeautoriseerde journaalboekingen en andere aanpassingen. Dit kan gedurende of aan het einde van de verslagperiode plaatsvinden, of via aanpassingen door het management die niet zichtbaar zijn in journaalboekingen, zoals door consolidatieaanpassingen of herclassificaties.
A137	Testing the appropriateness of journal entries recorded in the general ledger and other adjustments (e.g., entries made directly to the financial statements such as eliminating adjustments for transactions, unrealized profits and intra-group account balances at the group level) may assist the auditor in identifying fraudulent journal entries and other adjustments.	Het toetsen van de geschiktheid van journaalboekingen en andere aanpassingen (bijvoorbeeld boekingen die direct in de financiële overzichten worden gemaakt zoals het elimineren van aanpassingen voor transacties, ongerealiseerde winsten en intragroeprekeningsaldi op groepsniveau) kan de accountant ondersteunen bij het identificeren van frauduleuze journaalboekingen en andere aanpassingen.
A138	The auditor's consideration of the risks of material misstatement associated with management override of controls over journal entries ¹²⁷ is important because automated processes and controls may reduce the risk of inadvertent error but do not overcome the risk that management may inappropriately override such automated processes and controls, for example, by changing the amounts being automatically posted in the general ledger or to the financial reporting system. Further, where IT is used to transfer information automatically, there may be little or no visible evidence of such intervention in the information systems.	De overweging door de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang in verband met doorbreking door het management van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot journaalboekingen ¹²⁸ is belangrijk: hoewel geautomatiseerde processen en beheersingsmaatregelen het risico op onbedoelde fouten kunnen beperken, nemen zij het risico niet weg dat het management deze processen en interne beheersingsmaatregelen op ongepaste wijze doorbreekt, bijvoorbeeld door bedragen te wijzigen die automatisch worden geboekt in het grootboek of in het systeem voor de financiële verslaggeving. Verder, wanneer IT wordt gebruikt om automatisch informatie over te dragen, kan bovendien weinig of geen zichtbare informatie bestaan van dergelijke interventies in het informatiesystemen.
A139	In planning the audit, ¹²⁹ drawing on the experience and insight of the engagement partner or other key members of the engagement team may be helpful in designing audit procedures to test the appropriateness of journal entries and other adjustments (e.g., to address the risks of management override of controls), including planning for the appropriate resources, and determining the nature, timing and extent of the related direction, supervision, and review of the work being performed.	Bij de planning van de controle ¹³⁰ kan het benutten van de ervaring en inzichten van de opdrachtpartner of andere kernleden van het opdrachtteam bijdragen aan het opzetten van de controlewerkzaamheden om de geschiktheid van journaalboekingen en andere aanpassingen te toetsen (bijvoorbeeld om in te spelen op de risico's in verband met doorbreking van interne beheersingsmaatregelen door het management). Dergelijke controlewerkzaamheden omvatten ook de planning van de passende middelen, en het bepalen van de aard, timing en omvang van de daarmee samenhangende aansturing van, het toezicht op en de beoordeling van de werkzaamheden die worden uitgevoerd.

¹²⁷ ISA 315 (Revised 2019), paragraph 26(a)(ii)

¹²⁸ Standaard 315, paragraaf 26(a)(ii)

¹²⁹ ISA 300, *Planning an Audit of Financial Statements*, paragraphs 5, 9 and 12

¹³⁰ Standaard 300, *Planning van een controle van financiële overzichten*, paragrafen 5, 9 en 12

	Obtaining audit evidence about the completeness of the population of journal entries and other adjustments (Ref: Para. 49(b))	Het verkrijgen van controle-informatie over de volledigheid van de populatie van journaalboekingen en andere aanpassingen (Zie Par. 49(b))
A140	The population of journal entries may include manual adjustments, or other “top-side” adjustments that are made directly to the amounts reported in the financial statements. Failing to obtain audit evidence about the completeness of the population may limit the effectiveness of the audit procedures in responding to the risks of management override of controls associated with fraudulent journal entries and other adjustments.	De populatie van journaalboekingen kan handmatige of andere zogeheten ‘top-side’ aanpassingen omvatten die rechtstreeks in de gerapporteerde bedragen in de financiële overzichten worden verwerkt. Het niet verkrijgen van controle-informatie over de volledigheid van de populatie kan de effectiviteit van de controlewerkzaamheden beperken bij het inspelen op de risico’s van doorbreking van interne beheersingsmaatregelen door het management samenhangend met frauduleuze journaalboekingen en andere aanpassingen.
	Selecting journal entries and other adjustments (Ref: Para. 49(c) and 49(d))	Selectie van journaalboekingen en andere aanpassingen (Zie Par. 49(c) en 49(d))
A141	Prior to selecting items to test, the auditor may need to consider whether the integrity of the population of journal entries and other adjustments has been maintained throughout all stages of information processing based on the auditor’s understanding and evaluation of the entity’s information system and control activities (e.g., general IT controls that safeguard and maintain the integrity of financial information) in accordance with the requirements of ISA 315 (Revised 2019). ¹³¹	Voorafgaand aan de selectie van de items om te toetsen, kan de accountant het noodzakelijk achten om te overwegen of de integriteit van de populatie van journaalboekingen en andere aanpassingen gedurende alle fasen van het proces van informatieverwerking is gewaarborgd, op basis van het inzicht van en de evaluatie door de accountant in het informatiesysteem en de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit (bijvoorbeeld <i>general IT-controls</i> die de integriteit van financiële informatie beveiligen en waarborgen) overeenkomstig de vereisten van Standaard 315 ¹³² .
A142	The auditor’s understanding of the entity and its environment, the applicable financial reporting framework, and the entity’s system of internal control may assist the auditor in selecting journal entries and other adjustments for testing.	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 kan de accountant ondersteunen in de selectie van de te toetsen journaalboekingen en andere aanpassingen.
	<p>Examples: The process of selecting journal entries and other adjustments for testing may be enhanced if the auditor leverages insights based on the auditor’s understanding about:</p> <ul style="list-style-type: none"> • How the financial statements (including events and transactions) may be susceptible to material misstatement due to fraud, particularly in areas where fraud risk factors are present. • The application of accounting principles and methods that may be susceptible to material misstatement due to management bias. • Deficiencies in internal control that present opportunities for those charged with governance, management, or others within the entity to commit fraud. 	<p>Voorbeelden: Het selectieproces van de te toetsen journaalboekingen en andere aanpassingen kan worden versterkt indien de accountant inzichten meeweegt gebaseerd op het inzicht van de accountant in:</p> <ul style="list-style-type: none"> • de wijze waarop de financiële overzichten (waaronder gebeurtenissen en transacties) vatbaar kunnen zijn voor een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude, vooral in gebieden waar frauderisicofactoren aanwezig zijn; • de toepassing van grondslagen voor financiële verslaggeving en methoden die vatbaar kunnen zijn voor een afwijking van materieel belang als gevolg van tendentie van het management; • tekortkomingen in de interne beheersing die gelegenheden bieden voor de met governance belaste personen, het management of andere personen binnen de entiteit om fraude te plegen.

¹³¹ ISA 315 (Revised 2019), paragraphs 25–26

¹³² Standaard 315, paragrafen 25 en 26

A143	Appendix 4 provides additional considerations that may be used by the auditor when selecting journal entries and other adjustments for testing.	Bijlage 4 bevat aanvullende overwegingen die de accountant kan aanwenden voor de selectie van de te toetsen journaalboekingen en andere aanpassingen.
	Timing of testing journal entries and other adjustments (Ref: Para. 49(c) and 49(d))	Timing van het toetsen van journaalboekingen en andere aanpassingen (Zie Par. 49(c) en 49(d))
A144	Fraudulent journal entries and other adjustments are often made at the end of a reporting period; consequently, paragraph 49(c) requires the auditor to select journal entries and other adjustments made at that time.	Frauduleuze journaalboekingen en andere aanpassingen worden vaak aan het einde van de verslagperiode gemaakt; daarom vereist paragraaf 49(c) dat de accountant journaalboekingen en andere aanpassingen rond balansdatum selecteert.
	<p>Example:</p> <ul style="list-style-type: none"> Among the journal entries and other adjustments most susceptible to management override of controls are manual adjusting journal entries and other adjustments directly made to the financial statements that occur after the closing of a financial reporting period and have little or no explanatory support. 	<p>Voorbeeld:</p> <p>Onder de journaalboekingen en andere aanpassingen die het meest vatbaar zijn voor doorgreep van interne beheersingsmaatregelen door het management zijn handmatige journaalboekingen en andere aanpassingen die direct worden verwerkt in de financiële overzichten en die worden verwerkt na het afsluiten van de verslagperiode en weinig of geen toelichtende onderbouwing hebben.</p>
A145	Paragraph 49(d) requires the auditor to determine whether there is also a need to test journal entries and other adjustments throughout the period because material misstatements due to fraud can occur throughout the period and may involve extensive efforts to conceal how the fraud is accomplished.	Volgens paragraaf 49(d) is vereist dat de accountant bepaalt of het ook gedurende de verslagperiode noodzakelijk is journaalboekingen en andere aanpassingen te toetsen, aangezien afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude zich door het jaar heen kunnen voordoen en kunnen samengaan met uitgebreide pogingen om te verhullen hoe de fraude is gepleegd.
	<p>Examples:</p> <ul style="list-style-type: none"> Risks of material misstatement that may be strongly linked to fraud schemes that can occur over a long period of time (e.g., complex related party transaction structures that may obscure their economic substance). Anomalies or outliers in the journal entry data throughout the period that may be detected from the use of automated tools and techniques. 	<p>Voorbeelden:</p> <ul style="list-style-type: none"> risico's op een afwijking van materieel belang die sterk verbonden kunnen zijn aan frauduleuze praktijken die kunnen voorkomen over een lange tijd (bijvoorbeeld complexe structuren van transacties met verbonden partijen die hun economische ratio verhullen); anomalieën of uitschieters in de data van journaalboekingen gedurende de verslagperiode die kunnen zijn gedetecteerd door het gebruik van geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken.
	Examining the underlying support for journal entries and other adjustments selected (Ref: Para. 49(c) and 49(d))	Het onderzoeken van geselecteerde journaalboekingen en andere aanpassingen. (Zie Par. 49(c) en 49(d))
A146	When testing the appropriateness of journal entries and other adjustments, the auditor may need to obtain and examine supporting documentation to determine the business rationale for recording them, including whether the recording of the journal entry reflects the substance of the transaction and complies with the applicable financial reporting framework.	Bij de toetsing van de geschiktheid van journaalboekingen en andere aanpassingen kan de accountant het nodig vinden om onderliggende documentatie te verkrijgen en te onderzoeken om vast te stellen of de zakelijke grondslag aanwezig is voor hun verwerking, met inbegrip van de vraag of de verwerking van de journaalboekingen de ratio van de transactie weerspiegelt en in overeenstemming is met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
	Considering the use of automated tools and techniques when testing journal entries and other adjustments (Ref: Para. 49(b) and 49(c))	Het overwegen van het gebruik van geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken bij het toetsen van journaalboekingen en andere aanpassingen (Zie Par. 49(b) en 49(c))

A147	The auditor may consider the use of automated tools and techniques when testing journal entries and other adjustments (e.g., determining the completeness of the population or selecting items to test). Such consideration may be impacted by the entity's use of technology in processing journal entries and other adjustments.	De accountant kan overwegen geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken in te zetten bij het toetsen van journaalboekingen en andere aanpassingen (bijvoorbeeld bij het vaststellen van de volledigheid van de populatie of bij de selectie van de te toetsen items). Een dergelijke overweging kan worden beïnvloed door het gebruik van technologie door de entiteit in het verwerken van journaalboekingen en andere aanpassingen.
	Accounting Estimates (Ref: Para. 50–51)	Schattingen (Zie Par. 50 en 51)
	Why the review of accounting estimates for management bias is performed	Waarom de beoordeling van schattingen wordt uitgevoerd in verband met tendentie van management
A148	The preparation of the financial statements requires management to make a number of judgments or assumptions that affect accounting estimates and to monitor the reasonableness of such estimates on an ongoing basis. Fraudulent financial reporting is often accomplished through intentional misstatement of accounting estimates. For example, this may be achieved by understating or overstating provisions or reserves so as to be designed either to smooth earnings over two or more accounting periods, or to achieve a designated earnings level in order to deceive financial statement users by influencing their perceptions as to the entity's performance and profitability.	Het opstellen van de financiële overzichten vereist oordeelsvormingen en aannames door het management die van invloed zijn op schattingen. Het opstellen van de financiële overzichten vereist ook om de redelijkheid van zulke schattingen voortdurend te monitoren. Frauduleuze financiële verslaggeving wordt vaak gerealiseerd via opzettelijke afwijkingen in schattingen. Dit kan bijvoorbeeld worden bereikt door het te hoog of te laag verantwoorden van voorzieningen of reserves om resultaten te egaliseren over twee of meer verslagperiodes, of om een vooraf bepaald resultaatniveau te behalen, teneinde de gebruikers van de financiële overzichten te misleiden door hun beeld van het resultaat en winstgevendheid van de entiteit te beïnvloeden.
A149	ISA 315 (Revised 2019) provides guidance that management bias is often associated with certain conditions that have the potential to give rise to management not maintaining neutrality in exercising judgment (i.e., indicators of potential management bias), which could lead to a material misstatement of the information that would be fraudulent if intentional. ¹³³	Standaard 315 verschaft leidraden dat tendentie van het management vaak samenhangt met bepaalde omstandigheden die aanleiding kunnen geven dat het management geen neutraliteit behoudt bij het uitoefenen van oordeelsvorming (dat wil zeggen, indicatoren van mogelijke tendentie van het management). Dit zou kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang in de informatie die, indien opzettelijk, frauduleus zou zijn ¹³⁴ .
	Indicators of possible management bias	Indicatoren van mogelijke tendentie van het management
	A150. ISA 540 (Revised) ¹³⁵ includes a requirement and related application material addressing indicators of possible management bias.	Standaard 540 ¹³⁶ bevat vereisten en toelichtingen met betrekking tot indicatoren van mogelijke tendentie van het management.
	<p>Examples: Indicators of possible management bias in how management made the accounting estimates that may represent a risk of material misstatement due to fraud include:</p> <ul style="list-style-type: none"> Changes in methods, significant assumptions, sources, or items of data selected that are not based on new circumstances or new information, which may not be 	<p>Voorbeelden: Indicatoren van mogelijke tendentie van het management in de manier waarop schattingen van het management kunnen wijzen op een risico op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude omvatten:</p> <ul style="list-style-type: none"> wijzigingen in methoden, significante veronderstellingen, bronnen, of elementen van gegevens zonder nieuwe omstandigheden of informatie, die mogelijk niet redelijk zijn in de omstandigheden en evenmin in overeenstemming zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;

¹³³ ISA 315 (Revised 2019), *paragraph 2 of Appendix 2*

¹³⁴ Standaard 315, paragraaf 2 van Bijlage 2

¹³⁵ ISA 540 (Revised), *paragraphs 32 and A133–A136*

¹³⁶ Standaard 540, paragrafen 32 en A133, A134, A135 en A136

	<p>reasonable in the circumstances nor in compliance with the applicable financial reporting framework.</p> <ul style="list-style-type: none"> Adjustments, made to the output of the model(s), that are not appropriate in the circumstances when considering the requirements of the applicable financial reporting framework. 	<ul style="list-style-type: none"> aanpassingen aan modeluitkomsten die niet passend zijn in de omstandigheden bij het overwegen van de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
A151	The auditor may use automated tools and techniques to review accounting estimates for management bias.	De accountant kan geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken gebruiken om tendentie van het management in schattingen te beoordelen.
	<p>Examples:</p> <ul style="list-style-type: none"> Analyzing the activity in an estimate account during the year and comparing it to the current and prior period estimates. Benchmarking assumptions used for the estimate, using data visualization to understand the location of point estimates within the range of acceptable outcomes. Using predictive analytics to identify the likelihood of future outcomes based on historical data. 	<p>Voorbeelden:</p> <ul style="list-style-type: none"> de activiteit op een rekening voor een schatting gedurende de verslagperiode analyseren en dit vergelijken met de schattingen voor de huidige en voorgaande verslagperiode; aannames die worden gebruikt voor de schatting vergelijken, gebruikmakend van het visualiseren van gegevens om de locatie van een puntschatting binnen het interval van aanvaardbare uitkomsten te begrijpen; voorspellende analyse-hulpmiddelen gebruiken om de waarschijnlijkheid van toekomstige uitkomsten op basis van historische gegevens te identificeren.
A152	If there are indicators of possible management bias that may be intentional, the auditor may consider it appropriate to involve individuals with forensic skills in performing the review of accounting estimates for management bias in accordance with paragraphs 50–51. Applying forensic skills through analyzing accounting records, conducting interviews, reviewing internal and external communications, investigating related party transactions, or reviewing internal controls may also assist the auditor in evaluating whether the indicators of possible management bias represent a material misstatement due to fraud.	Indien aanwijzingen bestaan voor mogelijke tendentie van het management die opzettelijk kan zijn, kan de accountant het passend vinden forensische deskundigen te betrekken bij het uitvoeren van de beoordeling van schattingen op tendentie van het management overeenkomstig de paragrafen 50 en 51. Het toepassen van forensische vaardigheden bij het analyseren van administratieve vastleggingen, het afnemen van interviews, het beoordelen van interne en externe communicatie, het onderzoeken van transacties met verbonden partijen of het beoordelen van interne beheersingsmaatregelen kunnen de accountant ondersteunen bij het evalueren of de aanwijzingen voor mogelijke tendentie van het management een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude weergeven.
	Significant Transactions Outside the Normal Course of Business or Otherwise Appear Unusual (Ref: Para. 52)	Significante transacties buiten de normale bedrijfsvoering of die anderszins ongebruikelijk lijken (Zie Par. 52)
A153	Indicators that may suggest that significant transactions that are outside the normal course of business for the entity, or that otherwise appear to be unusual, may have been entered into to engage in fraudulent financial reporting or to conceal misappropriation of assets include:	Indicatoren die erop kunnen wijzen dat significante transacties buiten de normale bedrijfsvoering, of die anderszins ongebruikelijk lijken, mogelijk zijn aangegaan met het oog op frauduleuze financiële verslaggeving of het verhullen van oneigenlijke toe-eigening van activa, omvatten onder meer:
	<ul style="list-style-type: none"> The form of such transactions appears overly complex (e.g., the transaction involves multiple entities within a consolidated group or multiple unrelated third parties). 	<ul style="list-style-type: none"> de vorm van dergelijke transacties lijkt overmatig complex (bijvoorbeeld de transactie betreft meerdere entiteiten binnen een geconsolideerde groep of meerdere niet-verbonden derden);
	<ul style="list-style-type: none"> Management has not discussed the nature of and accounting for such transactions with those charged with governance of the entity, and there is inadequate documentation. 	<ul style="list-style-type: none"> het management heeft de aard of de administratieve verwerking van dergelijke transacties niet besproken met de met governance belaste personen, en er is ontoereikende documentatie;

	<ul style="list-style-type: none"> Management is placing more emphasis on the need for a particular accounting treatment than on the underlying economics of the transaction. 	<ul style="list-style-type: none"> het management legt meer nadruk op de noodzaak van een specifieke boekhoudkundige verwerking dan op de onderliggende economische ratio van de transactie;
	<ul style="list-style-type: none"> Transactions that involve non-consolidated related parties, including special purpose entities, have not been properly reviewed or approved by those charged with governance of the entity. 	<ul style="list-style-type: none"> transacties met niet-geconsolideerde verbonden partijen, waaronder <i>special purpose entiteiten</i> zijn niet naar behoren beoordeeld of goedgekeurd door de met governance belaste personen van de entiteit;
	<ul style="list-style-type: none"> Unusual activities with no logical business rationale. 	<ul style="list-style-type: none"> ongebruikelijke activiteiten zonder logische zakelijke grondslag;
	<ul style="list-style-type: none"> The transactions involve previously unidentified related parties or parties that do not have the substance or the financial strength to support the transaction without assistance from the entity under audit. 	<ul style="list-style-type: none"> de transacties zijn aangegaan met in het verleden niet geïdentificeerde verbonden partijen of partijen zonder de economische ratio of de financiële draagkracht voor de transactie zonder de hulp van de gecontroleerde entiteit.
	<i>Analytical Procedures Performed Near the End of the Audit in Forming an Overall Conclusion</i> (Ref: Para. 53)	<i>Cijferanalyses uitgevoerd aan het einde van de controle bij het trekken van een algehele conclusie</i> (Zie Par. 53)
A154	<p>ISA 520 explains that the analytical procedures performed near the end of the audit are intended to corroborate conclusions formed during the audit of individual components or elements of the financial statements.¹³⁷ However, the auditor may perform the analytical procedures at a more granular level for certain higher risk classes of transactions, account balances, and disclosures to determine whether certain trends or relationships may indicate a previously unidentified risk of material misstatement due to fraud. Determining which particular trends and relationships may indicate a risk of material misstatement due to fraud requires professional judgment. Unusual relationships involving year-end revenue and income are particularly relevant.</p>	<p>Standaard 520 legt uit dat cijferanalyses, die aan het einde van de controle worden uitgevoerd, zijn bedoeld als bevestiging van conclusies die eerder tijdens de controle van individuele onderdelen of elementen van de financiële overzichten zijn getrokken¹³⁸. De accountant kan evenwel de cijferanalyses uitvoeren op een meer gedetailleerd niveau voor bepaalde meer risicovolle transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen om te bepalen of bepaalde trends of verbanden kunnen wijzen op een eerder niet geïdentificeerd risico op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude. Bepalen welke bijzondere trends of verbanden kunnen wijzen op een risico op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude, vereist professionele oordeelsvorming. Ongebruikelijke verbanden betreffende omzet en resultaat aan het eind van de verslagperiode zijn bijzonder relevant.</p>
	<p>Examples:</p> <ul style="list-style-type: none"> Uncharacteristically large amounts of income being reported in the last few weeks of the reporting period. Unusual transactions. Income or expenses that are inconsistent with trends in cash flow from operations: <ul style="list-style-type: none"> Uncharacteristically low amounts of revenue or expenses at the start of the subsequent period; or Uncharacteristically high levels of refunds or credit notes at the start of the subsequent period. 	<p>Voorbeelden:</p> <ul style="list-style-type: none"> ongebruikelijk hoge gerapporteerde winsten in de laatste weken van de verslagperiode; ongebruikelijke transacties; inconsistenties tussen inkomsten of uitgaven en trends in operationele kasstromen: <ul style="list-style-type: none"> ongebruikelijk lage opbrengsten of kosten aan het begin van de volgende verslagperiode; of ongebruikelijk hoge niveaus in terugbetalingen of creditnota's aan het begin van de volgende verslagperiode.

¹³⁷ ISA 520, paragraphs A17–A19

¹³⁸ Standaard 520, paragrafen A17, A18 en A19

A155	The auditor may use automated tools and techniques to identify unusual or inconsistent transaction posting patterns in order to determine if there is a previously unrecognized risk of material misstatement due to fraud.	De accountant kan geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken gebruiken om ongebruikelijke of inconsistente patronen in transactieboekingen te identificeren om te bepalen of sprake is van een eerder niet onderkend risico op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude.
	Fraud or Suspected Fraud (Ref: Para. 55–58)	Fraude of vermoede fraude (Zie Par. 55, 56, 57 en 58)
A156	If the auditor identifies fraud or suspected fraud, the firm’s policies or procedures may include actions for the engagement partner to take, depending on the facts and circumstances of the audit engagement and the nature of the fraud.	Indien de accountant fraude of vermoede fraude identificeert, kunnen het beleid of de procedures van het accountantskantoor acties bevatten die door de opdrachtpartner moeten worden ondernomen, afhankelijk van de feiten en omstandigheden van de controleopdracht en de aard van de fraude.
	<p>Examples:</p> <ul style="list-style-type: none"> Consulting with others in the firm. Obtaining legal advice from external counsel to understand the engagement partner’s options and the professional or legal implications of taking any particular course of action. Consulting on a confidential basis with a regulator or professional body (unless doing so is prohibited by law or regulation or would breach the duty of confidentiality). 	<p>Voorbeelden:</p> <ul style="list-style-type: none"> anderen binnen het accountantskantoor raadplegen; juridisch advies inwinnen bij externe juridische adviseurs om inzicht te verkrijgen in de handelingsopties van de opdrachtpartner en de professionele of juridische implicaties van het volgen van een bepaalde handelwijze; op vertrouwelijke basis een toezichthouder of beroepsorganisatie consulteren (tenzij dit verboden is op grond van wet- of regelgeving of een inbreuk op het fundamentele beginsel van vertrouwelijkheid zou inhouden).
A157	In accordance with ISA 220 (Revised), ¹³⁹ the engagement partner is required to take responsibility for making the engagement team aware of the firm’s policies or procedures related to relevant ethical requirements. This includes the responsibilities of members of the engagement team when they become aware of an instance of non-compliance with laws and regulations by the entity, which includes instances of fraud.	Overeenkomstig Standaard 220 ¹⁴⁰ is vereist dat de opdrachtpartner verantwoordelijkheid neemt ervoor te zorgen dat het opdrachtteam bekend is met het beleid of de procedures van het accountantskantoor met betrekking tot relevante ethische voorschriften. Dit omvat de verantwoordelijkheden van leden van het opdrachtteam wanneer zij kennisnemen van een geval van niet-naleving van wet- en regelgeving door de entiteit, waaronder ook fraudegevallen.
	<i>Obtaining an Understanding of the Fraud or Suspected Fraud</i>	<i>Inzicht verwerven in de fraude of vermoede fraude</i>
A158	The determination of which level of management is the appropriate one is a matter of professional judgment and is affected by such factors as the likelihood of collusion and the nature and magnitude of the suspected fraud. Ordinarily, the appropriate level of management is at least one level above the persons who appear to be involved with the fraud or suspected fraud.	Het bepalen van het passende niveau van het management is een kwestie van professionele oordeelsvorming en wordt beïnvloed door factoren zoals de waarschijnlijkheid van samenspanning en de aard en omvang van de vermoede fraude. In de regel is het passende niveau van het management ten minste één niveau hoger dan de personen die vermoedelijk betrokken zijn bij de fraude of vermoede fraude.
A159	When obtaining an understanding of the fraud or suspected fraud, the auditor may do one or more of the following depending on the facts and circumstances of the audit engagement and the nature of the fraud:	Bij het verwerven van inzicht in de fraude of vermoede fraude kan de accountant, afhankelijk van de feiten en omstandigheden van de controleopdracht en de aard van de fraude, één of meer van de volgende werkzaamheden uitvoeren:
	<ul style="list-style-type: none"> Involve an auditor’s expert, such as an individual with forensic skills. 	<ul style="list-style-type: none"> het betrekken van door de accountant ingeschakelde deskundige, zoals een persoon met forensische expertise;

¹³⁹ ISA 220 (Revised), paragraph 17(c)

¹⁴⁰ Standaard 220, paragraaf 17(c)

	<ul style="list-style-type: none"> Inspect the entity's whistleblower program files for additional information. 	<ul style="list-style-type: none"> het inspecteren van dossiers van de klokkenluidersregeling van de entiteit voor aanvullende informatie;
	<ul style="list-style-type: none"> Make further inquiries of: <ul style="list-style-type: none"> The entity's in-house counsel or external legal counsel. Individuals within the internal audit function (if the function exists). 	<ul style="list-style-type: none"> het verrichten van aanvullende inlichtingen bij: <ul style="list-style-type: none"> de interne juridische afdeling van de entiteit of externe juridische adviseurs; personen binnen de interne auditfunctie (indien deze functie bestaat).
	Evaluating the Entity's Process to Investigate and Remediate the Fraud or Suspected Fraud	Het evalueren van het proces van de entiteit om fraude of vermoede fraude te onderzoeken en te herstellen
A160	The nature and extent of the entity's process to investigate the fraud or suspected fraud undertaken by management or those charged with governance may vary based on the circumstances, and may be influenced by the entity's assessment of the significance of fraud risks relevant to the entity's financial reporting objectives. For example, an entity's whistleblower program (or other program to report fraud) may set out policies or procedures to be followed in relation to investigation and remediation of matters, including the establishment of thresholds for taking further action.	De aard en omvang van het proces van de entiteit om fraude of vermoede fraude te onderzoeken, dat door het management of de met governance belaste personen wordt uitgevoerd, kunnen variëren afhankelijk van de omstandigheden en kunnen worden beïnvloed door de inschatting door de entiteit van de significantie van frauderisico's die relevant zijn voor haar doelstellingen inzake financiële verslaggeving. Zo kan een klokkenluidersregeling van de entiteit (of een andere regeling voor het melden van fraude) beleid of procedures bevatten in verband met onderzoek en herstel van aangelegenheden, waaronder het vaststellen van drempelwaarden voor het ondernemen van nadere acties.
	<p>Examples:</p> <ul style="list-style-type: none"> New allegations of fraud were made by a disgruntled former employee. Management followed the policies and procedures in place at the entity and referred the matter to the legal and human resources departments. Since the entity's policies and procedures were followed and prior allegations with similar facts and circumstances had been investigated and determined to be without merit, management determined that no further action was necessary. A suspected fraud involving a senior member of management was reported to those charged with governance by an employee. As a result, those charged with governance followed the policies and procedures in place at the entity, including engaging a certified fraud examiner to perform an independent forensic investigation. 	<p>Voorbeelden:</p> <ul style="list-style-type: none"> nieuwe beschuldigingen van fraude werden geuit door een ontevreden voormalige werknemer. Het management volgde het beleid en de procedures binnen de entiteit en verwees de aangelegenheid naar de afdelingen juridische zaken en HR. Aangezien het beleid en de procedures werden gevolgd en eerdere beschuldigingen met vergelijkbare feiten en omstandigheden waren onderzocht en ongegrond bevonden, concludeerde het management dat geen nadere actie noodzakelijk was; een vermoede fraude waarbij een lid van het senior management betrokken was, werd door een werknemer gemeld aan de met governance belaste personen. Als gevolg daarvan volgden de met governance belaste personen het geldende beleid en de procedures binnen de entiteit, waaronder het inschakelen van een gecertificeerd fraudeonderzoeker voor het uitvoeren van een onafhankelijk forensisch onderzoek.
A161	When evaluating the appropriateness of the entity's investigation process and remedial actions implemented to respond to the fraud or suspected fraud in accordance with paragraphs 55(b) and 55(c), the auditor may consider:	Bij het evalueren van de gepastheid van het onderzoeksproces van de entiteit en de herstelmaatregelen die zijn geïmplementeerd om in te spelen op fraude of vermoede fraude overeenkomstig de paragrafen 55(b) en 55(c), kan de accountant onder meer het volgende overwegen:
	<ul style="list-style-type: none"> In relation to the entity's process to investigate the fraud or suspected fraud: 	<ul style="list-style-type: none"> met betrekking tot het proces van de entiteit om fraude of vermoede fraude te onderzoeken:

	<ul style="list-style-type: none"> ○ The objectivity and competence of individuals involved in the entity's process to investigate the fraud or suspected fraud. 	<ul style="list-style-type: none"> ○ de objectiviteit en deskundigheid van de personen die betrokken zijn bij het onderzoek;
	<ul style="list-style-type: none"> ○ The nature, timing and extent of procedures to investigate the fraud or suspected fraud, including identification of root causes, if applicable. 	<ul style="list-style-type: none"> ○ de aard, timing en omvang van de uitgevoerde onderzoekswerkzaamheden, waaronder, indien van toepassing, het identificeren van de onderliggende oorzaken.
	<ul style="list-style-type: none"> ● In relation to the entity's actions to remediate the fraud or suspected fraud: 	<ul style="list-style-type: none"> ● met betrekking tot de maatregelen van de entiteit om de fraude of vermoede fraude te herstellen:
	<ul style="list-style-type: none"> ○ Whether the remedial actions address the root cause(s). 	<ul style="list-style-type: none"> ○ of de herstelmaatregelen inspelen op de onderliggende oorzaak of oorzaken;
	<ul style="list-style-type: none"> ○ Whether the remedial actions are proportionate to the severity and pervasiveness of the identified fraud or suspected fraud and the urgency with which the matter needs to be addressed, including how management: 	<ul style="list-style-type: none"> ○ of de herstelmaatregelen proportioneel zijn aan de ernst, aard en omvang van de geïdentificeerde fraude of vermoede fraude en aan de urgentie waarmee op de aangelegenheid moet worden ingespeeld, waaronder de wijze waarop het management:
	<ul style="list-style-type: none"> - Responded to any misstatements that were identified (e.g., the timeliness of when the identified misstatements were corrected by management). 	<ul style="list-style-type: none"> - heeft ingespeeld op geïdentificeerde afwijkingen (bijvoorbeeld de tijdigheid waarmee deze zijn gecorrigeerd);
	<ul style="list-style-type: none"> - Responded to the fraud (e.g., disciplinary, or legal sanctions imposed on the individuals involved in perpetrating the fraud). 	<ul style="list-style-type: none"> - heeft ingespeeld op de fraude (bijvoorbeeld disciplinaire of juridische sancties tegen de betrokken personen);
	<ul style="list-style-type: none"> - Addressed the control deficiencies regarding the prevention or detection of the fraud. 	<ul style="list-style-type: none"> - Heeft ingespeeld op de tekortkomingen in de interne beheersing met betrekking tot het voorkomen of detecteren van fraude.
A162	The auditor may use information obtained from their understanding of the entity's whistleblower program in accordance with paragraph 32(a)(ii), including the entity's process for investigating and remediating allegations of fraud that came through the entity's whistleblower program, to determine whether a fraud or suspected fraud is clearly inconsequential.	De accountant kan informatie gebruiken die is verkregen uit het inzicht in de klokkenluidersregeling van de entiteit overeenkomstig paragraaf 32(a)(ii), waaronder het proces van de entiteit voor het onderzoeken en herstellen van beschuldigingen van fraude die via de klokkenluidersregeling zijn ontvangen, om te bepalen of een fraude of vermoedelijke fraude duidelijk onbetekenend is.
	<p>Example: Based on an understanding of the suspected fraud obtained through understanding the entity's whistleblower program, the engagement partner determined the suspected fraud was clearly inconsequential because it was limited to the misappropriation of immaterial assets by employees.</p>	<p>Voorbeeld: Op basis van het inzicht in de vermoede fraude op basis van het inzicht in de klokkenluidersregeling van de entiteit stelde de opdrachtpartner vast dat de vermoede fraude duidelijk onbetekenend was, aangezien deze beperkt bleef tot oneigenlijke toe-eigening van activa van niet-materiële omvang door werknemers.</p>
	<i>Impact on the Overall Audit Strategy</i>	<i>Gevolgen voor de algehele controleaanpak</i>
A163	The understanding obtained about the fraud or suspected fraud impacts the engagement partner's determination of whether and how to adjust the overall audit strategy, including determining whether there is a need to perform additional risk assessment procedures or further audit procedures, especially in circumstances when information comes to the	Het verworven inzicht in de fraude of vermoede fraude beïnvloedt de bepaling door de opdrachtpartner of en op welke wijze de algehele controleaanpak moet worden aangepast, waaronder het bepalen of aanvullende risico-inschattingswerkzaamheden of nadere controlewerkzaamheden noodzakelijk zijn, met name in omstandigheden wanneer informatie

	engagement partner's attention that differs significantly from the information available when the overall audit strategy was originally established. ¹⁴¹	beschikbaar komt die significant afwijkt van de informatie die beschikbaar was op het moment dat de algehele controleaanpak oorspronkelijk werd vastgesteld ¹⁴² .
A164	-As described in ISA 220 (Revised), ¹⁴³ in fulfilling the requirement in paragraph 56, the engagement partner may obtain information from other members of the engagement team (e.g., component auditors).	Zoals beschreven in Standaard 220 ¹⁴⁴ kan de opdrachtpartner bij het voldoen aan de vereiste van paragraaf 56 informatie verkrijgen van andere leden van het opdrachtteam (bijvoorbeeld accountants van groepsonderdelen).
A165	Based on the understanding obtained about the fraud or suspected fraud and the impact on the overall audit strategy, the engagement partner may determine that it is necessary to discuss an extension of the audit reporting deadlines with management and those charged with governance, where an extension is possible under applicable law or regulation. If an extension is not possible, ISA 705 (Revised) deals with the implications for the auditor's opinion on the financial statements.	Op basis van het verworven inzicht in de fraude of vermoede fraude en de gevolgen daarvan voor de algehele controleaanpak kan de opdrachtpartner bepalen dat het noodzakelijk is om met het management en de met governance belaste personen te bespreken of uitstel van de rapportagertermijnen mogelijk is, voor zover dit is toegestaan op grond van toepasselijke wet- of regelgeving. Indien uitstel niet mogelijk is, behandelt Standaard 705 de gevolgen voor het oordeel van de accountant over de financiële overzichten.
	<p>Example:</p> <ul style="list-style-type: none"> Based on an understanding of the suspected fraud, the engagement partner believed the integrity of management was in question. Given the significance and pervasiveness of the matter, the engagement partner determined that no further work was to be performed across the entire audit engagement until the matter had been appropriately resolved. 	<p>Voorbeeld:</p> <ul style="list-style-type: none"> op basis van inzicht in de vermoede fraude vond de opdrachtpartner dat de integriteit van het management ter discussie stond. Gezien de significantie en de aard en omvang van de aangelegenheid bepaalde de opdrachtpartner dat geen nadere werkzaamheden zouden worden uitgevoerd voor de gehele controleopdracht totdat de kwestie op passende wijze was opgelost.
	<i>The Auditor Identifies a Misstatement Due to Fraud</i>	<i>De accountant identificeert een afwijking als gevolg van fraude</i>
A166	ISA 450 ¹⁴⁵ and ISA 700 (Revised) ¹⁴⁶ establish requirements and provide guidance on the evaluation of misstatements and the effect on the auditor's opinion in the auditor's report.	Standaard 450 ¹⁴⁷ en Standaard 700 ¹⁴⁸ bevatten vereisten en leidraden voor de evaluatie van afwijkingen en de gevolgen daarvan voor het oordeel van de accountant in de controleverklaring.
A167	The following are examples of qualitative or quantitative circumstances that may be relevant when determining whether the misstatement due to fraud is material:	Hieronder volgen voorbeelden van kwalitatieve en kwantitatieve omstandigheden die relevant kunnen zijn bij het bepalen of een afwijking als gevolg van fraude van materieel belang is.

¹⁴¹ ISA 300, paragraphs 10 and A18

¹⁴² Standaard 300, paragrafen 10 en A18

¹⁴³ ISA 220 (Revised), paragraph 9

¹⁴⁴ Standaard 220, paragraaf 9

¹⁴⁵ ISA 450, *Evaluation of Misstatements Identified during the Audit*

¹⁴⁶ ISA 700 (Revised), *Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements*

¹⁴⁷ Standaard 450, *Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen*

¹⁴⁸ Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*

	<p>Examples: Qualitative circumstances include whether a misstatement:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Involves those charged with governance, management, related parties, or third parties that brings into question the integrity or competence of those involved. • Affects compliance with law or regulation which may also affect the auditor's consideration of the integrity of management, those charged with governance or employees. • Affects compliance with debt covenants or other contractual requirements which may cause the auditor to question the pressures being exerted on management to meet certain earnings expectations. <p>Quantitative circumstances include whether a misstatement:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Affects key performance indicators such as earnings per share, net income and working capital, that may have a negative effect on the calculation of compensation arrangements for senior management at the entity. • Affects multiple reporting periods such as when a misstatement has an immaterial effect on the current period's financial statements but is likely to have a material effect on future periods' financial statements. 	<p>Voorbeelden: Kwalitatieve omstandigheden omvatten onder meer of een afwijking:</p> <ul style="list-style-type: none"> • betrekking heeft op de met governance belaste personen, het management, verbonden partijen of derden, waardoor de integriteit of deskundigheid van de betrokkenen ter discussie kan worden gesteld; • van invloed is op de naleving van wet- en regelgeving, wat ook de overweging door de accountant van de integriteit van het management, de met governance belaste personen of werknemers kan beïnvloeden; • van invloed is op de naleving van lening convenanten of andere contractuele verplichtingen, wat de accountant aanleiding kan geven zich af te vragen welke druk op het management wordt uitgeoefend om bepaalde resultaatdoelstellingen te behalen. <p>Kwantitatieve omstandigheden omvatten onder meer of een afwijking:</p> <ul style="list-style-type: none"> • van invloed is op de belangrijkste prestatie-indicatoren zoals winst per aandeel, nettowinst en werkkapitaal, wat een negatief effect kan hebben op de berekening van beloningsregelingen voor het senior management van de entiteit; • meerdere verslagperiodes beïnvloedt, bijvoorbeeld wanneer een afwijking in de financiële overzichten over de huidige verslagperiode niet-materieel is maar waarschijnlijk materieel zal zijn voor de financiële overzichten over toekomstige verslagperiodes.
A168	<p>The implications of an identified misstatement due to fraud on the reliability of information intended to be used as audit evidence depends on the circumstances. For example, an otherwise insignificant fraud may be significant if it involves senior management. In such circumstances, the reliability of information previously obtained and intended to be used as audit evidence may be called into question as there may be doubts about the completeness and truthfulness of representations made and about the authenticity of accounting records and documentation.</p>	<p>De implicaties van een geïdentificeerde afwijking als gevolg van fraude voor de betrouwbaarheid van informatie, die is bedoeld om te worden gebruikt als controle-informatie, zijn afhankelijk van de omstandigheden. Zo kan een op zichzelf niet-significante fraude toch significant zijn indien het senior management erbij betrokken is. Onder die omstandigheden kan de betrouwbaarheid van de eerder verkregen controle-informatie in twijfel worden getrokken, aangezien er twijfel kan bestaan over de volledigheid en het waarheidsgehalte van de ontvangen bevestigingen en over de authenticiteit van administratieve vastleggingen en documentatie.</p>
A169	<p>Since fraud involves incentive or pressure to commit fraud, a perceived opportunity to do so or some rationalization of the act, an instance of fraud is unlikely to be an isolated occurrence. Misstatements, such as numerous misstatements at a business unit or geographical location even though the cumulative effect is not material, may also be indicative of a risk of material misstatement due to fraud.</p>	<p>Aangezien fraude doorgaans gepaard gaat met een stimulans of druk om fraude te plegen, een waargenomen gelegenheid daartoe of een rechtvaardiging van het handelen, is het onwaarschijnlijk dat een fraudegeval een op zichzelf staand incident is. Afwijkingen, zoals talrijke afwijkingen binnen een bedrijfs onderdeel of geografische locatie, ook indien het cumulatieve effect daarvan niet materieel is, kunnen eveneens wijzen op een risico op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude.</p>

	Considerations Specific to Public Sector Entities	Specifieke overwegingen voor entiteiten in de publieke sector
A170	For public sector entities, an example of both qualitative and quantitative circumstance includes whether a misstatement affects the determination of the surplus or deficit reported for the period, or whether or not the public sector entity has met or exceeded its approved budget, including where relevant, whether its expenses are within statutory limits.	Een voorbeeld voor entiteiten in de publieke sector van zowel een kwalitatieve als kwantitatieve omstandigheid kan zien op: <ul style="list-style-type: none"> • een afwijking die van invloed is op de bepaling van het overschot of tekort over de verslagperiode; of • de vraag of de entiteit binnen de goedgekeurde begroting is gebleven, waaronder, indien van toepassing, of haar uitgaven binnen wettelijke maxima zijn gebleven.
	Determining if Control Deficiencies Exist	Bepalen of tekortkomingen in de interne beheersing bestaan
A171	ISA 265 ¹⁴⁹ provides requirements and guidance about the auditor's communication of significant deficiencies in internal control identified during the audit to those charged with governance. Examples of matters that the auditor considers in determining whether a deficiency or combination of deficiencies in internal control constitutes a significant deficiency include: <ul style="list-style-type: none"> • The susceptibility to loss due to fraud of the related asset or liability. • The importance of the controls to the financial reporting process (e.g., controls over the prevention and detection of fraud). 	Standaard 265 ¹⁵⁰ bevat vereisten en leidraden voor de communicatie van de accountant aan de met governance belaste personen over significante tekortkomingen in de interne beheersing die tijdens de controle zijn geïdentificeerd. Voorbeelden van aangelegenheden die de accountant in overweging neemt bij het bepalen of een tekortkoming, of een combinatie van tekortkomingen, in de interne beheersing een significante tekortkoming vormt, zijn onder meer: <ul style="list-style-type: none"> • de vatbaarheid voor verlies als gevolg van fraude van het daarmee verband houdende actief of de daarmee verband houdende verplichting; • het belang van de beheersingsmaatregelen voor het proces van financiële verslaggeving (bijvoorbeeld beheersingsmaatregelen gericht op het voorkomen en detecteren van fraude).
A172	Indicators of significant deficiencies in internal control include, for example: <ul style="list-style-type: none"> • Evidence of ineffective aspects of the control environment, such as the identification of management fraud, whether or not material, that was not prevented by the entity's system of internal control. • The lack of a process to investigate the fraud or suspected fraud or a process to investigate the fraud or suspected fraud that is not appropriate in the circumstances. • The lack of, or ineffective, remediation measures implemented by management to prevent or detect the reoccurrence of the fraud or suspected fraud. 	Indicatoren van significante tekortkomingen in de interne beheersing omvatten onder meer: <ul style="list-style-type: none"> • informatie over ineffectieve aspecten van de interne beheersingsomgeving, zoals het identificeren van managementfraude, ongeacht of deze materieel is, die niet werd voorkomen door het interne beheersingssysteem van de entiteit; • het ontbreken van een proces om fraude of vermoede fraude te onderzoeken of het bestaan van een dergelijk proces dat niet passend is in de omstandigheden; • het ontbreken van of ineffectieve herstelmaatregelen die door het management zijn geïmplementeerd om herhaling van fraude of vermoede fraude te voorkomen of te detecteren.
	Auditor Unable to Continue the Audit Engagement (Ref: Para. 59)	De accountant is niet in staat de controleopdracht voort te zetten (Zie Par. 59)
A173	Examples of exceptional circumstances that may arise and that may bring into question the auditor's ability to continue performing the audit include:	Voorbeelden van uitzonderlijke omstandigheden die zich kunnen voordoen en die vragen oproepen over het vermogen van de accountant om de controleopdracht voort te zetten, zijn onder meer:

¹⁴⁹ ISA 265, paragraphs 8 and A6–A7

¹⁵⁰ Standaard 265, paragrafen 8 en A6 en A7

	<ul style="list-style-type: none"> The entity does not take the appropriate action regarding fraud that the auditor considers necessary in the circumstances, even where the fraud is not material to the financial statements; 	<ul style="list-style-type: none"> de entiteit neemt niet de passende maatregelen met betrekking tot fraude die de accountant in de omstandigheden noodzakelijk acht, zelfs indien de fraude niet materieel is voor de financiële overzichten;
	<ul style="list-style-type: none"> The auditor's consideration of the risks of material misstatement due to fraud or the results of audit procedures performed indicate a material and pervasive fraud; or 	<ul style="list-style-type: none"> de overweging door de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of de resultaten van uitgevoerde controlewerkzaamheden wijzen op fraude van materieel belang en van diepgaande invloed; of
	<ul style="list-style-type: none"> The auditor has significant concern about the competence or integrity of management or those charged with governance. 	<ul style="list-style-type: none"> de accountant twijfelt ernstig aan de deskundigheid of integriteit van het management of de met governance belaste personen.
A174	Because of the variety of circumstances that may arise, it is not possible to describe definitively when withdrawal from an engagement is appropriate. Factors that affect the auditor's conclusion include the implications of the involvement of a member of management or of those charged with governance (which may affect the reliability of management representations) and the effects on the auditor of a continuing association with the entity.	Vanwege de verscheidenheid aan omstandigheden die zich kunnen voordoen, is het niet mogelijk om uitputtend te beschrijven wanneer teruggeven van een opdracht passend is. Factoren die de conclusie van de accountant beïnvloeden, zijn onder meer de implicaties van de betrokkenheid van een lid van het management of van de met governance belaste personen (wat de betrouwbaarheid van verklaringen van het management kan beïnvloeden) en de effecten voor de accountant van een voortdurende associatie met de entiteit.
A175	The auditor has professional and legal responsibilities in such circumstances and these responsibilities may vary by jurisdiction. In some countries, for example, the auditor may be entitled to, or required to, make a statement or report to the person or persons who made the audit appointment or, in some cases, to regulatory authorities. Given the exceptional nature of the circumstances and the need to consider the legal requirements, the auditor may consider it appropriate to seek legal advice when deciding whether to withdraw from an engagement and in determining an appropriate course of action, including the possibility of reporting to shareholders, regulators or others. ¹⁵¹	De accountant heeft in dergelijke omstandigheden professionele en juridische verantwoordelijkheden die per jurisdictie kunnen variëren. In sommige landen kan de accountant bijvoorbeeld gerechtigd zijn of verplicht zijn een verklaring af te leggen of een melding te doen aan de persoon of personen die de accountant hebben benoemd of, in bepaalde gevallen, aan toezichthoudende instanties. Gezien het uitzonderlijke karakter van deze omstandigheden en de noodzaak om wettelijke vereisten in overweging te nemen, kan het passend zijn dat de accountant juridisch advies inwint bij de beslissing om een opdracht terug te geven en bij het bepalen van een passende handelwijze, waaronder de mogelijkheid van rapportage aan aandeelhouders, toezichthouders of anderen ¹⁵² .
	<i>Considerations Specific to Public Sector Entities</i>	<i>Specifieke overwegingen voor entiteiten in de publieke sector</i>
A176	In many cases in the public sector, the option of withdrawing from the engagement may not be available to the auditor due to the nature of their legal mandate, based on public interest considerations.	In veel gevallen binnen de publieke sector is de mogelijkheid om de opdracht terug te geven niet aanwezig vanwege de aard van het wettelijke mandaat van de accountant en overwegingen van het algemeen belang.

¹⁵¹ The IESBA Code, paragraphs 320.5 A1–R320.8, provides requirements and application material on communications with the existing or predecessor accountant, or the proposed accountant.

¹⁵² VGBA, artikel 15a

	Auditor's Report (Ref: Para. 60–62)	Controleverklaring (Zie Par. 60, 61 en 62)
A176 A		Standaard 701 is van toepassing ¹⁵³ op controles van volledige sets van financiële overzichten voor algemene doeleinden van oob's of andere beursgenoteerde ondernemingen. Daarnaast is Standaard 701 van toepassing indien de accountant anderszins besluit om kernpunten van de controle in de controleverklaring te rapporteren. Het uitgebreid rapporteren over fraude-aangelegenheden vindt in die gevallen plaats in een specifiek kernpunt van de controle, en daarom zijn de paragrafen 60 t/m 62 van deze Standaard in dit geval van toepassing voor het rapporteren over fraude-aangelegenheden. Het rapporteren over fraude-aangelegenheden is ook van belang voor wettelijke controles ¹⁵⁴ van volledige sets van financiële overzichten voor algemene doeleinden. Voor zover deze controles niet op oob's of andere beursgenoteerde ondernemingen zien, is het rapporteren van kernpunten van de controle niet verplicht. In dat geval vereisen de paragrafen 62A t/m 62G van deze Standaard het rapporteren van fraude-aangelegenheden. Indien een accountant van een andere dan een wettelijke controle uitgebreid wil rapporteren over fraude in de controleverklaring, kunnen deze paragrafen overeenkomstig worden toegepast.
	<i>Determining Key Audit Matters Related to Fraud</i>	<i>Bepalen van kernpunten van de controle met betrekking tot fraude</i>
A177 .	Users of financial statements are interested in matters related to fraud about which the auditor had a robust dialogue with those charged with governance. The considerations in paragraph 60 focus on the nature of matters communicated with those charged with governance that are intended to reflect matters related to fraud that may be of particular interest to intended users.	Gebrokers van financiële overzichten hebben belangstelling voor fraude-aangelegenheden waarover de accountant een robuuste dialoog heeft gevoerd met de met governance belaste personen. De overwegingen in paragraaf 60 richten zich op de aard van aangelegenheden die met de met governance belaste personen zijn gecommuniceerd en die bedoeld zijn om fraude-aangelegenheden te weerspiegelen die van bijzonder belang kunnen zijn voor de beoogde gebruikers.
A178 .	In addition to matters that relate to the specific required considerations in paragraph 60, there may be other matters related to fraud communicated with those charged with governance that required significant auditor attention and that therefore may be determined to be key audit matters in accordance with paragraph 61.	Naast aangelegenheden die verband houden met de specifiek vereiste overwegingen in paragraaf 60, kunnen er andere fraude-aangelegenheden zijn die met de met governance belaste personen zijn gecommuniceerd en die significante aandacht van de accountant vereisen en derhalve als kernpunten van de controle overeenkomstig paragraaf 61 kunnen worden bepaald.
A179 .	Matters related to fraud are often matters that require significant auditor attention. For example, the identification of fraud or suspected fraud may require significant changes to the auditor's risk assessment and reevaluation of the planned audit procedures (i.e., a significant change in the audit approach).	Fraude-aangelegenheden zijn vaak aangelegenheden die significante aandacht van de accountant vereisen. Zo kan het identificeren van fraude of vermoede fraude significante wijzigingen vereisen in de risico-inschatting door de accountant en in de herevaluatie van de geplande controlewerkzaamheden (dat wil zeggen een significante wijziging in de controleaanpak).
A180 .	The determination of key audit matters involves making a judgment about the relative importance of matters that required significant auditor attention. Therefore, it may be rare that the auditor of a complete set of general-purpose financial statements of a listed entity would not	Het vaststellen van kernpunten van de controle houdt een oordeelsvorming in over de relatieve belangrijkheid van aangelegenheden die significante aandacht van de accountant vereisen. Het zal derhalve zelden voorkomen dat de accountant van een volledige set financiële overzichten van een organisatie van openbaar belang of een andere

¹⁵³ Standaard 701, paragraaf 5

¹⁵⁴ Zie artikel 1, lid 1, onderdeel p van de Wet toezicht accountantsorganisaties.

	determine at least one key audit matter related to fraud. However, in certain limited circumstances, the auditor may determine that there are no matters related to fraud that are key audit matters in accordance with paragraph 61.	beursgenoteerde entiteit op basis van een stelsel voor algemene doeleinden bepaalt dat er geen enkel kernpunt van de controle met betrekking tot fraude is. In bepaalde beperkte omstandigheden kan de accountant echter bepalen dat er geen fraude-aangelegenheden zijn die kernpunten van de controle vormen overeenkomstig paragraaf 61.
A181	Accounting estimates are often the most complex areas of the financial statements because they may be dependent on significant management judgment. Significant auditor attention may be required in accordance with paragraph 60(a) to respond to assessed risks of material misstatement due to fraud associated with an accounting estimate that involves significant management judgment. Significant management judgment is often involved when an accounting estimate is subject to a high degree of estimation uncertainty and subjectivity.	Schattingen zijn vaak de meest complexe onderdelen van de financiële overzichten, aangezien zij afhankelijk zijn van significante oordeelsvorming door het management. Overeenkomstig paragraaf 60(a) kan significante aandacht van de accountant vereist zijn om in te spelen op ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude die samenhangen met een schatting die significante oordeelsvorming door het management inhoudt. Significante oordeelsvorming door het management is vaak aan de orde wanneer een schatting onderhevig is aan een hoge mate van schattingsonzekerheid en subjectiviteit.
	<p>Example: The auditor determines significant auditor attention was required to respond to the risk of material misstatement due to fraud associated with the entity's estimate of expected credit losses. Management utilizes a model that requires a complex set of assumptions about future developments in a variety of entity-specific scenarios that are difficult to predict. Based on the auditor's identification of aggressive profitability expectations of investment analysts about the entity, the auditor identified a risk of material misstatement due to fraud because of the subjectivity involved in the expected credit losses estimate and the incentive this creates for intentional management bias.</p>	<p>Voorbeeld: De accountant stelt vast dat significante aandacht van de accountant vereist was om in te spelen op het risico op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude in samenhang met de schatting van de entiteit voor verwachte kredietverliezen. Het management maakt gebruik van een model dat een complexe set aannames vereist over toekomstige ontwikkelingen in uiteenlopende entiteit specifieke scenario's die moeilijk voorspelbaar zijn. Op basis van de identificatie door de accountant van agressieve winstverwachtingen van beleggingsanalisten ten aanzien van de entiteit, identificeerde de accountant een risico op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude vanwege de subjectiviteit die gemoeid is met de schatting van verwachte kredietverliezen en de stimulans die dit creëert voor opzettelijke tendentie van het management.</p>
A182	ISA 265 requires the auditor to communicate a significant deficiency in internal control to those charged with governance that is relevant to the prevention and detection of fraud. Significant deficiencies may exist even though the auditor has not identified misstatements during the audit. For example, the lack of a whistleblower program (or other program to report fraud) may be indicative of deficiencies in the entity's control environment, but it may not directly relate to a risk of material misstatement due to fraud. The auditor may also communicate these deficiencies to management.	Standaard 265 vereist dat de accountant een significante tekortkoming in de interne beheersing die relevant is voor het voorkomen en detecteren van fraude communiceert aan de met governance belaste personen. Significante tekortkomingen kunnen bestaan, ook indien de accountant tijdens de controle geen afwijkingen heeft geïdentificeerd. Zo kan het ontbreken van een klokkenluidersregeling (of een andere regeling voor het melden van fraude) wijzen op tekortkomingen in de interne beheersingsomgeving van de entiteit, zonder dat dit rechtstreeks verband houdt met een risico op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude. De accountant kan dergelijke tekortkomingen ook aan het management communiceren.
A183	This ISA requires management override of controls to be a risk of material misstatement due to fraud (see paragraph 40) and presumes that there are risks of material misstatement due to fraud in revenue recognition (see paragraph 41). The auditor may determine these matters to be key audit matters related to fraud because risks of material misstatement due	Deze Standaard vereist dat doorbreking van beheersingsmaatregelen door het management wordt aangemerkt als een risico op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude (zie paragraaf 40) en veronderstelt dat er risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude bestaan bij opbrengstverantwoording (zie paragraaf 41). De accountant kan bepalen dat deze aangelegenheden kernpunten van de controle in verband met fraude

	to fraud are often matters that both require significant auditor attention and are of most significance in the audit. However, this may not be the case for all these matters. The auditor may determine that certain risks of material misstatement due to fraud did not require significant auditor attention and, therefore, these risks would not be considered in the auditor's determination of key audit matters in accordance with paragraph 60.	zijn, aangezien risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude vaak aangelegenheden zijn die zowel significante aandacht van de accountant vereisen als het meest significant zijn binnen de controle. Dit is echter niet in alle gevallen zo. De accountant kan concluderen dat bepaalde risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude geen significante aandacht van de accountant vereisten en derhalve niet worden overwogen bij het vaststellen van kernpunten van de controle overeenkomstig paragraaf 60.
A184	As described in ISA 701, ¹⁵⁵ the auditor's decision-making process in determining key audit matters is based on the auditor's professional judgment about which matters were of most significance in the audit of the financial statements of the current period. Significance can be considered in the context of quantitative and qualitative factors, such as relative magnitude, the nature and effect on the subject matter and the expressed interests of intended users or recipients. ¹⁵⁶	Zoals beschreven in Standaard 701 ¹⁵⁷ is het besluitvormingsproces van de accountant bij het vaststellen van kernpunten van de controle gebaseerd op de professionele oordeelsvorming van de accountant over welke aangelegenheden in de controle van het financiële overzicht van de huidige periode van het meest significant waren. De significantie kan worden overwogen in de context van zowel kwantitatieve als kwalitatieve factoren, zoals de relatieve omvang, aard en invloed van de aangelegenheid en de kenbaar gemaakte interesses van de beoogde gebruikers. ¹⁵⁸
A185	One of the considerations that may be relevant in determining the relative significance of a matter that required significant auditor attention, and whether such a matter is a key audit matter, is the importance of the matter to intended users' understanding of the financial statements as a whole. ¹⁵⁹ As users of financial statements are interested in matters related to fraud, one or more of the matters related to fraud that required significant auditor attention in performing the audit, determined in accordance with paragraph 60, would ordinarily be of most significance in the audit of the financial statements of the current period and therefore are key audit matters.	Een van de overwegingen die relevant kunnen zijn bij het bepalen van de relatieve significantie van een aangelegenheid die significante aandacht van de accountant vereiste, en of een dergelijke aangelegenheid een kernpunt van de controle vormt, is het belang van de aangelegenheid voor het inzicht van de beoogde gebruikers in de financiële overzichten als geheel. ¹⁶⁰ Aangezien gebruikers van het financiële overzicht belangstelling hebben voor fraude-aangelegenheden zullen één of meer van de fraude-aangelegenheden die significante aandacht van de accountant vereisten bij de uitvoering van de controle, en die overeenkomstig paragraaf 60 zijn bepaald, in de regel het meest significant zijn in de controle van de financiële overzichten van de huidige verslagperiode en derhalve kernpunten van de controle vormen.
A186	ISA 701 ¹⁶¹ includes other considerations that may be relevant to determining which matters related to fraud that required significant auditor attention, were of most significance in the current period and therefore are key audit matters.	Standaard 701 ¹⁶² bevat aanvullende overwegingen die relevant kunnen zijn bij het bepalen welke fraude-aangelegenheden die significante aandacht van de accountant vereisten, in de huidige verslagperiode het meest significant waren en derhalve kernpunten van de controle vormen.
	<i>Communicating Key Audit Matters Related to Fraud</i>	<i>Het communiceren van kernpunten van de controle in verband met fraude</i>
A187	If a matter related to fraud is determined to be a key audit matter and there are a number of separate, but related, considerations that were of	Indien een aangelegenheid in verband met fraude wordt bepaald als een kernpunt van de controle en er sprake is van meerdere afzonderlijke maar samenhangende overwegingen die

¹⁵⁵ ISA 701, paragraph 10

¹⁵⁶ ISA 701, paragraph A1

¹⁵⁷ Standaard 701, paragraaf 10

¹⁵⁸ Standaard 701, paragraaf A1

¹⁵⁹ ISA 701, paragraph A29

¹⁶⁰ Standaard 701, paragraaf A29

¹⁶¹ ISA 701, paragraph A29

¹⁶² Standaard 701, paragraaf A29

	<p>most significance in the audit, the auditor may communicate the matters together in the auditor's report. For example, long-term contracts may involve significant auditor attention with respect to revenue recognition and revenue recognition may also be identified as a risk of material misstatement due to fraud. In such circumstances, the auditor may include in the auditor's report one key audit matter related to revenue recognition with an appropriate subheading that clearly describes the matter, including that it relates to fraud.</p>	<p>het meest significant waren in de controle, kan de accountant deze aangelegenheden gezamenlijk communiceren in de controleverklaring. Zo kunnen langlopende contracten significante aandacht van de accountant vereisen met betrekking tot opbrengstverantwoording, terwijl opbrengstverantwoording ook is geïdentificeerd als een risico op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude. In dergelijke omstandigheden kan de accountant één kernpunt van de controle in verband met opbrengstverantwoording opnemen, met een passende tussenkop die duidelijk maakt dat dit kernpunt verband houdt met fraude.</p>
A188	<p>Relating a matter directly to the specific circumstances of the entity may help to minimize the potential that such descriptions become overly standardized and less useful over time. In describing why the auditor considered the matter to be one of most significance in the audit, the auditor may highlight aspects specific to the entity (e.g., circumstances that affected the underlying judgments made in the financial statements of the current period) so as to make the description more relevant for intended users. This may be particularly important in describing a key audit matter that recurs over multiple periods. Similarly, in describing how the key audit matter related to fraud was addressed in the audit, the auditor may highlight matters directly related to the specific circumstances of the entity, while avoiding generic or standardized language.</p>	<p>Het rechtstreeks relateren van een aangelegenheid aan de specifieke omstandigheden van de entiteit kan helpen de mogelijkheid te minimaliseren dat beschrijvingen overmatig gestandaardiseerd worden en gedurende de tijd aan bruikbaarheid inboeten. Bij het beschrijven waarom de accountant een aangelegenheid als één van de meest significante in de controle beschouwde, kan de accountant aspecten benadrukken die specifiek gelden voor de entiteit (bijvoorbeeld omstandigheden die van invloed waren op de onderliggende oordeelsvormingen in de financiële overzichten van de huidige verslagperiode) om de beschrijving relevanter te maken voor de beoogde gebruikers. Evenzo kan de accountant bij het beschrijven van de wijze waarop is ingespeeld op het kernpunt van de controle in verband met fraude in de controle, aangelegenheden benadrukken die rechtstreeks verband houden met de specifieke omstandigheden van de entiteit, waarbij generieke of gestandaardiseerde formuleringen worden vermeden.</p>
A189	<p>ISA 701¹⁶³ includes considerations and guidance on original information (information about the entity that has not otherwise been made publicly available by the entity) that may be particularly relevant in the context of communicating key audit matters related to fraud.</p>	<p>Standaard 701¹⁶⁴ bevat overwegingen en leidraden over oorspronkelijke informatie (informatie over de entiteit die niet reeds openbaar is gemaakt door de entiteit) die in het bijzonder relevant kan zijn in de context van het communiceren van kernpunten van de controle in verband met fraude.</p>
A190	<p>ISA 701¹⁶⁵ describes that management or those charged with governance may decide to include new or enhanced disclosures in the financial statements or elsewhere in the annual report relating to a key audit matter in light of the fact that the matter will be communicated in the auditor's report. Such new or enhanced disclosures, for example, may be included to provide more robust information about identified fraud or suspected fraud or identified deficiencies in internal control that are relevant to the prevention and detection of fraud.</p>	<p>Zoals beschreven in Standaard 701¹⁶⁶ kunnen het management of de met governance belaste personen besluiten om nieuwe of uitgebreidere toelichtingen in de financiële overzichten of elders in het jaarverslag op te nemen in verband met een kernpunt van de controle, in het licht van het feit dat deze aangelegenheid in de controleverklaring zal worden gecommuniceerd. Dergelijke nieuwe of uitgebreidere toelichtingen kunnen bijvoorbeeld worden opgenomen om meer robuuste informatie te verschaffen over geïdentificeerde fraude of vermoede fraude of over geïdentificeerde tekortkomingen in de interne beheersing die relevant zijn voor het voorkomen en detecteren van fraude.</p>

¹⁶³ ISA 701, paragraphs A34–A36

¹⁶⁴ Standaard 701, paragrafen A34, A35 en A36

¹⁶⁵ ISA 701, paragraph A37

¹⁶⁶ Standaard 701, paragraaf A37

	Circumstances in Which a Matter Determined to Be a Key Audit Matter Is Not Communicated in the Auditor's Report	Omstandigheden waarin een aangelegenheid die als kernpunt van de controle is bepaald niet wordt gecommuniceerd in de controleverklaring
A191	ISA 701, paragraph 14(b), indicates that it will be extremely rare for a matter determined to be a key audit matter not to be communicated in the auditor's report and includes guidance on circumstances in which such a matter determined to be a key audit matter is not communicated in the auditor's report. For example:	Standaard 701, paragraaf 14(b), geeft aan dat het uiterst zelden zal voorkomen dat een als kernpunt van de controle bepaalde aangelegenheid niet wordt gecommuniceerd in de controleverklaring en bevat leidraden voor omstandigheden waarin een dergelijke aangelegenheid niet wordt gecommuniceerd in de controleverklaring. Bijvoorbeeld:
	<ul style="list-style-type: none"> • Law or regulation may preclude public disclosure by either management or the auditor about a specific matter determined to be a key audit matter. 	<ul style="list-style-type: none"> • zo kan wet- of regelgeving openbare bekendmaking door het management of de accountant met betrekking tot een specifieke aangelegenheid die is bepaald als een kernpunt van de controle verbieden;
	<ul style="list-style-type: none"> • There is presumed to be a public interest benefit in providing greater transparency about the audit for intended users. Accordingly, the judgment not to communicate a key audit matter is appropriate only in cases when the adverse consequences to the entity or the public as a result of such communication are viewed as so significant that they would reasonably be expected to outweigh the public interest benefits of communicating about the matter.¹⁶⁷ 	<ul style="list-style-type: none"> • daarnaast wordt verondersteld dat het in het algemeen belang is om grotere transparantie te verschaffen over de controle voor de beoogde gebruikers. Het oordeel om een kernpunt van de controle niet te communiceren is daarom alleen passend in gevallen waarin de nadelige gevolgen voor de entiteit of het publiek als gevolg van dergelijke communicatie naar redelijke verwachting zwaarder wegen dan de voordelen voor het algemeen belang van het communiceren over de aangelegenheid¹⁶⁸.
A192	It may also be necessary for the auditor to consider the implications of communicating about a matter determined to be a key audit matter in light of relevant ethical requirements. ¹⁶⁹ In addition, the auditor may be required by law or regulation to communicate with applicable regulatory, enforcement or supervisory authorities in relation to the matter, regardless of whether the matter is communicated in the auditor's report.	Het kan voor de accountant tevens noodzakelijk zijn om de implicaties te overwegen van het communiceren over een aangelegenheid die als kernpunt van de controle is bepaald in het licht van relevante ethische voorschriften ¹⁷⁰ . Daarnaast kan de accountant op grond van wet- of regelgeving verplicht zijn om met toepasselijke regelgevende, handhavende of toezichhoudende instanties te communiceren over de aangelegenheid, ongeacht of deze in de controleverklaring wordt opgenomen.
		<i>Bepalen van fraude-aangelegenheden</i>
A192 A		Gebruikers van financiële overzichten hebben belangstelling voor fraude-aangelegenheden waarover de accountant een robuuste dialoog heeft gevoerd met de met governance belaste personen. De overwegingen in paragraaf 62A richten zich op de aard van aangelegenheden die met de met governance belaste personen zijn gecommuniceerd en die bedoeld zijn om fraude-aangelegenheden te weerspiegelen die van bijzonder belang kunnen zijn voor de beoogde gebruikers.
A192 B		Naast aangelegenheden die verband houden met de specifiek vereiste overwegingen in paragraaf 62A, kunnen er andere fraude-aangelegenheden zijn die met de met governance belaste personen zijn gecommuniceerd en die significante aandacht van de accountant

¹⁶⁷ ISA 701, paragraphs A53–A54

¹⁶⁸ Standaard 701, paragrafen A53 en A54

¹⁶⁹ For example, except for certain specified circumstances, paragraph R114.2 of the IESBA Code does not permit the use or disclosure of information in respect of which the duty of confidentiality applies. As one of the exceptions, paragraph R114.3 of the IESBA Code permits the professional accountant to disclose or use confidential information where there is a legal or professional duty or right to do so. Paragraph 114.3 A1(b)(iv) of the IESBA Code explains that there is a professional duty or right to disclose such information to comply with technical and professional standards.

¹⁷⁰ VGBA, artikelen 16 en 17

		vereisten en derhalve als meest significante fraude-aangelegenheid overeenkomstig paragraaf 62B kunnen worden bepaald.
A192 C		Fraude-aangelegenheden zijn vaak aangelegenheden die significante aandacht van de accountant vereisen. Zo kan het identificeren van fraude of vermoede fraude significante wijzigingen vereisen in de risico-inschatting door de accountant en in de herevaluatie van de geplande controlewerkzaamheden (dat wil zeggen een significante wijziging in de controleaanpak).
A192 D		Het vaststellen van fraude-aangelegenheden houdt een oordeelsvorming in over de fraude-aangelegenheden die significante aandacht van de accountant vereisten. Het zal zelden voorkomen dat de accountant van een volledige set financiële overzichten van een wettelijke controle bepaalt dat er geen enkele meest significante fraude-aangelegenheid is. In bepaalde beperkte omstandigheden kan de accountant echter bepalen dat er geen fraude-aangelegenheden zijn die meest significante fraude-aangelegenheden vormen overeenkomstig paragraaf 62B.
A192 E		Schattingen zijn vaak de meest complexe onderdelen van de financiële overzichten, aangezien zij afhankelijk zijn van significante oordeelsvorming door het management. Overeenkomstig paragraaf 66A(a) kan significante aandacht van de accountant vereist zijn om in te spelen op ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude die samenhangen met een schatting die significante oordeelsvorming door het management inhoudt. Significante oordeelsvorming door het management is vaak aan de orde wanneer een schatting onderhevig is aan een hoge mate van schattingsonzekerheid en subjectiviteit.
		Voorbeeld: De accountant concludeert dat significante aandacht van de accountant vereist was om in te spelen op het risico op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude in samenhang met de schatting van de entiteit voor verwachte kredietverliezen. Het management maakt gebruik van een model dat een complexe set aannames vereist over toekomstige ontwikkelingen in uiteenlopende entiteitspecifieke scenario's die moeilijk voorspelbaar zijn. Op basis van de identificatie door de accountant van agressieve winstverwachtingen van beleggingsanalisten ten aanzien van de entiteit, identificeerde de accountant een risico op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude vanwege de subjectiviteit die gemoeid is met de schatting van verwachte kredietverliezen en de stimulans die dit creëert voor opzettelijke vooringenomenheid van het management.
A192 F		Standaard 265 vereist dat de accountant een significante tekortkoming in de interne beheersing die relevant is voor het voorkomen en detecteren van fraude communiceert aan de met governance belaste personen. Significante tekortkomingen kunnen bestaan, ook indien de accountant tijdens de controle geen afwijkingen heeft geïdentificeerd. Zo kan het ontbreken van een klokkenluidersregeling (of een andere regeling voor het melden van fraude) wijzen op tekortkomingen in de beheersingsomgeving van de entiteit, zonder dat dit

		rechtstreeks verband houdt met een risico op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude. De accountant kan dergelijke tekortkomingen ook aan het management communiceren.
A192 G		Deze Standaard vereist dat doorbreking van beheersingsmaatregelen door het management wordt aangemerkt als een risico op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude (zie paragraaf 40) en veronderstelt dat er risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude bestaan bij opbrengstverantwoording (zie paragraaf 41). Risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude zijn vaak aangelegenheden die zowel significante aandacht van de accountant vereisen als het meest significant zijn binnen de controle. Dit is echter niet in alle gevallen zo. De accountant kan bepalen dat bepaalde risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude geen significante aandacht van de accountant vereisten en derhalve niet worden overwogen bij het bepalen van meest significante fraude-aangelegenheden overeenkomstig paragraaf 62A.
A192 H		Het besluitvormingsproces van de accountant overeenkomstig paragraaf 62B is gebaseerd op de professionele oordeelsvorming van de accountant over welke fraude-aangelegenheden in de controle van het financiële overzicht van de huidige periode van het meest significant waren. De significantie kan worden overwogen in de context van zowel kwantitatieve als kwalitatieve factoren, zoals de relatieve omvang, aard en invloed van de aangelegenheid en de kenbaar gemaakte interesses van de beoogde gebruikers.
A192 I		Een van de overwegingen die relevant kan zijn bij het bepalen van de relatieve significantie van een fraude-aangelegenheid die significante aandacht van de accountant vereiste, is het belang van de aangelegenheid voor het inzicht van de beoogde gebruikers in de financiële overzichten als geheel. Aangezien gebruikers van het financiële overzicht belangstelling hebben voor aangelegenheden in verband met fraude zullen één of meer van de fraude-aangelegenheden die significante aandacht van de accountant vereisten bij de uitvoering van de controle, en die overeenkomstig paragraaf 62A zijn bepaald, in de regel het meest significant zijn in de controle van de financiële overzichten van de huidige verslagperiode.
		<i>Communicatie van fraude-aangelegenheden</i>
A192 J		Het rechtstreeks relateren van een aangelegenheid aan de specifieke omstandigheden van de entiteit kan helpen de mogelijkheid te minimaliseren dat beschrijvingen overmatig gestandaardiseerd worden en gedurende de tijd aan bruikbaarheid inboeten. Bij het beschrijven waarom de accountant een aangelegenheid als één van de meest significante in de controle beschouwde, kan de accountant aspecten benadrukken die specifiek gelden voor de entiteit (bijvoorbeeld omstandigheden die van invloed waren op de onderliggende oordeelsvormingen in de financiële overzichten van de huidige verslagperiode) om de beschrijving relevanter te maken voor de beoogde gebruikers. Evenzo kan de accountant bij het beschrijven van de wijze waarop in de controle op de fraude-aangelegenheid is ingespeeld aangelegenheden benadrukken die rechtstreeks verband houden met de

		specifieke omstandigheden van de entiteit, waarbij generieke of gestandaardiseerde formuleringen worden vermeden.
A192 K		<p>Het adequaat zijn van de beschrijving van een fraude-aangelegenheid is een zaak van professionele oordeelsvorming. De beschrijving van een fraude-aangelegenheid is bedoeld om een beknopte en evenwichtige uitleg te verschaffen om de beoogde gebruikers in staat te stellen te begrijpen waarom de fraude-aangelegenheid het meest significant was tijdens de controle en hoe er tijdens de controle op de fraude-aangelegenheid was ingespeeld. Het beperken van het gebruikmaken van uiterst technische controletermen vormt tevens een hulpmiddel voor de beoogde gebruikers die geen redelijke kennis hebben van controle om de basis voor de focus van de accountant op bepaalde zaken tijdens de controle te begrijpen. De aard en omvang van informatie die door de accountant wordt verschaft is verondersteld om in de context van de verantwoordelijkheden van de respectievelijke partijen evenwichtig te zijn (d.w.z. voor de accountant om nuttige informatie te verschaffen in een bondige en begrijpelijke vorm, terwijl hij niet op ongepaste wijze originele informatie verschaft over de entiteit).</p> <p>Originele informatie is elke informatie over de entiteit die niet anderszins openbaar is gemaakt door de entiteit (d.w.z. niet in de financiële overzichten is opgenomen of overige informatie die beschikbaar is op de datum van de controleverklaring, of geadresseerd is in overige mondelinge of schriftelijke communicatie door het management of de met governance belaste personen, zoals een voorlopige aankondiging van financiële informatie of investeerder briefings). Dergelijke informatie is de verantwoordelijkheid van het management van de entiteit en de met governance belaste personen.</p> <p>Het is voor de accountant gepast om te trachten te voorkomen dat de beschrijving van een fraude-aangelegenheid op ongepaste wijze originele informatie over de entiteit verschaft. De beschrijving van een fraude-aangelegenheid is gewoonlijk niet van zichzelf originele informatie over de entiteit, aangezien dit de fraude-aangelegenheid in de context van de controle beschrijft. De accountant kan het echter noodzakelijk achten om aanvullende informatie te verschaffen om uit te leggen waarom de fraude-aangelegenheid werd bepaald als het meest significant te zijn tijdens de controle op voorwaarde dat het toelichten van dergelijke informatie niet door wet- of regelgeving wordt uitgesloten. Wanneer dergelijke informatie door de accountant als noodzakelijk wordt beschouwd kan de accountant het management of de met governance belaste personen aansporen om aanvullende informatie toe te lichten, in plaats van dat de accountant originele informatie in de controleverklaring opneemt.</p>
A192 L		Het management of de met governance belaste personen kunnen besluiten om nieuwe of uitgebreidere toelichtingen in de financiële overzichten of elders in het jaarverslag op te nemen in verband met een fraude-aangelegenheid, in het licht van het feit dat deze fraude-aangelegenheid in de controleverklaring zal worden gecommuniceerd. Dergelijke nieuwe of uitgebreidere toelichtingen kunnen bijvoorbeeld worden opgenomen om meer robuuste

		informatie te verschaffen over geïdentificeerde fraude of vermoede fraude of over geïdentificeerde tekortkomingen in de interne beheersing die relevant zijn voor het voorkomen en detecteren van fraude.
		<i>Omstandigheden waarin een meest significante fraude-aangelegenheid niet wordt gecommuniceerd in de controleverklaring</i>
A192 M		<p>Het kan voor de accountant tevens noodzakelijk zijn om de implicaties te overwegen van het communiceren over een aangelegenheid die als meest significant is aangemerkt in het licht van relevante ethische voorschriften¹⁷¹. Daarnaast kan de accountant op grond van wet- of regelgeving verplicht zijn om met toepasselijke regelgevende, handhavende of toezichhoudende instanties te communiceren over de aangelegenheid, ongeacht of deze in de controleverklaring wordt opgenomen. Dergelijke communicatie kan de accountant tevens in staat stellen om de negatieve consequenties van het communiceren van deze aangelegenheid te overzien.</p> <p>De kwesties die door de accountant in aanmerking worden genomen met betrekking tot het nemen van een beslissing om een aangelegenheid niet te communiceren zijn complex en doen een beroep op significante oordeelsvorming door de accountant. Derhalve kan de accountant het ook passend achten om juridisch advies in te winnen.</p>
A192 N		<p>Standaard 720 definieert de term jaarverslag en legt uit dat documenten zoals een managementrapport, management commentaar, of operationele en financiële beoordeling of soortgelijke rapportages door de personen belast met governance (bijv. een verslag van de raad van commissarissen); mededeling van de voorzitter; mededeling inzake corporate governance; of interne beheersings- en risico-inschattingsrapportages deel uit kunnen maken van het jaarverslag¹⁷². Standaard 720 behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie opgenomen in het jaarverslag. Alhoewel het oordeel van de accountant over de financiële overzichten niet de andere informatie omvat, kan de accountant deze informatie in aanmerking nemen, net als overige openbare communicatie door de entiteit of overige geloofwaardige bronnen, bij het formuleren van de beschrijving van een fraude-aangelegenheid.</p> <p>Controledocumentatie die tijdens de controle is opgesteld kan tevens nuttig zijn voor de accountant bij het formuleren van de beschrijving van een fraude-aangelegenheid. Schriftelijke communicatie, of de documentatie door de accountant van mondelinge communicatie, met de met governance belaste personen alsmede overige controledocumentatie kan bijvoorbeeld een nuttige basis verschaffen voor de communicatie door de accountant in de controleverklaring. Dit is zo omdat controledocumentatie overeenkomstig Standaard 230 bedoeld is om significante aangelegenheden te behandelen</p>

¹⁷¹ VGBA, artikelen 16 en 17

¹⁷² Standaard 720, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie*, paragraaf 12(a), A1, A2 en A3.

		<p>die zich tijdens de controle voordoen, de conclusies die daarover worden getrokken en significante professionele oordeelsvormingen die zijn gemaakt bij het trekken van die conclusies, en dient als een vastlegging van de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd, het resultaat van die werkzaamheden en de controle-informatie die is verkregen. Dergelijke documentatie kan voor de accountant een hulpmiddel zijn bij het ontwikkelen van een beschrijving van een fraude-aangelegenheid, die de significantie van de aangelegenheid uitlegt en tevens bij het toepassen van het vereiste in paragraaf 68A.</p> <p>Paragraaf 62E vereist de beschrijving van elke meest significante fraude-aangelegenheid om aan te kunnen geven waarom de accountant de aangelegenheid beschouwde als meest significant tijdens de controle en hoe er op de aangelegenheid was ingespeeld tijdens de controle. Dienovereenkomstig is de beschrijving van fraude-aangelegenheden niet alleen een herhaling van wat er in de financiële overzichten is toegelicht. Een verwijzing naar daarop betrekking hebbende toelichtingen stelt de beoogde gebruikers er echter toe in staat om te begrijpen hoe het management bij het opstellen van de financiële overzichten op de aangelegenheid heeft ingespeeld.</p> <p>In aanvulling op het verwijzen naar gerelateerde toelichtingen kan de accountant de aandacht vestigen op de kernaspecten hiervan. De omvang van toelichting door het management over specifieke aspecten of factoren met betrekking tot hoe een bepaalde aangelegenheid invloed heeft op de financiële overzichten van de huidige verslagperiode kan de accountant helpen bij het duiden van bepaalde aspecten van de manier waarop er tijdens de controle op de aangelegenheid was ingespeeld zodat de beoogde gebruikers kunnen begrijpen waarom de aangelegenheid een meest significante fraude-aangelegenheid is.</p>
<p>A192 O</p>		<p>De beschrijving van een fraude-aangelegenheid in de controleverklaring is bedoeld om inzicht te verschaffen waarom een fraude-aangelegenheid was bepaald als meest significant. Dienovereenkomstig kunnen de vereisten in paragrafen 62A en 62B en de toepassingsgerichte teksten in paragrafen A192A, A192B, A192C, A192D, A192E, A192F, A192G, A192H en A192I met betrekking tot het bepalen van fraude-aangelegenheden tevens voor de accountant een hulpmiddel zijn bij het overwegen hoe dergelijke aangelegenheden in de controleverklaring gecommuniceerd moeten worden. Bijvoorbeeld het uitleggen dat de factoren die ertoe leidden dat de accountant concludeerde dat een bepaalde aangelegenheid de significante aandacht van de accountant vereiste en meest significant was tijdens de controle is waarschijnlijk van belang voor de beoogde gebruikers.</p> <p>De relevantie van informatie voor beoogde gebruikers is een overweging voor de accountant bij het bepalen wat er in de beschrijving van een fraude-aangelegenheid moet worden</p>

		<p>opgenomen. Dit kan betrekking hebben op de vraag of de beschrijving een beter inzicht in de controle en de oordeelsvormingen van de accountant mogelijk zou maken.</p> <p>Het direct relateren van een aangelegenheid aan de specifieke omstandigheden van de entiteit kan tevens helpen om de kans te verlagen dat dergelijke beschrijvingen teveel gestandaardiseerd worden en met de tijd minder bruikbaar worden. Bij het beschrijven waarom de accountant de aangelegenheid beschouwde als meest significant kan het voor de accountant nuttig zijn om aspecten die specifiek zijn voor de entiteit te benadrukken (bijvoorbeeld omstandigheden die de onderliggende oordeelsvormingen die in de financiële overzichten van de huidige verslagperiode gemaakt zijn, beïnvloedden) om de beschrijving relevanter te maken voor de beoogde gebruikers. Dit kan tevens van belang zijn bij het beschrijven van een fraude-aangelegenheid dat in meerdere verslagperiodes terugkomt.</p> <p>De beschrijving kan tevens verwijzen naar de belangrijkste overwegingen die ertoe leidden dat de accountant, in de omstandigheden van de controle, bepaalde dat de aangelegenheid een van de meest significante was.</p>
<p>A192 P</p>		<p>De mate van detail die in de controleverklaring moet worden verschaft om te beschrijven hoe er op een fraude-aangelegenheid is ingespeeld tijdens de controle is een kwestie van professionele oordeelsvorming. In overeenstemming met paragraaf 62E(b), kan de accountant het volgende omschrijven:</p> <ul style="list-style-type: none"> • aspecten van het inspelen op risico's of de aanpak van de accountant, die het meest relevant waren voor de fraude-aangelegenheid of specifiek waren voor het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude; • een kort overzicht van de uitgevoerde werkzaamheden; • een indicatie van de uitkomst van de werkzaamheden van de accountant; of • belangrijke waarnemingen met betrekking tot de aangelegenheid, of een combinatie van deze elementen. <p>Wet- of regelgeving of nationale controlestandaarden kunnen een specifieke vorm of inhoud voorschrijven voor de beschrijving van een fraude-aangelegenheid of kan het opnemen van één of meerdere van deze elementen specificeren.</p> <p>Teneinde de beoogde gebruikers inzicht te geven in de significantie van een fraude-aangelegenheid van de controle in de context van de controle van de financiële overzichten als geheel, en de relatie tussen fraude-aangelegenheden en overige elementen van de</p>

controleverklaring, inclusief het oordeel van de accountant, is zorgvuldigheid geboden zodat de gebruikte bewoording in de beschrijving van een fraude-aangelegenheid:

- niet impliceert dat de fraude-aangelegenheid niet op de juiste wijze door de accountant is opgelost bij het vormen van een oordeel over de financiële overzichten;
- de aangelegenheid direct verband houdt met de specifieke omstandigheden van de entiteit en daarbij algemeen of standaard taalgebruik wordt vermeden;
- rekening houdt met de manier waarop er in de daaraan gerelateerde toelichtingen in de financiële overzichten op de aangelegenheid wordt ingespeeld, indien van toepassing;
- geen afzonderlijke oordelen over aparte elementen van de financiële overzichten bevat of impliceert.

Het beschrijven van aspecten van de respons of de aanpak van de accountant inzake de fraude-aangelegenheid, in het bijzonder wanneer de aanpak significante afstemming op de feiten en omstandigheden van de entiteit vereiste, kan de beoogde gebruikers helpen bij het begrijpen van ongebruikelijke omstandigheden en de significante oordeelsvorming van de accountant die vereist is om te kunnen inspelen op het risico op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude. Bovendien kan de controleaanpak in een bepaalde verslagperiode zijn beïnvloed door entiteitspecifieke omstandigheden, economische omstandigheden of ontwikkelingen in de sector. Het kan voor de accountant tevens nuttig zijn om te verwijzen naar de aard en omvang van de communicatie over de aangelegenheid met de met governance belaste personen.

Er kunnen uitdagingen zijn in het beschrijven van de werkzaamheden van de accountant, in het bijzonder bij complexe gebieden van de controle waarop de oordeelsvorming betrekking heeft. Het kan in het bijzonder moeilijk zijn om de uitgevoerde werkzaamheden samen te vatten op een beknopte manier die op adequate wijze de aard en omvang van het inspelen van de accountant op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude communiceert en de daarmee verband houdende significante oordeelsvormingen van de accountant. Desalniettemin kan de accountant het noodzakelijk achten om bepaalde uitgevoerde werkzaamheden te beschrijven om te communiceren op welke wijze hierop tijdens de controle was ingespeeld. Een dergelijke beschrijving kan doorgaans op hoog niveau zijn in plaats van dat het een gedetailleerde beschrijving van werkzaamheden bevat.

De accountant kan ook een indicatie verschaffen van de uitkomst van zijn response in de beschrijving van het fraude-aangelegenheid in de controleverklaring. Wanneer dit is gedaan, is echter aandacht nodig om te vermijden dat de accountant de indruk wekt dat de beschrijving een apart oordeel overbrengt over een fraude-aangelegenheid of dat op enige

		<p>wijze het oordeel van de accountant over de financiële overzichten als geheel ter discussie komt te staan.</p>
<p>A192 Q</p>		<p>Zoals aangegeven in paragraaf 62F zal het voor een aangelegenheid buitengewoon zeldzaam zijn om te worden bepaald als een meest significante fraude-aangelegenheid en niet in de controleverklaring te worden gecommuniceerd. Dit komt omdat er wordt verondersteld dat het verschaffen van meer transparantie over de controle voor de beoogde gebruikers in het algemeen belang is.</p> <p>Wet- of regelgeving kan openbare toelichting door het management of de accountant verhinderen over een meest significante fraude-aangelegenheid. Zo kan bij wet- of regelgeving specifiek zijn verboden dat een openbare mededeling wordt gedaan die een nadelige invloed zou kunnen hebben op een onderzoek dat door een bevoegde instantie naar een daadwerkelijke dan wel een vermoede illegale handeling wordt uitgevoerd (zoals aangelegenheden die gerelateerd zijn of lijken aan het witwassen van geld).</p> <p>Derhalve is de oordeelsvorming om de fraude-aangelegenheid niet te communiceren alleen gepast in gevallen wanneer de nadelige gevolgen voor de entiteit of het maatschappelijk verkeer als gevolg van dergelijke communicatie als dermate significant worden beschouwd dat hiervan redelijkerwijs kan worden verwacht dat deze groter zijn dan de voordelen hiervan.</p> <p>De bepaling om een meest significante fraude-aangelegenheid niet te communiceren houdt rekening met de feiten en omstandigheden met betrekking tot deze aangelegenheid. Communicatie met het management en de met governance belaste personen helpt de accountant bij het begrijpen van de opvattingen van het management over de significantie van de nadelige gevolgen die zich kunnen voordoen als gevolg van het communiceren over een aangelegenheid. In het bijzonder helpt communicatie met het management en de met governance belaste personen de accountant zijn oordeelsvorming te onderbouwen bij het bepalen of de aangelegenheid moet worden gecommuniceerd door:</p> <ul style="list-style-type: none"> • De accountant te helpen bij het begrijpen waarom de aangelegenheid door de entiteit niet openbaar is gemaakt (bijvoorbeeld indien wet- of regelgeving bepaalde stelsels inzake financiële verslaggeving uitgestelde openbaarmaking of niet-openbaarmaking van de aangelegenheid toestaan) en de standpunten van het management ten opzichte van eventuele negatieve consequenties van de openbaarmaking. Het management kan de aandacht richten op bepaalde aspecten in wet- of regelgeving of andere gezaghebbende bronnen die relevant kunnen zijn voor het in acht nemen van negatieve consequenties (dergelijke aspecten kunnen bijvoorbeeld de schade aan commerciële onderhandelingen of concurrentiepositie van de entiteit omvatten). De opvattingen van het management inzake de negatieve

		<p>consequenties alleen ontslaan de accountant niet van de noodzaak om te bepalen of redelijkerwijs kan worden verwacht dat de nadelige gevolgen van dergelijke communicatie groter zijn dan de voordelen voor het maatschappelijk verkeer in overeenstemming met paragraaf 62F(b).</p> <ul style="list-style-type: none"> • Het benadrukken van de vraag of er communicatie heeft plaatsgevonden met toepasselijke regelgevende, handhavende of toezichhoudende instanties met betrekking tot de aangelegenheid, in het bijzonder of dergelijke besprekingen de aanname van het management lijken te ondersteunen waarom openbaarmaking van de aangelegenheid niet gepast is. • Het in staat stellen van de accountant om het management en de met governance belaste personen, in voorkomend geval, aan te moedigen om relevante informatie over de aangelegenheid openbaar te maken. Dit kan in het bijzonder mogelijk zijn indien de zorgen van het management en de met governance belaste personen over het communiceren beperkt zijn tot specifieke aspecten met betrekking tot de aangelegenheid, zodanig dat bepaalde informatie over de aangelegenheid minder gevoelig kan zijn en gecommuniceerd kan worden. <p>De accountant kan tevens overwegen of het noodzakelijk is om een schriftelijke bevestiging van het management te krijgen waarom openbaarmaking over de aangelegenheid niet gepast is, inclusief de opvatting van het management over de significantie van de negatieve gevolgen die zich voor kunnen doen als gevolg van dergelijke communicatie.</p> <p>Het kan voor de accountant tevens noodzakelijk zijn om de implicaties van het communiceren over een aangelegenheid die is bepaald als meest significante fraude-aangelegenheid in het licht van relevante ethische voorschriften in aanmerking te nemen. Bovendien kan van de accountant door wet- of regelgeving zijn vereist dat met de toepasselijke regelgevende, handhavende en toezichhoudende instanties met betrekking tot de aangelegenheid te communiceren, ongeacht de vraag of de aangelegenheid in de controleverklaring wordt gecommuniceerd. Dergelijke communicatie kan de accountant tevens in staat stellen om de negatieve consequenties van het communiceren van deze aangelegenheid te overzien.</p> <p>De kwesties die door de accountant in aanmerking worden genomen met betrekking tot het nemen van een beslissing om een aangelegenheid niet te communiceren zijn complex en doen een beroep op significante oordeelsvorming door de accountant. Derhalve kan de accountant het ook passend achten om juridisch advies in te winnen.</p>
A192 R		<p>Wanneer de accountant een oordeel met beperking of een afkeurend oordeel tot uitdrukking brengt overeenkomstig Standaard 705 helpt het presenteren van de beschrijving van een aangelegenheid die aanleiding geeft tot een oordeel met beperking in de sectie <i>Basis voor ons oordeel met beperking (of afkeurend oordeel)</i> het begrip van beoogde gebruikers te</p>

		bevorderen alsmede het identificeren van dergelijke omstandigheden wanneer deze zich voordoen.
	Written Representations (Ref: Para. 63)	Schriftelijke bevestigingen (Zie Par. 63)
A193	ISA 580 ¹⁷³ establishes requirements and provides guidance on obtaining appropriate representations from management and, where appropriate, those charged with governance in the audit. Although written representations are an important source of audit evidence, they do not provide sufficient appropriate audit evidence on their own about any of the matters with which they deal. In addition, since management are in a unique position to perpetrate fraud, it is important for the auditor to consider all audit evidence obtained, including audit evidence that is consistent or inconsistent with other audit evidence in drawing the conclusion required in accordance with ISA 330. ¹⁷⁴	Standaard 580 ¹⁷⁵ bevat vereisten en leidraden voor het verkrijgen van passende schriftelijke bevestigingen van het management en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen in het kader van de controle. Hoewel schriftelijke bevestigingen een belangrijke bron van controle-informatie vormen, verschaffen zij op zichzelf geen voldoende en geschikte controle-informatie over de aangelegenheden waarop zij betrekking hebben. Aangezien het management zich bovendien in een unieke positie bevindt om fraude te plegen, is het voor de accountant van belang om bij het trekken van de conclusie die overeenkomstig Standaard 330 is vereist alle verkregen controle-informatie in overweging te nemen, waaronder controle-informatie die consistent of inconsistent is met andere controle-informatie ¹⁷⁶ .
A194	ISA 580 ¹⁷⁷ also addresses circumstances when the auditor has doubt as to the reliability of written representations, including if written representations are inconsistent with other audit evidence. Doubts about the reliability of information from management may indicate a risk of material misstatement due to fraud.	Standaard 580 ¹⁷⁸ behandelt ook omstandigheden waarin de accountant twijfelt aan de betrouwbaarheid van schriftelijke bevestigingen, onder meer indien deze niet consistent zijn met andere controle-informatie. Twijfels over de betrouwbaarheid van informatie afkomstig van het management kunnen wijzen op een risico op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude.
	Communications with Management and Those Charged with Governance (Ref: Para. 64–66)	Communicatie met het management en de met governance belaste personen (Zie Par. 64, 65 en 66)
A195	In some jurisdictions, law or regulation may restrict the auditor's communication of certain matters with management and those charged with governance. Law or regulation may specifically prohibit a communication, or other action, that might prejudice an investigation by an appropriate authority into an actual, or suspected, illegal act, including alerting the entity, for example, when the auditor is required to report the fraud to an appropriate authority pursuant to anti-money laundering legislation. In these circumstances, the issues considered by the auditor may be complex and the auditor may consider it appropriate to obtain legal advice.	In sommige rechtsgebieden kunt wet- of regelgeving de communicatie van de accountant met het management en de met governance belaste personen over bepaalde aangelegenheden beperken. Wet- of regelgeving kan specifiek een communicatie of andere handeling verbieden, die een onderzoek door een bevoegde autoriteit naar een feitelijke of vermoede onrechtmatige handeling zou kunnen schaden waaronder bijvoorbeeld het waarschuwen van de entiteit wanneer de accountant op grond van antiwitwaswetgeving verplicht is fraude te melden aan een bevoegde autoriteit. In dergelijke omstandigheden kunnen door de accountant overwogen vraagstukken complex zijn en kan het passend zijn juridisch advies in te winnen.
	<i>Communication with Management</i> (Ref: Para. 64)	<i>Communicatie met het management</i> (Zie Par. 64)
A196	If the auditor identifies fraud or suspected fraud, it is important that the matter be brought to the attention of the appropriate level of management	Indien de accountant fraude of vermoede fraude identificeert, is het van belang dat deze aangelegenheid zo spoedig mogelijk onder de aandacht van het geschikte niveau van het

¹⁷³ ISA 580, *Written Representations*

¹⁷⁴ ISA 330, paragraph 26

¹⁷⁵ Standaard 580, *Schriftelijke bevestigingen*

¹⁷⁶ Standaard 330, paragraaf 26

¹⁷⁷ ISA 580, paragraphs 16–18

¹⁷⁸ Standaard 580, paragrafen 16, 17 en 18

	as soon as practicable, even if the matter may be considered clearly inconsequential (e.g., a minor misappropriation of funds by an employee at a low level in the entity's organization).	management wordt gebracht, zelfs indien de aangelegenheid als duidelijk onbetekenend kan worden beschouwd (bijvoorbeeld een geringe oneigenlijke toe-eigening van gelden door een medewerker op een laag niveau binnen de organisatie van de entiteit).
	<i>Communication with Those Charged with Governance</i> (Ref: Para. 65)	<i>Communicatie met de met governance belaste personen</i> (Zie Par. 65)
A197	The auditor's communication with those charged with governance may be made orally or in writing. ISA 260 (Revised) identifies factors the auditor considers in determining whether to communicate orally or in writing. ¹⁷⁹ Due to the nature and sensitivity of fraud involving senior management, or fraud that results in a material misstatement in the financial statements, the auditor reports such matters on a timely basis and may consider it necessary to also report such matters in writing.	De communicatie van de accountant met de met governance belaste personen kan mondeling of schriftelijk plaatsvinden. Standaard 260 identificeert factoren die de accountant in overweging neemt bij het bepalen of mondeling of schriftelijk wordt gecommuniceerd ¹⁸⁰ . Gezien de aard en gevoeligheid van fraude waarbij het senior management is betrokken, of fraude die leidt tot een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten, rapporteert de accountant dergelijke aangelegenheden tijdig en kan de accountant overwegen deze ook schriftelijk te rapporteren.
A198	In some cases, the auditor may consider it appropriate to communicate with those charged with governance fraud or suspected fraud involving others that the auditor determined to be clearly inconsequential. Similarly, those charged with governance may wish to be informed of such circumstances. The communication process is assisted if the auditor and those charged with governance agree at an early stage in the audit about the nature and extent of the auditor's communications in this regard.	In sommige gevallen kan de accountant het passend achten om te communiceren met de met governance belaste personen over fraude of vermoede fraude waarbij anderen betrokken zijn en die door de accountant als duidelijk onbetekenend is bepaald. Evenzo kunnen de met governance belaste personen wensen over dergelijke omstandigheden te worden geïnformeerd. Het communicatieproces wordt ondersteund indien de accountant en de met governance belaste personen in een vroeg stadium van de controle overeenstemming bereiken over de aard en omvang van de communicatie van de accountant in dit verband.
A199	In the exceptional circumstances where the auditor has doubts about the integrity or honesty of management or those charged with governance, the auditor may consider it appropriate to obtain legal advice to assist in determining the appropriate course of action.	In uitzonderlijke omstandigheden waarin de accountant twijfelt aan de integriteit of eerlijkheid van het management of de met governance belaste personen, kan de accountant het passend vinden juridisch advies in te winnen ter ondersteuning bij het bepalen van de gepaste handelwijze.
	<i>Other Matters Related to Fraud</i> (Ref: Para. 66)	<i>Overige fraude-aangelegenheden</i> (Zie Par. 66)
A200	Other matters related to fraud to be discussed with those charged with governance of the entity may include, for example:	Overige fraude-aangelegenheden die met de met governance belaste personen kunnen worden besproken, omvatten bijvoorbeeld:
	<ul style="list-style-type: none"> Concerns about the nature, extent, and frequency of management's assessments of the controls in place to prevent or detect fraud and of the risk that the financial statements may be misstated. 	<ul style="list-style-type: none"> zorgen over de aard, omvang en frequentie van de beoordeling door het management van de beheersingsmaatregelen voor het voorkomen of detecteren van fraude en van het risico dat de financiële overzichten afwijkingen van materieel belang bevatten;

¹⁷⁹ ISA 260 (Revised), paragraph A38

¹⁸⁰ Standaard 260, paragraaf A38

	<ul style="list-style-type: none"> A failure by management to appropriately address identified significant deficiencies in internal control, or to appropriately respond to an identified fraud. 	<ul style="list-style-type: none"> het nalaten door het management om passend in te spelen op geïdentificeerde significante tekortkomingen in het interne beheersingssysteem of op geïdentificeerde fraude;
	<ul style="list-style-type: none"> The auditor's evaluation of the entity's control environment, including questions regarding the competence and integrity of management. 	<ul style="list-style-type: none"> de evaluatie door de accountant van de interne beheersingsomgeving van de entiteit, waaronder vragen met betrekking tot de competentie en integriteit van het management;
	<ul style="list-style-type: none"> Actions by management that may be indicative of fraudulent financial reporting, such as management's selection and application of accounting policies that may be indicative of management's effort to manage earnings in order to deceive financial statement users by influencing their perceptions as to the entity's performance and profitability. 	<ul style="list-style-type: none"> handelingen van het management die kunnen wijzen op frauduleuze financiële verslaggeving, zoals de selectie en toepassing door het management van grondslagen voor financiële verslaggeving die kunnen duiden op pogingen van het management om resultaten te sturen teneinde gebruikers van de financiële overzichten te misleiden over de prestaties en winstgevendheid van de entiteit;
	<ul style="list-style-type: none"> Concerns about the adequacy and completeness of the authorization of transactions that appear to be outside the normal course of business. 	<ul style="list-style-type: none"> zorgen over de toereikendheid en volledigheid van de autorisatie van transacties die buiten de normale bedrijfsvoering lijken te vallen.
	Reporting to an Appropriate Authority Outside the Entity (Ref: Para. 67)	Rapporteren aan een bevoegde instantie buiten de entiteit (Zie Par. 67)
A201	The reporting may be to applicable regulatory, enforcement, supervisory or other appropriate authority outside the entity.	De rapportering kan plaatsvinden aan een van toepassing zijnde regelgevende, handhavende, toezichhoudende of andere bevoegde instantie buiten de entiteit.
A202	ISA 250 (Revised) ¹⁸¹ provides further guidance with respect to the auditor's determination of whether reporting identified or suspected non-compliance with laws or regulations to an appropriate authority outside the entity is required or appropriate in the circumstances, including consideration of the auditor's duty of confidentiality. ¹⁸²	Standaard 250 ¹⁸³ bevat nadere leidraden met betrekking tot de bepaling door de accountant of het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit vereist of passend is, waaronder overwegingen inzake het fundamentele beginsel van vertrouwelijkheid van de accountant ¹⁸⁴ .
A203	Factors the auditor may consider in determining whether it is appropriate to report the matter to an appropriate authority outside the entity, when not prohibited by law, regulation, or relevant ethical requirements, may include:	Factoren die de accountant in overweging kan nemen bij het bepalen of het rapporteren aan een bevoegde instantie buiten de entiteit passend is, voor zover dit niet is verboden door wet- of regelgeving of relevante ethische voorschriften, omvatten onder meer:
	<ul style="list-style-type: none"> Any views expressed by regulatory, enforcement, supervisory or other appropriate authority outside of the entity. 	<ul style="list-style-type: none"> standpunten die zijn ingenomen door regelgevende, handhavende, toezichhoudende of andere bevoegde instantie;
	<ul style="list-style-type: none"> Whether reporting the matter would be acting in the public interest. 	<ul style="list-style-type: none"> of het rapporteren van de aangelegenheid zou plaatsvinden in het algemeen belang.

¹⁸¹ ISA 250 (Revised), paragraphs A28–A34

¹⁸² For example, paragraph R114.3 of the IESBA Code permits the professional accountant to disclose or use confidential information where there is a legal or professional right to do so. Paragraph 114.3 A1(b)(iv) of the IESBA Code explains that there is a professional duty or right to disclose such information to comply with technical and professional standards.

¹⁸³ Standaard 250, paragrafen A28, A29, A30, A31, A32, A33 en A34

¹⁸⁴ VGBA, artikelen 16 en 17

A204	Reporting fraud matters to an appropriate authority outside the entity may involve complex considerations and professional judgments. In those circumstances, the auditor may consider consulting internally (e.g., within the firm or a network firm) or on a confidential basis with a regulator or professional body (unless doing so is prohibited by law or regulation or would breach the duty of confidentiality). The auditor may also consider obtaining legal advice to understand the auditor's options and the professional or legal implications of taking any particular course of action.	Het rapporteren van fraude aan een bevoegde instantie buiten de entiteit kan complexe overwegingen en professionele oordeelsvorming inhouden. In dergelijke omstandigheden kan de accountant overwegen intern te overleggen (bijvoorbeeld binnen het accountantskantoor of met een netwerkonderdeel) of op vertrouwelijke basis overleg te voeren met een regelgevende instantie of beroepsorganisatie (tenzij dit verboden is of in strijd zou zijn met het fundamentele beginsel van vertrouwelijkheid). De accountant kan ook overwegen juridisch advies in te winnen om de handelingsopties en de professionele of juridische implicaties daarvan te begrijpen.
	<i>Considerations Specific to Public Sector Entities</i>	<i>Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector</i>
A205	In the public sector, requirements for reporting fraud, whether or not discovered through the audit process, may be subject to specific provisions of the audit mandate or related law, regulation, or other authority.	In de publieke sector kunnen vereisten voor het rapporteren van fraude, ongeacht of deze tijdens de controle is ontdekt, onderworpen zijn aan specifieke bepalingen van het controlemandaat of van gerelateerde wet- en regelgeving of van een andere instantie.
	Documentation (Ref: Para. 68)	Documentatie (Zie Par. 68)
A206	ISA 230 ¹⁸⁵ addresses circumstances when the auditor identifies information that is inconsistent with the auditor's final conclusion regarding a significant matter and requires the auditor to document how the auditor addressed the inconsistency.	Standaard 230 ¹⁸⁶ behandelt omstandigheden waarin de accountant informatie identificeert die niet consistent is met de eindconclusie van de accountant met betrekking tot een significante aangelegenheid en vereist dat de accountant documenteert op welke wijze met deze inconsistentie is omgegaan.
A206 A		Op grond van paragraaf 8 van Standaard 230 wordt er van de accountant vereist om controledocumentatie op te stellen die voldoende is om een ervaren accountant die niet eerder met de controle te maken heeft gehad, in staat te stellen om onder andere de significante professionele oordeelsvormingen te begrijpen. In de context van fraude-aangelegenheden omvatten deze professionele oordeelsvormingen zowel de bepaling, uit de aangelegenheden die met de met governance belaste personen zijn gecommuniceerd, van de aangelegenheden die de significante aandacht van de accountant vereisten als de vraag of elk van deze aangelegenheden het meest significant bij de controle waren. De oordeelsvormingen van de accountant in dit opzicht zullen waarschijnlijk zijn ondersteund door zowel de documentatie van de communicatie door de accountant met de met governance belaste personen en de controledocumentatie met betrekking tot elke afzonderlijke aangelegenheid (Zie Par. A192N), als bepaalde andere controledocumentatie van de significante aangelegenheden die zich tijdens de controle voordoen (bijvoorbeeld een afsluitend memorandum). Op grond van deze Standaard is de accountant echter niet vereist te documenteren waarom andere aangelegenheden die aan de met governance belaste personen zijn gecommuniceerd geen aangelegenheden waren die de significante aandacht van de accountant vereisten.

¹⁸⁵ ISA 230, paragraphs 11 and A15

¹⁸⁶ Standaard 230, paragrafen 11 en A15

Appendix 1	Bijlage 1
Examples of Fraud Risk Factors (Ref: Par. A26)	Voorbeelden van frauderisicofactoren (Zie Par. A26)
<p>The fraud risk factors identified in this Appendix are examples of such factors that may be faced by auditors in a broad range of situations. Separately presented are examples relating to the two types of fraud relevant to the auditor's consideration—that is, fraudulent financial reporting and misappropriation of assets. For each of these types of fraud, the risk factors are further classified based on the three conditions generally present when material misstatements due to fraud occur: (a) incentives/pressures, (b) opportunities, and (c) attitudes/rationalizations. Although the risk factors cover a broad range of situations, they are only examples and, accordingly, the auditor may identify additional or different risk factors. Not all of these examples are relevant in all circumstances, and some may be of greater or lesser significance in entities of different size or with different ownership characteristics or circumstances. Also, the order of the examples of risk factors provided is not intended to reflect their relative importance or frequency of occurrence.</p>	<p>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.</p>
Risk Factors Relating to Misstatements Arising from Fraudulent Financial Reporting	Risicofactoren met betrekking tot afwijkingen die voortkomen uit frauduleuze financiële verslaggeving
<p>The following are examples of risk factors relating to misstatements arising from fraudulent financial reporting.</p>	<p>Hieronder volgen voorbeelden van risicofactoren met betrekking tot afwijkingen die voortkomen uit frauduleuze financiële verslaggeving.</p>
Incentives/Pressures	Stimulansen/druk
<p>Financial stability or profitability is threatened by economic, industry, geopolitical, or entity operating conditions, such as (or as indicated by):</p>	<p>De financiële stabiliteit of de winstgevendheid wordt bedreigd door de economische omstandigheden, de omstandigheden in de sector of de exploitatieomstandigheden van de entiteit, zoals (of zoals blijkt uit):</p>
<ul style="list-style-type: none"> • High degree of competition or market saturation, accompanied by declining margins. 	<ul style="list-style-type: none"> • hoge mate van concurrentie of marktverzadiging, in combinatie met dalende winstmarges;
<ul style="list-style-type: none"> • High vulnerability to rapid changes, such as changes in technology, product obsolescence, or interest rates. 	<ul style="list-style-type: none"> • grote kwetsbaarheid voor elkaar snel opvolgende veranderingen, zoals technologische veranderingen, productveroudering of rentevoeten;
<ul style="list-style-type: none"> • Increased volatility in financial and commodity markets due to fluctuations in interest rates and inflationary trends. 	<ul style="list-style-type: none"> • toegenomen volatiliteit op de financiële en grondstoffenmarkten als gevolg van schommelingen in de rentevoeten en inflatoire trends;
<ul style="list-style-type: none"> • Significant declines in customer demand and increasing business failures in either the industry or overall economy. 	<ul style="list-style-type: none"> • aanzienlijke daling van de vraag en een toename van het aantal faillissementen in de sector of in de economie als geheel;
<ul style="list-style-type: none"> • Operating losses making the threat of bankruptcy, foreclosure, or hostile takeover imminent. 	<ul style="list-style-type: none"> • exploitatieverliezen die de dreiging van een faillissement, een executoriale verkoop of een vijandige overname acuut maken;
<ul style="list-style-type: none"> • Recurring negative cash flows from operations or an inability to generate cash flows from operations while reporting earnings and earnings growth. 	<ul style="list-style-type: none"> • terugkerende negatieve kasstromen uit operationele activiteiten of de onmogelijkheid uit de operationele activiteiten kasstromen te genereren, terwijl zowel winst als een winstgroei wordt gerapporteerd;

<ul style="list-style-type: none"> Rapid growth or unusual profitability especially compared to that of other companies in the same industry. 	<ul style="list-style-type: none"> een snelle groei of een ongewone winstgevendheid, vooral in vergelijking met andere ondernemingen in de sector;
<ul style="list-style-type: none"> New accounting, statutory, or regulatory requirements. 	<ul style="list-style-type: none"> nieuwe vereisten op het gebied van financiële verslaggeving of nieuwe door wet- of regelgeving gestelde vereisten;
<ul style="list-style-type: none"> Pandemics or wars triggering major disruptions in the entity's operations, financial distress and severe cashflow shortages. 	<ul style="list-style-type: none"> pandemieën of oorlogen die leiden tot grote verstoringen in de bedrijfsvoering van de entiteit, financiële problemen en ernstige tekorten aan liquide middelen;
<ul style="list-style-type: none"> Economic sanctions imposed by governments and international organizations against a jurisdiction, including its companies and products. 	<ul style="list-style-type: none"> economische sancties opgelegd door regeringen en internationale organisaties aan een rechtsgebied, met inbegrip van zijn bedrijven en producten.
Excessive pressure exists for management to meet the requirements or expectations of third parties due to the following:	Het management staat onder overmatige druk om aan de vereisten of verwachtingen van derden te voldoen als gevolg van:
<ul style="list-style-type: none"> Profitability or trend level expectations of investment analysts, institutional investors, significant creditors, or other external parties (particularly expectations that are aggressive or unrealistic), including expectations created by management in, for example, overly optimistic press releases or annual report messages. 	<ul style="list-style-type: none"> verwachtingen van beleggingsanalisten, institutionele beleggers, significante schuldeisers of andere derden ten aanzien van de winstgevendheid of ontwikkelingsniveaus (met name verwachtingen die bovenmatig ambitieus of onrealistisch zijn), met inbegrip van verwachtingen die door het management zelf zijn gewekt, bijvoorbeeld door te optimistische persberichten of berichten in jaarverslagen;
<ul style="list-style-type: none"> Need to obtain additional debt or equity financing, or qualify for government assistance or incentives, to avoid bankruptcy or foreclosure, or to stay competitive—including financing of major research and development or capital expenditures. 	<ul style="list-style-type: none"> de behoefte aan aanvullende financiering met eigen of vreemd vermogen om concurrerend te blijven, met inbegrip van de financiering van belangrijke kosten van onderzoek en ontwikkeling of investeringsuitgaven;
<ul style="list-style-type: none"> Marginal ability to meet exchange listing requirements or debt repayment or other debt covenant requirements. 	<ul style="list-style-type: none"> het nauwelijks in staat zijn om aan de voorwaarden voor beursnotering te voldoen of om schulden af te lossen of clauses in financieringsovereenkomsten na te leven;
<ul style="list-style-type: none"> Perceived or real adverse effects of reporting poor financial results on significant pending transactions, such as initial public offerings, mergers and acquisitions, business combinations or contract awards. 	<ul style="list-style-type: none"> verwachte of werkelijke negatieve gevolgen van het rapporteren van slechte financiële resultaten op significante lopende transacties, zoals bedrijfscombinaties of de gunning van contracten;
<ul style="list-style-type: none"> Management enters into significant transactions that places undue emphasis on achieving key performance indicators to stakeholders (e.g., meeting earnings per share forecasts or maintaining the stock price). 	<ul style="list-style-type: none"> het management gaat belangrijke transacties aan waarbij onevenredig veel nadruk wordt gelegd op het behalen van belangrijke prestatie-indicatoren voor belanghebbenden (bijvoorbeeld het behalen van de prognoses voor de winst per aandeel- of het handhaven van de aandelenkoers);
<ul style="list-style-type: none"> Negative media attention on the entity or key members of management. 	<ul style="list-style-type: none"> negatieve media-aandacht voor de entiteit of belangrijke leden van het management.
Information available indicates that the personal financial situation of management or those charged with governance is threatened by the entity's financial performance arising from the following:	De beschikbare informatie duidt erop dat de persoonlijke financiële situatie van leden van het management of de met governance belaste personen wordt bedreigd door de financiële prestaties van de entiteit als gevolg van:
<ul style="list-style-type: none"> Significant financial interests in the entity. 	<ul style="list-style-type: none"> significante financiële belangen in de entiteit;

<ul style="list-style-type: none"> • Significant portions of their compensation (e.g., bonuses, stock options, and earn-out arrangements) being contingent upon achieving aggressive targets for stock price, operating results, financial position, cash flow, or other key performance indicators.¹⁸⁷ 	<ul style="list-style-type: none"> • significante bestanddelen van hun beloning (zoals bonussen, aandelenopties en earn-out regelingen) zijn gekoppeld aan het bereiken ambitieuze doelstellingen met betrekking tot de aandelenkoers, de bedrijfsresultaten, de financiële positie, de kasstromen of andere belangrijke prestatie-indicatoren¹⁸⁸;
<ul style="list-style-type: none"> • Personal guarantees of debts of the entity. 	<ul style="list-style-type: none"> • verstrekte persoonlijke borgstellingen voor schulden van de entiteit;
<ul style="list-style-type: none"> • There is excessive pressure on management or operating personnel to meet financial targets established by those charged with governance, including sales or profitability incentive goals. 	<ul style="list-style-type: none"> • overmatige druk op het management of uitvoerend personeel om financiële doelstellingen te halen die door de met governance belaste personen zijn bepaald, met inbegrip van doelstellingen die betrekking hebben op de verkopen of de winstgevendheid.
Considerations Specific to Public Sector Entities	Specifieke overwegingen voor entiteiten in de publieke sector
<ul style="list-style-type: none"> • Public sector entities subject to statutory limits on their spending may result in inaccurate reporting of expenditure incurred. 	<ul style="list-style-type: none"> • overheidsinstanties die onderworpen zijn aan wettelijke beperkingen op hun uitgaven, kunnen leiden tot onnauwkeurige rapportage van gemaakte uitgaven.
Opportunities	Gelegenheden
The nature of the industry or the entity's operations provides opportunities to engage in fraudulent financial reporting that can arise from the following:	De aard van de sector of de activiteiten van de entiteit biedt gelegenheid tot frauduleuze financiële verslaggeving die kan voortkomen uit:
<ul style="list-style-type: none"> • Significant related-party transactions not in the ordinary course of business or with related entities not audited or audited by another firm. 	<ul style="list-style-type: none"> • significante transacties met verbonden partijen buiten het kader van de normale bedrijfsvoering of transacties met verbonden entiteiten die al dan niet door een andere accountantseenheid worden gecontroleerd;
<ul style="list-style-type: none"> • Assets, liabilities, revenues, or expenses based on significant estimates that involve subjective judgments or uncertainties that are difficult to corroborate. 	<ul style="list-style-type: none"> • activa, verplichtingen, opbrengsten of lasten die gebaseerd zijn op significante schattingen die steunen op moeilijk te staven subjectieve oordeelsvormingen of onzekerheden;
<ul style="list-style-type: none"> • Significant, unusual, or highly complex transactions, especially those close to period end that pose difficult "substance over form" questions. 	<ul style="list-style-type: none"> • significante, ongebruikelijke of zeer complexe transacties, met name transacties die vlak vóór het einde van de verslagperiode plaatsvinden en die moeilijke vragen oproepen met betrekking tot het prevaleren van de economische realiteit boven de juridische vorm ('substance over form');
<ul style="list-style-type: none"> • Significant operations located or conducted across international borders in jurisdictions where differing business environments and cultures exist. 	<ul style="list-style-type: none"> • significante activiteiten in het buitenland of grensoverschrijdende activiteiten in jurisdicties waar andere bedrijfsomgevingen en -culturen bestaan;
<ul style="list-style-type: none"> • Use of business intermediaries for which there appears to be no clear business justification. 	<ul style="list-style-type: none"> • de inschakeling van zakelijke tussenpersonen waarvoor geen duidelijke zakelijke reden lijkt te bestaan;

¹⁸⁷ Management incentive plans may be contingent upon achieving targets relating only to certain accounts or selected activities of the entity, even though the related accounts or activities may not be material to the entity as a whole.

¹⁸⁸ Incentiveregelingen voor het management kunnen gekoppeld zijn aan de realisatie van doelstellingen die alleen betrekking hebben op bepaalde rekeningen of specifieke activiteiten van de entiteit, ook al zijn die rekeningen of activiteiten niet van materieel belang voor de entiteit als geheel.

<ul style="list-style-type: none"> Modifying, revoking, or amending revenue contracts through the use of side agreements that are typically executed outside the recognized business process and reporting channels. 	<ul style="list-style-type: none"> het wijzigen, intrekken of aanpassen van omzetcontracten door middel van nevenovereenkomsten die meestal buiten de erkende bedrijfsprocessen en rapportagekanalen om worden uitgevoerd;
<ul style="list-style-type: none"> Significant bank accounts or subsidiary or branch operations in tax-haven jurisdictions for which there appears to be no clear business justification. 	<ul style="list-style-type: none"> significante bankrekeningen of activiteiten met dochtermaatschappijen of nevenvestigingen in belastingparadijzen, waarvoor geen duidelijke zakelijke reden lijkt te bestaan;
<ul style="list-style-type: none"> Non-traditional entry to capital markets by the entity, for example, through an acquisition by, or merger with, a special-purpose acquisition company. 	<ul style="list-style-type: none"> niet-traditionele toegang tot kapitaalmarkten door de entiteit, bijvoorbeeld door een overname door of fusie met een speciaal voor dit doel opgerichte overnamevennootschap;
<ul style="list-style-type: none"> Aggressive stock promotions by the entity through press releases, investment newsletters, website coverage, online advertisements, email, or direct mail. 	<ul style="list-style-type: none"> agressieve aandelenpromoties door de entiteit via persberichten, beleggingsnieuwsbrieven, berichtgeving op websites, online advertenties, e-mail of direct mail.
The monitoring of management is not effective as a result of the following:	De monitoring van het management is niet effectief als gevolg van het feit dat:
<ul style="list-style-type: none"> Domination of management by a single person or small group (in a non-owner-managed business) without compensating controls. 	<ul style="list-style-type: none"> het management (in een niet door een eigenaar-bestuurder geleide onderneming) door één persoon of een kleine groep personen wordt gedomineerd zonder dat compenserende interne beheersingsmaatregelen bestaan;
<ul style="list-style-type: none"> Oversight by those charged with governance over the financial reporting process and internal control is not effective. 	<ul style="list-style-type: none"> het toezicht door de met governance belaste personen op het proces van financiële verslaggeving en op de interne beheersing niet effectief is;
<ul style="list-style-type: none"> Weakened control environment triggered by a shift in focus by management and those charged with governance to address more immediate needs of the business such as financial and operational matters. 	<ul style="list-style-type: none"> sprake is van een verzwakte interne beheersingsomgeving als gevolg van een verschuiving in de focus van het management en de met governance belaste personen naar meer directe behoeften van het bedrijf, zoals financiële en operationele zaken.
There is a complex or unstable organizational structure, as evidenced by the following:	Er bestaat een complexe of instabiele organisatiestructuur, zoals blijkt uit:
<ul style="list-style-type: none"> Difficulty in determining the organization or individuals that have controlling interest in the entity. 	<ul style="list-style-type: none"> de moeilijkheid om vast te stellen welke organisatie of personen een belang met overheersende zeggenschap hebben in de entiteit;
<ul style="list-style-type: none"> Overly complex organizational structure involving unusual legal entities or managerial lines of authority. 	<ul style="list-style-type: none"> een overmatig complexe organisatiestructuur waarbij gebruik wordt gemaakt van ongebruikelijke rechtspersonen of hiërarchische gezagslijnen;
<ul style="list-style-type: none"> Overly complex IT environment relative to the nature of the entity's business, legacy IT systems from acquisitions that were never integrated into the entity's financial reporting system, or ineffective IT general controls. 	<ul style="list-style-type: none"> een overmatig complexe IT-omgeving in verhouding tot de aard van de activiteiten van de entiteit, verouderde IT-systemen uit overnames die nooit in het financiële rapportagesysteem van de entiteit zijn geïntegreerd, of ineffectieve <i>general IT controls</i>;
<ul style="list-style-type: none"> High turnover of senior management, legal counsel, or those charged with governance. 	<ul style="list-style-type: none"> een groot verloop onder het senior management, de juridische adviseurs of de met governance belaste personen.
Deficiencies in internal control as a result of the following:	Tekortkomingen in de interne beheersing als gevolg van:

<ul style="list-style-type: none"> Inadequate process to monitor the entity's system of internal control, including automated controls and controls over interim financial reporting (where external reporting is required). 	<ul style="list-style-type: none"> inadequate processen om het interne beheersingssysteem 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);
<ul style="list-style-type: none"> Inadequate fraud risk management program, including lack of a whistleblower program. 	<ul style="list-style-type: none"> een ontoereikend programma voor frauderisicobeheersing, waaronder het ontbreken van een klokkenluidersregeling;
<ul style="list-style-type: none"> Inadequate controls due to changes in the current environment, for example, increased data security risks from using unsecured networks that makes the entity's data and information more vulnerable to cybercrime. 	<ul style="list-style-type: none"> ontoereikende interne beheersingsmaatregelen als gevolg van veranderingen in de huidige omgeving, bijvoorbeeld verhoogde gegevensbeveiligingsrisico's door het gebruik van onbeveiligde netwerken, waardoor de gegevens en informatie van de entiteit kwetsbaarder worden voor cybercriminaliteit;
<ul style="list-style-type: none"> High turnover rates or employment of staff in accounting, IT, or the internal audit function that are not effective. 	<ul style="list-style-type: none"> een hoog personeelsverloop of de inzet van niet-effectieve staf voor administratieve verwerking, interne audit of informatietechnologie;
<ul style="list-style-type: none"> Accounting and information systems that are not effective, including situations involving significant deficiencies in internal control. 	<ul style="list-style-type: none"> ineffectieve systemen voor administratieve verwerking en informatiesystemen, met inbegrip van situaties waarin zich significante tekortkomingen in de interne beheersing voordoen.
Attitudes/Rationalizations	Instelling/rechtvaardiging
<ul style="list-style-type: none"> Management and those charged with governance have not created a culture of honesty and ethical behavior. For example, communication, implementation, support, or enforcement of the entity's values or ethical standards by management and those charged with governance are not effective, or the communication of inappropriate values or ethical standards. 	<ul style="list-style-type: none"> het management en de met governance belaste personen hebben geen cultuur van eerlijkheid en ethisch gedrag gecreëerd. Bijvoorbeeld: de communicatie, implementatie, ondersteuning of handhaving van de waarden of ethische normen van de entiteit door het management en de met governance belaste personen zijn niet effectief, of er wordt gecommuniceerd over ongepaste waarden of ethische normen;
<ul style="list-style-type: none"> Non-financial management's excessive participation in or preoccupation with the selection of accounting policies or the determination of significant estimates. 	<ul style="list-style-type: none"> bovenmatige betrokkenheid of preoccupatie van leden van het management die geen financiële functie uitoefenen bij respectievelijk de keuze van grondslagen voor financiële verslaggeving of de bepaling van significante schattingen;
<ul style="list-style-type: none"> Known history of violations of securities laws or other laws and regulations, or claims against the entity, its senior management, or those charged with governance alleging fraud or violations of laws and regulations, including those dealing with corruption, bribery, and money laundering. 	<ul style="list-style-type: none"> een bekend verleden van overtredingen van de effectenwetgeving of andere wet- en regelgeving dan wel aanklachten tegen de entiteit, haar senior management of de met governance belaste personen betreffende fraude of de niet-naleving van wet- en regelgeving;
<ul style="list-style-type: none"> Excessive interest by management in maintaining or increasing the entity's stock price or earnings trend. 	<ul style="list-style-type: none"> bovenmatige belangstelling van het management voor het handhaven of verhogen van de aandelenkoers of winstontwikkeling van de entiteit;
<ul style="list-style-type: none"> The practice by management of committing to analysts, creditors, and other third parties to achieve aggressive or unrealistic forecasts. 	<ul style="list-style-type: none"> de gewoonte van het management om zich tegenover analisten, schuldeisers en andere derden aan ambitieuze of onrealistische prognoses te committeren;
<ul style="list-style-type: none"> Management and those charged with governance demonstrate an unusually high tolerance to risk or display an unusually high standard of lifestyle, a pattern of significant personal financial issues, or frequently engage in high-risk activities. 	<ul style="list-style-type: none"> het management en de met governance belaste personen tonen een ongewoon hoge tolerantie voor risico's of hebben een ongewoon hoge levensstandaard, een patroon van significante persoonlijke financiële problemen, of nemen vaak deel aan risicovolle activiteiten;

<ul style="list-style-type: none"> • Management and those charged with governance make materially false or misleading statements in other information included in the entity's annual report (e.g., key aspects of the entity's business, products, or technology). 	<ul style="list-style-type: none"> • het management en de met governance belaste personen doen materieel onjuiste of misleidende uitspraken in andere informatie die is opgenomen in het jaarverslag van de entiteit (bijvoorbeeld belangrijke aspecten van de activiteiten, producten of technologie van de entiteit);
<ul style="list-style-type: none"> • Management failing to remedy known significant deficiencies in internal control on a timely basis. 	<ul style="list-style-type: none"> • het management slaagt er niet in om bekende significante tekortkomingen in de interne beheersing tijdig te corrigeren;
<ul style="list-style-type: none"> • An interest by management in employing inappropriate means to minimize reported earnings for tax-motivated reasons. 	<ul style="list-style-type: none"> • het management heeft er, vanuit fiscaal oogpunt belang bij niet passende middelen te hanteren om het gerapporteerde resultaat te drukken;
<ul style="list-style-type: none"> • Applying aggressive valuation assumptions in mergers and acquisitions to support high purchase prices or overvalue acquired intangible assets. 	<ul style="list-style-type: none"> • het toepassen van agressieve waarderingsveronderstellingen bij fusies en overnames om hoge aankooprijzen te ondersteunen of om verworven immateriële activa te hoog te waarderen;
<ul style="list-style-type: none"> • Rationalizing the use of unreasonable assumptions affecting the timing and amount of revenue recognition, for example, in an attempt to alleviate the negative effects of severe economic downturns. 	<ul style="list-style-type: none"> • het rechtvaardigen van het gebruik van onredelijke veronderstellingen die van invloed zijn op de timing en het bedrag van de opbrengstverantwoording, bijvoorbeeld in een poging om de negatieve effecten van ernstige economische neergangen te verzachten;
<ul style="list-style-type: none"> • Rationalizing the use of unreasonable assumptions used in projections to account for impairment of goodwill and intangible assets, for example, to avoid recognizing significant impairment losses. 	<ul style="list-style-type: none"> • Het rechtvaardigen van het gebruik van onredelijke veronderstellingen in projecties om bijvoorbeeld bijzondere waardeverminderingen van goodwill en immateriële activa te verklaren, om zo significante verliezen door bijzondere waardeverminderingen te vermijden;
<ul style="list-style-type: none"> • Low morale among senior management. 	<ul style="list-style-type: none"> • een lage moraal onder het senior management;
<ul style="list-style-type: none"> • The owner-manager makes no distinction between personal and business transactions. 	<ul style="list-style-type: none"> • de directeur-groootaandeelhouder maakt geen onderscheid tussen transacties van zakelijke en private aard;
<ul style="list-style-type: none"> • Dispute between shareholders in a closely held entity. 	<ul style="list-style-type: none"> • onenigheid tussen aandeelhouders in een entiteit met weinig aandeelhouders;
<ul style="list-style-type: none"> • Recurring attempts by management to justify marginal or inappropriate accounting on the basis of materiality. 	<ul style="list-style-type: none"> • herhaaldelijk voorkomende pogingen van het management om administratieve verwerkingen die marginaal of niet passend zijn te rechtvaardigen op grond van materialiteit;
<ul style="list-style-type: none"> • The relationship between management and the current or predecessor auditor is strained, as exhibited by the following: 	<ul style="list-style-type: none"> • de relatie tussen het management en de huidige dan wel de vorige accountant is gespannen, zoals blijkt uit:
<ul style="list-style-type: none"> ○ Frequent disputes with the current or predecessor auditor on accounting, auditing, or reporting matters. 	<ul style="list-style-type: none"> ○ regelmatige verschillen van inzicht met de huidige dan wel de voormalige accountant over aangelegenheden inzake verslaggeving, controle of rapportage;
<ul style="list-style-type: none"> ○ Unreasonable demands on the auditor, such as unrealistic time constraints regarding the completion of the audit or the issuance of the auditor's report. 	<ul style="list-style-type: none"> ○ onredelijke eisen gesteld aan de accountant, zoals niet te realiseren tijdschema's voor het uitvoeren van de controle of voor het uitbrengen van de controleverklaring;
<ul style="list-style-type: none"> ○ Restrictions on the auditor that inappropriately limit access to people or information or the ability to communicate effectively with those charged with governance. 	<ul style="list-style-type: none"> ○ aan de accountant opgelegde beperkingen die op niet passende wijze grenzen stellen aan de toegang tot personen of informatie dan wel aan de mogelijkheid om effectief aan de met governance belaste personen te communiceren;
<ul style="list-style-type: none"> ○ Domineering management behavior in dealing with the auditor, especially involving attempts to influence the scope of the 	<ul style="list-style-type: none"> ○ overheersend gedrag van het management in de omgang met de accountant, in het bijzonder betreffende pogingen om de reikwijdte van de controlewerkzaamheden te beïnvloeden of invloed uit te oefenen op de keuze en het behoud van de personen

	auditor's work or the selection or continuance of personnel assigned to or consulted on the audit engagement.	die aan de opdracht worden toegewezen of van de personen die ter advisering in het kader van de controle worden ingezet.
	Risk Factors Relating to Misstatements Arising from Misappropriation of Assets	Risicofactoren die verband houden met afwijkingen die voortkomen uit het oneigenlijk toe-eigenen van activa
	Risk factors that relate to misstatements arising from misappropriation of assets are also classified according to the three conditions generally present when fraud exists: incentives/pressures, opportunities, and attitudes/rationalization. Some of the risk factors related to misstatements arising from fraudulent financial reporting also may be present when misstatements arising from misappropriation of assets occur. For example, ineffective monitoring of management and other deficiencies in internal control may be present when misstatements due to either fraudulent financial reporting or misappropriation of assets exist. The following are examples of risk factors related to misstatements arising from misappropriation of assets.	De risicofactoren die betrekking hebben op afwijkingen die voortkomen uit het oneigenlijk toe-eigenen van activa worden ook gegroepeerd naar de drie omstandigheden die gewoonlijk aanwezig zijn wanneer fraude zich voordoet: stimulansen/druk, gelegenheden en instelling/rechtvaardiging. Sommige risicofactoren die betrekking hebben op afwijkingen als gevolg van frauduleuze financiële verslaggeving kunnen ook aanwezig zijn als het oneigenlijk toe-eigenen van activa zich voordoet. Ineffectieve monitoring van het management en andere tekortkomingen in de interne beheersing kunnen zich bijvoorbeeld voordoen wanneer afwijkingen die het gevolg zijn van frauduleuze financiële verslaggeving dan wel van oneigenlijk toe-eigenen van activa voorkomen. Hierna zijn voorbeelden van risicofactoren opgenomen met betrekking tot afwijkingen die het gevolg zijn van oneigenlijk toe-eigenen van activa.
	Incentives/Pressures	Stimulansen/druk
	Personal financial obligations may create pressure on management or employees with access to cash or other assets susceptible to theft to misappropriate those assets.	Persoonlijke financiële verplichtingen kunnen druk uitoefenen op het management of op de personeelsleden die toegang hebben tot de liquide middelen of tot de andere voor diefstal vatbare activa, om deze activa oneigenlijk toe te eigenen.
	Adverse relationships between the entity and employees with access to cash or other assets susceptible to theft may motivate those employees to misappropriate those assets. For example, adverse relationships may be created by the following:	Een slechte verstandhouding tussen de entiteit en de personeelsleden die toegang hebben tot de liquide middelen dan wel tot de andere voor diefstal vatbare activa kan voor deze personeelsleden een reden inhouden om deze activa oneigenlijk toe te eigenen. Een slechte verstandhouding kan bijvoorbeeld ontstaan door:
	<ul style="list-style-type: none"> Known or anticipated future employee layoffs. 	<ul style="list-style-type: none"> aangekondigde of verwachte toekomstige ontslagen onder werknemers;
	<ul style="list-style-type: none"> Recent or anticipated changes to employee compensation or benefit plans. 	<ul style="list-style-type: none"> recente of verwachte wijzigingen in de beloningen van werknemers of in toegezegde pensioenrechten;
	<ul style="list-style-type: none"> Promotions, compensation, or other rewards inconsistent with expectations. 	<ul style="list-style-type: none"> interne promoties, de vergoeding of andere beloningen die afwijken van hetgeen werd verwacht.
	Opportunities	Gelegenheden
	Certain characteristics or circumstances may increase the susceptibility of assets to misappropriation. For example, opportunities to misappropriate assets increase when there are the following:	Sommige kenmerken of omstandigheden kunnen de vatbaarheid van het oneigenlijk toe-eigenen van activa vergroten. Zo kan meer gelegenheid daartoe worden gecreëerd in de volgende situaties:
	<ul style="list-style-type: none"> Large amounts of cash on hand or processed. 	<ul style="list-style-type: none"> grote hoeveelheden contant geld in kas of groot kasverkeer;
	<ul style="list-style-type: none"> Inventory items that are small in size, of high value, or in high demand. 	<ul style="list-style-type: none"> voorraaditems die een geringe omvang maar een hoge waarde hebben of waarnaar de vraag hoog is;
	<ul style="list-style-type: none"> Easily convertible assets, such as bearer bonds, diamonds, or computer chips. 	<ul style="list-style-type: none"> gemakkelijk te verzilveren activa, zoals effecten aan toonder, diamanten of computerchips;

<ul style="list-style-type: none"> Fixed assets that are small in size, marketable, or lacking observable identification of ownership. 	<ul style="list-style-type: none"> vaste activa die van een geringe omvang en gemakkelijk te verkopen zijn of waarvan niet op duidelijke wijze is aangegeven wie de eigenaar is.
<p>Inadequate controls over assets may increase the susceptibility of misappropriation of those assets. For example, misappropriation of assets may occur because there is the following:</p>	<p>Inadequate interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot activa kunnen die activa vatbaarder maken voor oneigenlijk toe-eigening. Zo is het mogelijk dat activa oneigenlijk worden toegeëigend omdat de volgende factoren bestaan:</p>
<ul style="list-style-type: none"> Inadequate segregation of duties or independent checks. 	<ul style="list-style-type: none"> inadequate functiescheiding of onafhankelijke controles;
<ul style="list-style-type: none"> Inadequate oversight of senior management expenditures, such as travel and other re-imbursements. 	<ul style="list-style-type: none"> inadequaaf toezicht op de uitgaven van het senior management, zoals vergoeding van reiskosten en andere kosten;
<ul style="list-style-type: none"> Inadequate management oversight of employees responsible for assets, for example, inadequate supervision or monitoring of remote locations. 	<ul style="list-style-type: none"> inadequaaf toezicht uitgeoefend door het management op werknemers die verantwoordelijk zijn voor activa, zoals inadequaaf toezicht op of inadequate monitoring van afgelegen vestigingen;
<ul style="list-style-type: none"> Inadequate job applicant screening of employees with access to assets. 	<ul style="list-style-type: none"> inadequate screening van de sollicitanten die na aanstelling toegang hebben gekregen tot activa;
<ul style="list-style-type: none"> Inadequate record keeping with respect to assets. 	<ul style="list-style-type: none"> inadequate administratie met betrekking tot activa;
<ul style="list-style-type: none"> Inadequate system of authorization and approval of transactions (e.g., in purchasing). 	<ul style="list-style-type: none"> inadequaaf systeem van autorisatie en goedkeuring van transacties (bijvoorbeeld aan de inkoopzijde);
<ul style="list-style-type: none"> Inadequate physical safeguards over cash, investments, inventory, or fixed assets. 	<ul style="list-style-type: none"> ontoereikende fysieke veiligheidsmaatregelen voor liquide middelen, beleggingen, voorraden of vaste activa;
<ul style="list-style-type: none"> Lack of complete and timely reconciliations of assets. 	<ul style="list-style-type: none"> het ontbreken van een volledige en tijdige aansluiting van activa;
<ul style="list-style-type: none"> Lack of timely and appropriate documentation of transactions, for example, credits for merchandise returns. 	<ul style="list-style-type: none"> het ontbreken van een tijdige en adequate documentatie van transacties, bijvoorbeeld de creditering van geretourneerde goederen;
<ul style="list-style-type: none"> Lack of mandatory vacations for employees performing key control functions. 	<ul style="list-style-type: none"> geen verplichte vakantie voor werknemers in sleutelfuncties binnen de interne beheersing;
<ul style="list-style-type: none"> Inadequate management understanding of IT, which enables IT employees to perpetrate a misappropriation. 	<ul style="list-style-type: none"> ontoereikende kennis bij het management van informatietechnologie, waardoor het IT-personeel in staat is activa oneigenlijk toe te eigenen;
<ul style="list-style-type: none"> Inadequate access controls over automated records, including controls over and review of computer systems event logs. 	<ul style="list-style-type: none"> inadequate toegangsbeveiligingsmaatregelen voor geautomatiseerde bestanden, met inbegrip van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de logbestanden van computersystemen en de beoordeling daarvan;
<ul style="list-style-type: none"> Inadequate controls in supplier management, including changes in the supply chain, that may expose the entity to fictitious suppliers, or unvetted suppliers that pay kickbacks or are involved in other fraudulent or illegal activities. 	<ul style="list-style-type: none"> ontoereikende interne beheersingsmaatregelen op leveranciersbeheer, waaronder veranderingen in de toeleveringsketen, waardoor de entiteit kan worden blootgesteld aan fictieve leveranciers of niet-gescreende leveranciers die smeergeld betalen of betrokken zijn bij andere frauduleuze of illegale activiteiten;
<ul style="list-style-type: none"> Lack of oversight by those charged with governance over how management utilized financial aid from governments and local authorities (e.g., bailouts during pandemics, wars, or impending industry collapse). 	<ul style="list-style-type: none"> gebrek aan toezicht door de met governance belaste personen op de manier waarop het management financiële steun van overheden en lokale autoriteiten heeft gebruikt (bijvoorbeeld reddingsoperaties tijdens pandemieën, oorlogen of dreigende ineenstorting van de industrie).
<p>Considerations Specific to Public Sector Entities</p>	<p>Specifieke overwegingen voor entiteiten in de publieke sector</p>

<ul style="list-style-type: none"> Trust funds under administration – public sector entities often manage assets on behalf of others, including vulnerable individuals, which can be more susceptible to misuse. 	<ul style="list-style-type: none"> beheerde trustfondsen – entiteiten in de publieke sector beheren vaak activa namens anderen, waaronder kwetsbare personen, die gevoeliger kunnen zijn voor misbruik;
<ul style="list-style-type: none"> The nature of certain revenue transactions (e.g., taxes and grants) may provide a greater opportunity to manipulate the timing or amount of revenue recognized in the current period. 	<ul style="list-style-type: none"> de aard van bepaalde opbrengsttransacties (bijvoorbeeld belastingen en subsidies) kan meer mogelijkheden bieden om de timing of het bedrag van de opbrengsten die in de huidige periode worden erkend, te manipuleren.
Attitudes/Rationalizations	Instelling/rechtvaardiging
<ul style="list-style-type: none"> Disregard for the need for monitoring or reducing risks related to misappropriations of assets. 	<ul style="list-style-type: none"> het negeren van de noodzaak om risico's die betrekking hebben op de oneigenlijke toe-eigening van activa te monitoren of te beperken;
<ul style="list-style-type: none"> Disregard for controls over misappropriation of assets by overriding existing controls or by failing to take appropriate remedial action on known deficiencies in internal control. 	<ul style="list-style-type: none"> 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;
<ul style="list-style-type: none"> Behavior indicating displeasure or dissatisfaction with the entity or its treatment of the employee. 	<ul style="list-style-type: none"> gedrag waaruit het ongenoegen dan wel de ontevredenheid blijkt met de entiteit of met de wijze waarop ze met haar werknemers omgaat;
<ul style="list-style-type: none"> Changes in behavior or lifestyle that may indicate assets have been misappropriated. 	<ul style="list-style-type: none"> veranderingen in het gedrag of in de levensstijl die een aanwijzing kunnen vormen voor het feit dat activa oneigenlijk zijn toegeëigend;
<ul style="list-style-type: none"> Tolerance of petty theft. 	<ul style="list-style-type: none"> het tolereren van kruimeldiefstal;
<ul style="list-style-type: none"> Rationalizing misappropriations committed during severe economic downturns by intending to pay back the entity when circumstances return to normal. 	<ul style="list-style-type: none"> het rechtvaardigen van oneigenlijke toe-eigening die tijdens ernstige economische neergangen zijn gepleegd, door de intentie om de entiteit terug te betalen wanneer de omstandigheden weer normaal zijn.
Appendix 2 (Ref: Para. A59, A127 and A135)	Bijlage 2 (Zie Para. A59, A127 and A135)
Examples of Possible Audit Procedures to Address the Assessed Risks of Material Misstatement Due to Fraud	Voorbeelden van mogelijke controlewerkzaamheden om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude
The following are examples of possible audit procedures to address the assessed risks of material misstatement due to fraud resulting from both fraudulent financial reporting and misappropriation of assets. Although these procedures cover a broad range of situations, they are only examples and, accordingly they may not be the most appropriate nor necessary in each circumstance. Also, the order of the procedures provided is not intended to reflect their relative importance.	Hieronder worden voorbeelden gegeven van mogelijke controlewerkzaamheden om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude die voortkomen uit zowel frauduleuze financiële verslaggeving als oneigenlijke toe-eigening van activa. Hoewel deze werkzaamheden een breed scala van omstandigheden beslaan, gaat het slechts om voorbeelden. Derhalve is het mogelijk dat deze niet in alle omstandigheden de meest geschikte of noodzakelijke werkzaamheden zijn. Voorts weerspiegelt de volgorde waarin de werkzaamheden worden beschreven niet het relatieve belang ervan.
Consideration at the Assertion Level	Overwegingen op het niveau van beweringen
Specific responses to the auditor's assessment of the risks of material misstatement due to fraud will vary depending upon the types or combinations of fraud risk factors or conditions identified, and the classes of transactions, account balances, disclosures and assertions they may affect.	De specifieke manieren om in te spelen op door de accountant ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude zullen variëren met de soorten of combinaties van geïdentificeerde frauderisicofactoren of omstandigheden, alsmede met de rekeningsaldi, de transactiestromen, de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen en de beweringen die hierdoor kunnen worden beïnvloed.

	The following are specific examples of responses:	Hieronder volgen specifieke voorbeelden van manieren om op risico's in te spelen:
	<ul style="list-style-type: none"> Visiting locations or performing certain tests on a surprise or unannounced basis. For example, observing inventory at locations where auditor attendance has not been previously announced or counting cash at a particular date on a surprise basis. 	<ul style="list-style-type: none"> het op onaangekondigde wijze dan wel bij wijze van verrassing bezoeken van vestigingen of uitvoeren van bepaalde toetsingen. Bijvoorbeeld het waarnemen van voorraadopnames op locaties waar de aanwezigheid van de accountant bij de voorraadopname niet vooraf werd aangekondigd, dan wel het uitvoeren van kasopnames op een onverwacht moment;
	<ul style="list-style-type: none"> Requesting that inventories be counted at the end of the reporting period or on a date closer to period end to minimize the risk of manipulation of balances in the period between the date of completion of the count and the end of the reporting period. 	<ul style="list-style-type: none"> het eisen dat voorraadopnames worden uitgevoerd op of tegen de einddatum van de verslagperiode teneinde het risico te verkleinen dat de voorraadomvang in de periode tussen de voorraadopname en de einddatum van de verslagperiode wordt gemanipuleerd;
	<ul style="list-style-type: none"> Altering the audit approach in the current year. For example, contacting major customers and suppliers orally in addition to sending written confirmation, sending confirmation requests to a specific party within an organization, or seeking more or different information. 	<ul style="list-style-type: none"> wijziging van de controleaanpak in het lopende jaar. Bijvoorbeeld door belangrijke klanten en leveranciers mondeling te benaderen in aanvulling op het versturen van schriftelijke bevestigingen, door bevestigingsverzoeken te versturen naar een bepaalde, met naam genoemde persoon in een organisatie dan wel door meer of andere informatie te verzamelen;
	<ul style="list-style-type: none"> Performing a detailed review of the entity's quarter-end or year-end adjusting entries and investigating any that appear unusual as to nature or amount. 	<ul style="list-style-type: none"> het in detail evalueren van de aan het einde van het kwartaal of boekjaar aangepaste boekingen, en het onderzoeken van boekingen waarvan de aard of omvang ongebruikelijk is;
	<ul style="list-style-type: none"> For significant and unusual transactions, particularly those occurring at or near year-end, investigating the possibility of related parties and the sources of financial resources supporting the transactions. 	<ul style="list-style-type: none"> voor significante en ongebruikelijke transacties, vooral die welke op of tegen de einddatum van het boekjaar plaatsvinden, het onderzoeken of er sprake is van verbonden partijen en het onderzoeken van de herkomst van de financiële middelen die de transacties ondersteunen;
	<ul style="list-style-type: none"> Performing substantive analytical procedures using disaggregated data. For example, comparing sales and cost of sales by location, line of business or month to expectations developed by the auditor. 	<ul style="list-style-type: none"> het uitvoeren van gegevensgerichte cijferanalyses, gebruikmakend van gedisaggregeerde gegevens. Bijvoorbeeld het per vestiging, bedrijfsactiviteit of maand vergelijken van de verkopen en de kostprijs van de omzet met de door de accountant opgestelde verwachtingen;
	<ul style="list-style-type: none"> Conducting interviews of personnel involved in areas where a risk of material misstatement due to fraud has been identified, to obtain their insights about the risk and whether, or how, controls address the risk. 	<ul style="list-style-type: none"> het voeren van gesprekken met werknemers van de entiteit die betrokken zijn bij gebieden waar een risico op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude is geïdentificeerd, teneinde te informeren naar hun inzichten met betrekking tot het risico en om van hen te vernemen of er al dan niet interne beheersingsmaatregelen zijn die op het risico inspelen en, zo ja, hoe deze op het risico inspelen;
	<ul style="list-style-type: none"> Conducting interviews with personnel outside of the financial reporting function, for example, sales and marketing personnel. 	<ul style="list-style-type: none"> Het houden van interviews met personeel buiten de functie voor financiële verslaggeving, bijvoorbeeld verkoop- en marketingpersoneel;
	<ul style="list-style-type: none"> When other independent auditors are auditing the financial statements of one or more subsidiaries, divisions, or branches, discussing with them the extent of work necessary to be performed to address the assessed risk of material misstatement due to fraud resulting from transactions and activities among these components. 	<ul style="list-style-type: none"> indien andere onafhankelijke accountants de financiële overzichten van een of meer dochtermaatschappijen, divisies of branches controleren, met hen bespreken in welke mate werkzaamheden moeten worden uitgevoerd teneinde in te spelen op het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude die voortkomt uit transacties en activiteiten tussen deze groepsonderdelen;

	<ul style="list-style-type: none"> If the work of an expert becomes particularly significant with respect to a financial statement item for which the assessed risk of material misstatement due to fraud is high, performing additional procedures relating to some or all of the expert's assumptions, methods or findings to determine that the findings are not unreasonable or engaging another expert for that purpose. 	<ul style="list-style-type: none"> indien het inschakelen van een deskundige van significante betekenis wordt met betrekking tot een element in de financiële overzichten waarvoor het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang als gevolg 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;
	<ul style="list-style-type: none"> Performing audit procedures to analyze selected opening balance sheet accounts of previously audited financial statements to assess how certain issues involving accounting estimates and judgments, for example, an allowance for sales returns, were resolved with the benefit of hindsight. 	<ul style="list-style-type: none"> het uitvoeren van controlewerkzaamheden om geselecteerde rekeningen in de openingsbalans van eerder gecontroleerde financiële overzichten te analyseren, teneinde in te schatten hoe bepaalde problemen met betrekking tot schattingen en oordeelsvormingen, zoals een voorziening voor geretourneerde goederen, zijn opgelost met het voordeel van wijsheid achteraf;
	<ul style="list-style-type: none"> Performing procedures on account or other reconciliations prepared by the entity, including considering reconciliations performed at interim periods. 	<ul style="list-style-type: none"> het uitvoeren van werkzaamheden met betrekking tot door de entiteit uitgevoerde aansluitingen, daarbij rekening houdend met aansluitingen die in tussentijdse perioden zijn uitgevoerd;
	<ul style="list-style-type: none"> Using automated tools and techniques, such as data mining to test for anomalies in a population. For example, using automated tools and techniques to identify numbers that have been used frequently as there may be an unconscious bias by management or employees when posting fraudulent journal entries and other adjustments to use the same number repetitively. 	<ul style="list-style-type: none"> het gebruiken van geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken, bijvoorbeeld voor het doorzoeken van gegevens gericht op het vaststellen van afwijkingen in een populatie. Bijvoorbeeld het gebruik van geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken om cijfers te identificeren die vaak zijn gebruikt, aangezien er sprake kan zijn van een onbewuste tendentie bij het management of de werknemers bij het inbrengen van frauduleuze journaalboekingen en andere aanpassingen om hetzelfde cijfer herhaaldelijk te gebruiken;
	<ul style="list-style-type: none"> Testing the integrity of computer-produced records and transactions. 	<ul style="list-style-type: none"> het toetsen van de betrouwbaarheid van met de computer geproduceerde vastleggingen en transacties;
	<ul style="list-style-type: none"> Seeking additional audit evidence from sources outside of the entity being audited. 	<ul style="list-style-type: none"> het verkrijgen van aanvullende controle-informatie uit bronnen buiten de gecontroleerde entiteit.
<p>Considerations Specific to Public Sector Entities</p>		<p>Specifieke overwegingen voor entiteiten in de publieke sector</p>
	<ul style="list-style-type: none"> Testing whether grants or loans provided to third parties have met the relevant eligibility criteria and have been properly authorized and accounted for by the public sector entity. 	<ul style="list-style-type: none"> toetsen of subsidies of leningen aan derden voldoen aan de relevante criteria om in aanmerking te komen en of ze naar behoren zijn goedgekeurd en verantwoord door de entiteit in de publieke sector;
	<ul style="list-style-type: none"> Testing whether write-offs and other adjustments of tax and levy receivable balances or loan balances have been appropriately authorized. 	<ul style="list-style-type: none"> toetsen of afschrijvingen en andere aanpassingen van te ontvangen belastingen en heffingen of leningsaldi op passende wijze zijn goedgekeurd.
<p>Specific Responses—Misstatement Resulting from Fraudulent Financial Reporting</p>		<p>Specifieke manieren om op risico's in te spelen – afwijkingen als gevolg van frauduleuze financiële verslaggeving</p>
<p>Examples of responses to the auditor's assessment of the risks of material misstatement due to fraudulent financial reporting are as follows:</p>		<p>Voorbeelden van manieren om in te spelen op de inschatting door de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van frauduleuze financiële verslaggeving zijn:</p>

	Revenue Recognition	Opbrengstverantwoording
	<ul style="list-style-type: none"> Performing substantive analytical procedures relating to revenue using disaggregated data, for example, comparing revenue reported by month and by product line or business segment during the current reporting period with comparable prior periods. Automated tools and techniques may be useful in identifying unusual or unexpected revenue relationships or transactions. 	<ul style="list-style-type: none"> het uitvoeren van gegevensgerichte cijferanalyses met betrekking tot opbrengsten aan de hand van uitgesplitste gegevens, bijvoorbeeld de vergelijking van de gerapporteerde opbrengsten per maand, productgroep of bedrijfssegment tijdens de huidige verslagperiode met vergelijkbare perioden in het verleden. Het kan nuttig zijn geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken te gebruiken bij het identificeren van ongebruikelijke of onverwachte verbanden tussen opbrengsten of transacties;
	<ul style="list-style-type: none"> Confirming with customers certain relevant contract terms and the absence of side agreements, because the appropriate accounting often is influenced by such terms or agreements and basis for rebates or the period to which they relate are often poorly documented. For example, acceptance criteria, delivery and payment terms, the absence of future or continuing supplier obligations, the right to return the product, guaranteed resale amounts, and cancellation or refund provisions often are relevant in such circumstances. 	<ul style="list-style-type: none"> het door klanten laten bevestigen van bepaalde relevante contractvoorwaarden en het ontbreken van nevenovereenkomsten, omdat de juiste verwerkingwijze vaak door deze voorwaarden of overeenkomsten wordt beïnvloed en omdat de kortingen of de periode waarop deze betrekking hebben vaak slecht in de documentatie zijn verantwoord. Zo zijn de acceptatiecriteria, de leverings- en betalingsvoorwaarden, het ontbreken van toekomstige of doorlopende leveranciersverplichtingen, het recht om producten te retourneren, gegarandeerde hoeveelheden die worden doorverkocht, en het annuleringsrecht of het recht op terugbetaling vaak relevant in deze omstandigheden;
	<ul style="list-style-type: none"> Inquiring of the entity's sales and marketing personnel or in-house legal counsel regarding sales or shipments near the end of the period and their knowledge of any unusual terms or conditions associated with these transactions. 	<ul style="list-style-type: none"> het bij het verkoop- en marketingpersoneel van de entiteit of bij de interne juridisch adviseur verzoeken om inlichtingen omtrent verkopen of leveringen tegen het einde van de verslagperiode en omtrent het feit of zij op de hoogte zijn van ongebruikelijke voorwaarden of omstandigheden met betrekking tot deze transacties;
	<ul style="list-style-type: none"> Being physically present at one or more locations at period end to observe goods being shipped or being readied for shipment (or returns awaiting processing) and performing other appropriate sales and inventory cutoff procedures. 	<ul style="list-style-type: none"> het aan het einde van de verslagperiode op een of meer locaties fysiek aanwezig zijn teneinde de verzending van goederen of het gereedmaken van goederen voor verzending (of nog te verwerken geretourneerde goederen) waar te nemen en teneinde andere passende procedures inzake de periodeafgrenzing voor verkopen en voorraden uit te voeren;
	<ul style="list-style-type: none"> For those situations for which revenue transactions are electronically initiated, processed, and recorded, testing controls to determine whether they provide assurance that recorded revenue transactions occurred and are properly recorded. 	<ul style="list-style-type: none"> in gevallen waarin opbrengstgenererende transacties op elektronische wijze tot stand worden gebracht, verwerkt en vastgelegd, het toetsen van interne beheersingsmaatregelen om te bepalen of deze de zekerheid bieden dat vastgelegde opbrengstgenererende transacties werkelijk hebben plaatsgevonden en naar behoren zijn vastgelegd;
	<ul style="list-style-type: none"> Examining customer correspondence files at the entity for any unusual terms or conditions that raise questions about the appropriateness of revenue recognized. 	<ul style="list-style-type: none"> het onderzoeken van de correspondentiedossiers van klanten bij de entiteit op ongebruikelijke voorwaarden of condities die twijfels oproepen over de gepastheid van de verantwoorde opbrengsten;
	<ul style="list-style-type: none"> Analyzing the reasons provided for product returns received shortly after the end of the financial year (e.g., product not ordered, entity shipped more units than ordered). 	<ul style="list-style-type: none"> het analyseren van de redenen die worden opgegeven voor productretouren die kort na afloop van de verslagperiode worden ontvangen (bijvoorbeeld: product niet besteld, leverancier heeft meer stuks geleverd dan besteld);
	<ul style="list-style-type: none"> Determining whether revenue transactions are recorded in accordance with the applicable financial reporting framework and the entity's accounting policies. For example, goods shipped are not 	<ul style="list-style-type: none"> het vaststellen of opbrengsttransacties worden vastgelegd in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de grondslagen voor financiële verslaggeving van de entiteit. Zo worden verzonden goederen bijvoorbeeld

	recorded as sales unless there is a transfer of legal title in accordance with the shipping terms especially in circumstances when the entity uses a freight forwarder or a third-party warehouse or fulfillment center.	pas als omzet geboekt wanneer de juridische eigendom is overgedragen in overeenstemming met de verzendvoorwaarden, met name in omstandigheden wanneer de entiteit gebruikmaakt van een expediteur of een extern magazijn van een derde partij of distributiecentrum.
	<i>Inventory Quantities</i>	<i>Voorraadhoeveelheden</i>
	<ul style="list-style-type: none"> Examining the entity's inventory records to identify locations or items that require specific attention during or after the physical inventory count. 	<ul style="list-style-type: none"> het onderzoeken van de voorraadadministratie van de entiteit teneinde locaties of elementen te vinden die tijdens of na de fysieke voorraadopname bijzondere aandacht vereisen;
	<ul style="list-style-type: none"> Observing inventory counts at certain locations on an unannounced basis or conducting inventory counts at all locations on the same date. 	<ul style="list-style-type: none"> het onaangekondigd waarnemen van voorraadopnames op bepaalde locaties of het uitvoeren van voorraadopnames op alle locaties op dezelfde datum;
	<ul style="list-style-type: none"> Conducting inventory counts at or near the end of the reporting period to minimize the risk of inappropriate manipulation during the period between the count and the end of the reporting period. 	<ul style="list-style-type: none"> het uitvoeren van voorraadopnames op of tegen de einddatum van de verslagperiode om het risico op ongeoorloofde manipulatie in de periode tussen de voorraadopname en het einde van de verslagperiode tot een minimum te beperken;
	<ul style="list-style-type: none"> Performing additional procedures during the observation of the count, for example, more rigorously examining the contents of boxed items, the manner in which the goods are stacked (e.g., hollow squares) or labeled, and the quality (that is, purity, grade, or concentration) of liquid substances such as perfumes or specialty chemicals. Using the work of an expert may be helpful in this regard. 	<ul style="list-style-type: none"> het uitvoeren van aanvullende controlewerkzaamheden tijdens het waarnemen van de voorraadopname, zoals het nauwkeuriger controleren van de inhoud van verpakte artikelen, de wijze waarop de goederen zijn (op)gestapeld (bijvoorbeeld op pallets) of geëtiketteerd, alsmede de kwaliteit (zuiverheid, klasse of concentratie) van vloeistoffen zoals parfums of chemische producten. Het kan nuttig zijn om in dit verband een deskundige in te schakelen;
	<ul style="list-style-type: none"> Comparing the quantities for the current period with prior periods by class or category of inventory, location or other criteria, or comparison of quantities counted with perpetual records. 	<ul style="list-style-type: none"> het vergelijken van de hoeveelheden voor de huidige verslagperiode met die van vorige verslagperiodes per voorraadcategorie of -klasse, locatie of andere criteria, of het vergelijken van de getelde hoeveelheden met de continue voorraadregistratie;
	<ul style="list-style-type: none"> Using automated tools and techniques to further test the compilation of the physical inventory counts – for example, sorting by tag number to test tag controls or by item serial number to test the possibility of item omission or duplication. 	<ul style="list-style-type: none"> het gebruiken van geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken om de compilatie van de resultaten van de fysieke voorraadopname nader te toetsen – bijvoorbeeld door op label te sorteren om de interne beheersing op labels te toetsen dan wel op serienummer teneinde de mogelijkheid van weglating of dubbelling te toetsen;
	<ul style="list-style-type: none"> Verifying the accurate calibration of tools that are used to record, measure, or weigh the quantity of inventory items – for example, scales, measuring devices or scanning devices. 	<ul style="list-style-type: none"> verifiëren of de instrumenten die worden gebruikt om de hoeveelheid voorraadartikelen vast te leggen, te meten of te wegen, nauwkeurig zijn gekalibreerd – bijvoorbeeld weegschalen, meetapparatuur of scanapparatuur;
	<ul style="list-style-type: none"> Using an expert to confirm the nature of inventory quantities for specialized products – for example, the weight of the precious gemstones may be determinable, but an expert may assist with determining the cut, color, and clarity of precious gemstones. 	<ul style="list-style-type: none"> een deskundige inschakelen om de aard van de voorraadhoeveelheden voor gespecialiseerde producten te bevestigen – het gewicht van edelstenen kan bijvoorbeeld worden bepaald, maar een deskundige kan helpen bij het bepalen van de slijpvorm, kleur en zuiverheid van edelstenen.
	<i>Management Estimates</i>	<i>Schattingen van het management</i>
	<ul style="list-style-type: none"> Using an expert to develop an independent estimate for comparison with management's estimate. 	<ul style="list-style-type: none"> het inschakelen van een deskundige om een onafhankelijke schatting te verkrijgen en deze te vergelijken met de schatting van het management;

	<ul style="list-style-type: none"> Extending inquiries to individuals outside of management and the accounting department to corroborate management's ability and intent to carry out plans that are relevant to developing the estimate. 	<ul style="list-style-type: none"> het verzoeken om inlichtingen bij personen buiten het management en de boekhoudafdeling om na te gaan of het management in staat en voornemens is plannen uit te voeren die relevant zijn voor het maken van de schatting.
	<p>Specific Responses—Misstatements Due to Misappropriation of Assets</p>	<p>Specifieke manieren om op risico's in te spelen – afwijkingen als gevolg van de oneigenlijke toe-eigening van activa</p>
	<p>Differing circumstances would necessarily dictate different responses. Ordinarily, the audit response to an assessed risk of material misstatement due to fraud relating to misappropriation of assets will be directed toward certain account balances and classes of transactions. Although some of the audit responses noted in the two categories above may apply in such circumstances, the scope of the work is to be linked to the specific information about the misappropriation risk that has been identified.</p>	<p>Verschillende omstandigheden vereisen verschillende manieren om op risico's in te spelen. Normaliter zijn de controlewerkzaamheden die inspelen op het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude die verband houdt met de oneigenlijke toe-eigening van activa, gericht op bepaalde rekeningsaldi en transactiestromen. Hoewel sommige van de controlewerkzaamheden die in de twee categorieën hierboven zijn genoemd mogelijk in deze omstandigheden van toepassing zijn, moet de omvang van de controlewerkzaamheden worden gekoppeld aan de specifieke informatie omtrent het geïdentificeerde risico op oneigenlijke toe-eigening.</p>
	<p>Examples of responses to the auditor's assessment of the risk of material misstatements due to misappropriation of assets are as follows:</p>	<p>Voorbeelden van manieren om in te spelen op de inschatting door de accountant van het risico op een afwijking van materieel belang als gevolg van een oneigenlijke toe-eigening van activa zijn:</p>
	<ul style="list-style-type: none"> Counting cash or securities at or near year-end. 	<ul style="list-style-type: none"> het tellen van contant geld of waardepapieren op of tegen de einddatum van het boekjaar;
	<ul style="list-style-type: none"> Confirming directly with customers the account activity (including credit memo and sales return activity as well as dates payments were made) for the period under audit. 	<ul style="list-style-type: none"> het verzoeken bij klanten om bevestiging van de activiteit (met inbegrip van creditnota's en geretourneerde goederen alsmede de data waarop betalingen zijn verricht) tijdens de gecontroleerde periode;
	<ul style="list-style-type: none"> Analyzing recoveries of written-off accounts. 	<ul style="list-style-type: none"> het analyseren van ontvangsten op afgewaardeerde vorderingen;
	<ul style="list-style-type: none"> Analyzing inventory shortages by location or product type. 	<ul style="list-style-type: none"> het analyseren van voorraadtekorten per locatie of type product;
	<ul style="list-style-type: none"> Comparing key inventory ratios to industry norm. 	<ul style="list-style-type: none"> het vergelijken van belangrijke verhoudingscijfers voor voorraden met de norm in de sector;
	<ul style="list-style-type: none"> Reviewing supporting documentation for reductions to the perpetual inventory records. 	<ul style="list-style-type: none"> het beoordelen van ondersteunende documentatie voor afboekingen op de voorraadadministratie;
	<ul style="list-style-type: none"> Performing a computerized match of the supplier list with a list of employees to identify matches of addresses or phone numbers. 	<ul style="list-style-type: none"> het met een computer vergelijken van de leverancierslijst met een lijst van werknemers teneinde overeenstemmende adressen of telefoonnummers te vinden;
	<ul style="list-style-type: none"> Performing a computerized search of payroll records to identify duplicate addresses, employee identification or taxing authority numbers or bank accounts. 	<ul style="list-style-type: none"> het met een computer onderzoeken van loongegevens om dubbele adressen, personeelsnummers, identificatienummers voor fiscale doeleinden of bankrekeningnummers te vinden;
	<ul style="list-style-type: none"> Reviewing personnel files for those that contain little or no evidence of activity, for example, lack of performance evaluations. 	<ul style="list-style-type: none"> het beoordelen van personeelsdossiers teneinde dossiers te vinden die geen of weinig controle-informatie voor daadwerkelijke activiteiten bevatten, bijvoorbeeld omdat prestatie-evaluaties ontbreken;
	<ul style="list-style-type: none"> Analyzing sales discounts and returns for unusual patterns or trends. 	<ul style="list-style-type: none"> het analyseren van verkoopkortingen en retouren om ongewone patronen of ontwikkelingen te vinden;

<ul style="list-style-type: none"> Confirming specific terms of contracts with third parties. 	<ul style="list-style-type: none"> het bij derden verzoeken om bevestiging van specifieke contractvoorwaarden;
<ul style="list-style-type: none"> Obtaining evidence that contracts are being carried out in accordance with their terms. 	<ul style="list-style-type: none"> het verkrijgen van controle-informatie dat contracten overeenkomstig de bepalingen daarvan worden uitgevoerd;
<ul style="list-style-type: none"> Reviewing the propriety of large and unusual expenses. 	<ul style="list-style-type: none"> het beoordelen van de juistheid van hoge en ongebruikelijke kosten;
<ul style="list-style-type: none"> Reviewing the authorization and carrying value of senior management and related party loans. 	<ul style="list-style-type: none"> het beoordelen van de autorisatie en boekwaarde van leningen aan het senior management en verbonden partijen;
<ul style="list-style-type: none"> Reviewing the level and propriety of expense reports submitted by senior management. 	<ul style="list-style-type: none"> het onderzoeken van de omvang en juistheid van onkostendeclaraties van het senior management.
Appendix 3 (Ref: Para. A29)	Bijlage 3 (Zie Par. A29)
Examples of Circumstances that May Be Indicative of Fraud or Suspected Fraud	Voorbeelden van omstandigheden die op de mogelijkheid van (vermoede) fraude wijzen
The following are examples of circumstances that may indicate that the financial statements may contain a material misstatement due to fraud.	De volgende lijst bevat voorbeelden van omstandigheden die kunnen wijzen op de mogelijkheid dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude.
Discrepancies in the accounting records, including:	Discrepancies in the administrative vestleggingen, met inbegrip van:
<ul style="list-style-type: none"> Transactions that are not recorded in a complete or timely manner or are improperly recorded as to amount, accounting period, classification, or entity policy. 	<ul style="list-style-type: none"> transacties die niet volledig of tijdig zijn vastgelegd of die voor het verkeerde bedrag, in de verkeerde verslagperiode of in de verkeerde rekening zijn verwerkt, of die indruisen tegen het beleid van de entiteit;
<ul style="list-style-type: none"> Unsupported or unauthorized balances or transactions. 	<ul style="list-style-type: none"> niet-onderbouwde of niet-geautoriseerde saldi of transacties;
<ul style="list-style-type: none"> Last-minute adjustments that significantly affect financial results (e.g., inventory adjustments). 	<ul style="list-style-type: none"> aanpassingen op het laatste moment met een significante invloed op de financiële resultaten (bijv. aanpassingen van voorraden);
Conflicting or missing evidence, including:	Tegenstrijdig of ontbrekende controle-informatie, met inbegrip van:
<ul style="list-style-type: none"> Missing documents. 	<ul style="list-style-type: none"> ontbrekende documenten;
<ul style="list-style-type: none"> Missing approvals or authorization signatures. 	<ul style="list-style-type: none"> ontbrekende goedkeuringen of autorisatiehandtekeningen;
<ul style="list-style-type: none"> Signature or handwriting discrepancies and invalid electronic signatures. 	<ul style="list-style-type: none"> discrepancies in handtekeningen of handschriften en ongeldige elektronische handtekeningen;
<ul style="list-style-type: none"> Documents that appear to have been altered. 	<ul style="list-style-type: none"> documenten die lijken te zijn gewijzigd;
<ul style="list-style-type: none"> Unavailability of other than photocopied or electronically transmitted documents when documents in original form are expected to exist. 	<ul style="list-style-type: none"> de niet-beschikbaarheid van andere dan gefotokopieerde of elektronisch verzonden documenten indien wordt verwacht dat originele documenten bestaan;
<ul style="list-style-type: none"> Significant unexplained items on reconciliations. 	<ul style="list-style-type: none"> significante onverklaarde items in aansluitingsoverzichten;
<ul style="list-style-type: none"> Unusual balance sheet changes, or changes in trends or important financial statement ratios or relationships – for example, receivables growing faster than revenues. 	<ul style="list-style-type: none"> ongebruikelijke wijzigingen in de balans of veranderingen in ontwikkelingen of belangrijke verhoudingscijfers of verbanden met betrekking tot de financiële overzichten, zoals een snellere groei van de vorderingen in vergelijking met de opbrengsten;
<ul style="list-style-type: none"> Inconsistent, vague, or implausible responses from management or employees arising from inquiries or analytical procedures. 	<ul style="list-style-type: none"> inconsistente, vage of onaannemelijke reacties van het management of werknemers op het verzoeken om inlichtingen of op cijferanalyses;

<ul style="list-style-type: none"> Unusual discrepancies between the entity's records and confirmation replies. 	<ul style="list-style-type: none"> ongebruikelijke discrepanties tussen de administratieve vastleggingen van de entiteit en de ontvangen antwoorden op verzoeken om bevestiging;
<ul style="list-style-type: none"> Large numbers of credit entries and other adjustments made to accounts receivable records. 	<ul style="list-style-type: none"> talrijke crediteringen en andere aanpassingen in de debiteurenrekeningen;
<ul style="list-style-type: none"> Subsidiary ledgers, which do not reconcile with control accounts. 	<ul style="list-style-type: none"> subadministraties die niet overeenkomen met afstemmingsrekeningen;
<ul style="list-style-type: none"> Unexplained or inadequately explained differences between the accounts receivable sub-ledger and the control account, or between the customer statements and the accounts receivable sub-ledger. 	<ul style="list-style-type: none"> niet of onvoldoende verklaarde verschillen tussen het debiteuren-subgrootboek en de controlerekening of tussen de overzichten per klant en het debiteuren-subgrootboek;
<ul style="list-style-type: none"> Unexplained fluctuations in stock account balances, inventory variances and turnover rates. 	<ul style="list-style-type: none"> onverklaarbare schommelingen in de saldi van voorraadrekeningen, voorraadverschillen en omloopsnelheden;
<ul style="list-style-type: none"> Missing inventory or physical assets of significant magnitude. 	<ul style="list-style-type: none"> ontbrekende voorraden of materiële activa van significante omvang;
<ul style="list-style-type: none"> Unavailable or missing electronic evidence, inconsistent with the entity's record retention practices or policies. 	<ul style="list-style-type: none"> niet-beschikbare of ontbrekende elektronische controle-informatie, in strijd met de praktijken of beleidslijnen van de entiteit inzake het bewaren van vastleggingen;
<ul style="list-style-type: none"> Fewer responses to confirmations than anticipated or a greater number of responses than anticipated. 	<ul style="list-style-type: none"> een lager of hoger dan verwachte respons op verzoeken om bevestigingen;
<ul style="list-style-type: none"> Inability to produce evidence of key systems development and program change testing and implementation activities for current-year system changes and deployments. 	<ul style="list-style-type: none"> de onmogelijkheid om bewijzen te verschaffen voor de ontwikkeling van belangrijke systemen, het testen van programmawijzigingen en implementatieactiviteiten voor wijzigingen en implementaties van systemen tijdens het lopende boekjaar;
<ul style="list-style-type: none"> Information about overly optimistic projections obtained from listening to the entity's earnings calls with analysts or by reading analysts' research reports that is contrary to information presented in the entity's internal forecasts used for budgeting purposes. 	<ul style="list-style-type: none"> informatie over overmatig optimistische projecties verkregen door te luisteren naar de telefoongesprekken over de winst van de entiteit met analisten of door het lezen van onderzoeksrapporten van analisten die in tegenspraak zijn met de informatie die wordt gepresenteerd in de interne prognoses van de entiteit die worden gebruikt voor begrotingsdoeleinden.
<p>Problematic or unusual relationships between the auditor and management, including:</p>	<p>Problematische of ongebruikelijke relaties tussen de accountant en het management, met inbegrip van:</p>
<ul style="list-style-type: none"> Denial of access to records, facilities, certain employees, customers, suppliers, or others from whom audit evidence might be sought. 	<ul style="list-style-type: none"> het weigeren van toegang tot vastleggingen, faciliteiten, bepaalde werknemers, klanten, leveranciers of anderen van wie controle-informatie zou kunnen worden verkregen;
<ul style="list-style-type: none"> Denial of access to key IT operations staff and facilities, including security, operations, and systems development personnel. 	<ul style="list-style-type: none"> het weigeren van toegang tot belangrijke IT-medewerkers en -faciliteiten, waaronder beveiligings-, operationeel en systeemontwikkelingspersoneel;
<ul style="list-style-type: none"> Undue time pressures imposed by management to resolve complex or contentious issues. 	<ul style="list-style-type: none"> de excessieve tijddruk die het management oplegt om complexe of controversiële problemen op te lossen;
<ul style="list-style-type: none"> Complaints by management about the conduct of the audit or management intimidation of engagement team members, particularly in connection with the auditor's critical assessment of audit evidence or in the resolution of potential disagreements with management. 	<ul style="list-style-type: none"> klachten van het management over de wijze waarop de controle wordt uitgevoerd of intimidatie door het management van leden van het opdrachtteam, met name in verband met een belangrijke beoordeling van controle-informatie door de accountant of bij het oplossen van mogelijke meningsverschillen met het management;
<ul style="list-style-type: none"> Unusual delays by the entity in providing requested information. 	<ul style="list-style-type: none"> ongebruikelijke vertragingen door de entiteit bij het verschaffen van gevraagde informatie;

<ul style="list-style-type: none"> An unwillingness to facilitate auditor access to key electronic files for testing through the use of automated tools and techniques. 	<ul style="list-style-type: none"> een gebrek aan bereidheid om de accountant toegang te geven tot belangrijke elektronische bestanden die de accountant met behulp van geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken wil onderzoeken;
<ul style="list-style-type: none"> An unwillingness to allow a discussion between the auditor and management's third-party expert (e.g., an expert in taxation law). 	<ul style="list-style-type: none"> een gebrek aan bereidheid om een bespreking tussen de accountant en een externe deskundige voor het management (bijvoorbeeld een deskundige op het gebied van belastingrecht) toe te staan;
<ul style="list-style-type: none"> An unwillingness by management to permit the auditor to meet privately with those charged with governance. 	<ul style="list-style-type: none"> een gebrek aan bereidheid van het management om de accountant toe te staan om afzonderlijk te vergaderen met de met governance belaste personen;
<ul style="list-style-type: none"> An unwillingness to correct a material misstatement in the financial statements, or in other information included in the entity's annual report. 	<ul style="list-style-type: none"> • een gebrek aan bereidheid om een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten of in andere informatie in het jaarverslag van de entiteit te corrigeren;
<ul style="list-style-type: none"> An unwillingness to add or revise disclosures in the financial statements to make them more complete and understandable. 	<ul style="list-style-type: none"> een gebrek aan bereidheid om toelichtingen in de financiële overzichten toe te voegen of te herzien, waardoor deze vollediger en begrijpelijker zouden worden;
<ul style="list-style-type: none"> An unwillingness to address identified deficiencies in internal control on a timely basis. 	<ul style="list-style-type: none"> een gebrek aan bereidheid om tijdig in te spelen op geïdentificeerde tekortkomingen in de interne beheersing;
<ul style="list-style-type: none"> An unwillingness to allow the auditor to send a confirmation request. 	<ul style="list-style-type: none"> een gebrek aan bereidheid om de accountant toe te staan een bevestigingsverzoek te sturen;
<ul style="list-style-type: none"> An unwillingness to provide a requested written representation. 	<ul style="list-style-type: none"> een gebrek aan bereidheid om een gevraagde schriftelijke bevestiging te verstrekken.
Other, including	Andere voorbeelden:
<ul style="list-style-type: none"> Extensive use of suspense accounts. 	<ul style="list-style-type: none"> uitgebreid gebruik van tussenrekeningen;
<ul style="list-style-type: none"> Accounting policies that appear to be at variance with industry norms. 	<ul style="list-style-type: none"> grondslagen voor financiële verslaggeving die lijken af te wijken van die welke in de sector gebruikelijk zijn;
<ul style="list-style-type: none"> Frequent changes in accounting estimates that do not appear to result from changed circumstances. 	<ul style="list-style-type: none"> frequente wijzigingen in schattingen die niet het gevolg lijken te zijn van gewijzigde omstandigheden;
<ul style="list-style-type: none"> Tolerance of violations of the entity's code of conduct. 	<ul style="list-style-type: none"> tolereren dat de gedragscode van de entiteit niet wordt nageleefd;
<ul style="list-style-type: none"> Discrepancy between earnings and lifestyle. 	<ul style="list-style-type: none"> discrepancie tussen inkomen en levensstijl;
<ul style="list-style-type: none"> Unusual, irrational, or inconsistent behavior. 	<ul style="list-style-type: none"> ongebruikelijk, irrationeel of inconsistent gedrag;
<ul style="list-style-type: none"> Allegations of fraud through anonymous emails, letters, telephone calls, tips or complaints that may come to the attention of the auditor. 	<ul style="list-style-type: none"> beschuldigingen van fraude via anonieme e-mails, brieven, telefoontjes, tips of klachten die onder de aandacht van de accountant kunnen komen;
<ul style="list-style-type: none"> Evidence of employees' access to systems and records inconsistent with that necessary to perform their authorized duties. 	<ul style="list-style-type: none"> informatie dat werknemers toegang hebben tot systemen en vastleggingen die niet nodig zijn voor het uitvoeren van hun geautoriseerde taken;
<ul style="list-style-type: none"> Controls or audit logs being switched off. 	<ul style="list-style-type: none"> interne beheersingsmaatregelen of auditlogboeken die worden uitgeschakeld.
Appendix 4 (Ref: Para. A100, A104 and A143)	Bijlage 4 (Zie paragrafen A100, A104 en A143)
Additional Considerations that May Inform the Auditor When Selecting Journal Entries and Other Adjustments for Testing	Aanvullende overwegingen die de accountant kunnen informeren bij het selecteren van journaalboekingen en andere aanpassingen voor het toetsen

	The following considerations are of relevance when selecting journal entries and other adjustments for testing:	De volgende overwegingen zijn relevant bij het selecteren van journaalboekingen en andere aanpassingen voor het toetsen:
	<ul style="list-style-type: none"> Understanding of the entity's information system and communication relevant to the preparation of the financial statements¹⁸⁹ (see also paragraph 35 of this ISA) – obtaining this required understanding provides the auditor with knowledge about: <ul style="list-style-type: none"> The entity's policies and procedures regarding (including the individuals within the entity responsible for) how transactions are initiated, recorded, processed, corrected as necessary, incorporated in the general ledger, and reported in the financial statements. The types of journal entries (whether standard or non-standard) incorporated in the general ledger and, in turn, reported in the financial statements, including other adjustments made directly to the financial statements. The process of how journal entries and other adjustments are recorded or made (whether automated or manual) as well as the supporting documentation required, based on the entity's policies and procedures. The entity's financial statement closing process. 	<ul style="list-style-type: none"> inzicht in het informatiesysteem en de communicatie van de entiteit die relevant zijn voor het opstellen van de jaarrekening¹⁹⁰ (zie ook paragraaf 35 van deze Standaard) – het verwerven van dit vereiste inzicht verschaft de accountant kennis over: <ul style="list-style-type: none"> het beleid en de procedures van de entiteit met betrekking tot (met inbegrip van de personen binnen de entiteit die verantwoordelijk zijn voor) de wijze waarop transacties worden geïnitieerd, vastgelegd, verwerkt, indien nodig gecorrigeerd, opgenomen in het grootboek en gerapporteerd in de jaarrekening; de soorten journaalboekingen (standaard of niet-standaard) die in het grootboek worden opgenomen en vervolgens in de financiële overzichten worden gerapporteerd, met inbegrip van andere aanpassingen die rechtstreeks in de financiële overzichten worden gemaakt; het proces van de wijze waarop journaalboekingen en andere aanpassingen worden vastgelegd of gemaakt (geautomatiseerd of handmatig), evenals de vereiste ondersteunende documentatie, op basis van het beleid en de procedures van de entiteit; het proces voor het afsluiten van de financiële overzichten van de entiteit;
	<ul style="list-style-type: none"> Understanding of the entity's controls designed to prevent or detect fraud over journal entries¹⁹¹ (see also paragraph 36 of this ISA) – for many entities, routine processing of transactions involves a combination of manual and automated controls. Similarly, the processing of journal entries and other adjustments may involve both manual and automated controls across one or multiple IT systems. Where IT is used in the financial reporting process, journal entries and other adjustments may exist only in electronic form. <ul style="list-style-type: none"> The types of controls designed to prevent or detect fraud over journal entries may include authorizations and approvals, reconciliations, verifications (such as edit and validation checks or automated calculations), segregation of duties, and physical or logical controls. 	<ul style="list-style-type: none"> inzicht in de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit die zijn ontworpen om fraude met journaalboekingen te voorkomen of te detecteren¹⁹² (zie ook paragraaf 36 van deze ISA) – voor veel entiteiten omvat de routinematige verwerking van transacties een combinatie van handmatige en geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen. Evenzo kan de verwerking van journaalboekingen en andere aanpassingen zowel handmatige als geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen omvatten in één of meerdere IT-systemen. Wanneer IT wordt gebruikt in het proces voor de financiële verslaggeving, kunnen journaalboekingen en andere aanpassingen alleen in elektronische vorm bestaan; <ul style="list-style-type: none"> de soorten interne beheersingsmaatregelen die zijn ontworpen om fraude met journaalboekingen te voorkomen of te detecteren, kunnen bestaan uit autorisaties en goedkeuringen, afstemmingen, verificaties (zoals bewerkings- en validatiecontroles of geautomatiseerde berekeningen), functiescheiding en fysieke of logische interne beheersingsmaatregelen;

¹⁸⁹ ISA 315 (Revised 2019), paragraph 25

¹⁹⁰ Standaard 315, paragraaf 25

¹⁹¹ ISA 315 (revised in 2019), paragraph 26

¹⁹² Standaard 315, paragraaf 26

	<ul style="list-style-type: none"> ○ The requirement in paragraph 36 covers controls over journal entries that address a risk(s) of material misstatement due to fraud at the assertion level, and that could be susceptible to unauthorized or inappropriate intervention or manipulation. These controls include: 	<ul style="list-style-type: none"> ○ de vereiste in paragraaf 36 heeft betrekking op interne beheersingsmaatregelen voor journaalboekingen die inspelen op een risico (of risico's) op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude op het niveau van de bewering en die vatbaar kunnen zijn voor ongeoorloofde of ongepaste interventie of manipulatie. Deze interne beheersingsmaatregelen omvatten:
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Controls over non-standard journal entries – where the journal entries are automated or manual and are used to record non-recurring, unusual transactions or adjustments. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ interne beheersingsmaatregelen voor niet-standaard journaalboekingen – waarbij de journaalboekingen geautomatiseerd of handmatig zijn en worden gebruikt om eenmalige, ongebruikelijke transacties of aanpassingen vast te leggen;
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Controls over standard journal entries – where the journal entries are automated or manual and are susceptible to unauthorized or inappropriate intervention or manipulation. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ interne beheersingsmaatregelen voor standaard journaalboekingen – waarbij de journaalboekingen geautomatiseerd of handmatig zijn en vatbaar zijn voor ongeoorloofde of ongepaste interventie of manipulatie;
	<ul style="list-style-type: none"> • The effectiveness of controls that have been implemented over journal entries and other adjustments—effective controls over the preparation and posting of journal entries and other adjustments may reduce the extent of substantive testing necessary, provided that the auditor has tested the operating effectiveness of the controls. 	<ul style="list-style-type: none"> • de effectiviteit van interne beheersingsmaatregelen die zijn geïmplementeerd voor journaalboekingen en andere aanpassingen – effectieve interne beheersingsmaatregelen voor het opstellen en invoeren van journaalboekingen en andere aanpassingen kunnen de omvang van de noodzakelijke gegevensgerichte controles verminderen, mits de accountant de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen heeft getoetst;
	<ul style="list-style-type: none"> • The identification and assessment of the risks of material misstatement due to fraud—the evaluation of information obtained from the risk assessment procedures and related activities, including the consideration of information obtained from other sources, could indicate the presence of fraud risk factors. Such fraud risk factors, particularly events or conditions that indicate incentives and pressures for management to override controls, opportunities for management override, and attitudes or rationalizations that enable management to justify override of controls, may assist the auditor to identify specific classes of journal entries and other adjustments for testing. These may include journal entries and other adjustments susceptible to unauthorized or inappropriate intervention or manipulation resulting from: 	<ul style="list-style-type: none"> • de identificatie en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude – de evaluatie van informatie die is verkregen uit de risico-inschattingswerkzaamheden en gerelateerde activiteiten, met inbegrip van het overwegen van informatie die is verkregen uit andere bronnen, kan wijzen op de aanwezigheid van frauderisicofactoren. Dergelijke frauderisicofactoren, met name gebeurtenissen of omstandigheden die wijzen op stimulans en druk voor het management om de interne beheersingsmaatregelen te doorbreken, gelegenheden voor het management om de interne beheersing te doorbreken en instellingen of rechtvaardigingen die het management in staat stellen het doorbreken van interne beheersingsmaatregelen te rechtvaardigen, kunnen de accountant helpen bij het identificeren van specifieke categorieën journaalboekingen en andere aanpassingen om te toetsen. Deze kunnen journaalboekingen en andere aanpassingen omvatten die vatbaar zijn voor ongeoorloofde of ongepaste interventie of manipulatie als gevolg van:
	<ul style="list-style-type: none"> ○ Pressures or incentives to meet or exceed performance measures used, internally and externally (e.g., auto-reversing journal entries made at year-end). 	<ul style="list-style-type: none"> ○ druk of prikkels om intern en extern gehanteerde prestatie maatstaven te halen of te overtreffen (bijvoorbeeld automatisch terugdraaiende journaalboekingen aan het einde van het jaar);
	<ul style="list-style-type: none"> ○ Pressures or incentives to minimize or avoid taxes (e.g., inappropriate journal entries to record premature or delayed revenue or expense recognition). 	<ul style="list-style-type: none"> ○ druk of prikkels om belastingen te minimaliseren of te vermijden (bijvoorbeeld ongepaste journaalboekingen om voortijdige of vertraagde opname van baten of lasten vast te leggen);

	<ul style="list-style-type: none"> ○ Pressures to comply with debt repayment or other debt covenant requirements (e.g., inappropriately offsetting assets and liabilities in the balance sheet by directly making adjustments to the financial statements to achieve a debt covenant on the entity's debt-to-equity ratio, even when the conditions for a right of setoff are not met). 	<ul style="list-style-type: none"> ○ druk om te voldoen aan vereisten inzake schuldaflossing of andere schuldconvenanten (bijvoorbeeld het ongepast salderen van activa en passiva in de balans door rechtstreeks aanpassingen te maken in de financiële overzichten om te voldoen aan een schuldconvenant inzake de schuld/eigenvermogenratio van de entiteit, zelfs wanneer niet aan de voorwaarden voor een verrekeningsrecht is voldaan);
	<ul style="list-style-type: none"> ○ Opportunities, arising from the inappropriate segregation of duties, for any individual in the entity to conceal or perpetrate fraud in the normal course of that individual's duties (e.g., journal entries and other adjustments relating to transactions affecting assets, where the individual is responsible for (a) the custody of assets, or (b) the authorization or approval of the related transactions affecting those assets, and (c) the recording or reporting of related transactions). 	<ul style="list-style-type: none"> ○ mogelijkheden, die voortvloeien uit een ongepaste functiescheiding, voor een persoon binnen de entiteit om fraude te verbergen of te plegen tijdens de normale uitoefening van de taken van die persoon (bijvoorbeeld journaalboekingen en andere aanpassingen in verband met transacties die van invloed zijn op activa, waarbij de persoon verantwoordelijk is voor (a) het beheer van activa, of (b) de autorisatie of goedkeuring van de gerelateerde transacties die van invloed zijn op die activa, en (c) de vastlegging of rapportage van gerelateerde transacties);
	<ul style="list-style-type: none"> ○ Opportunities arising from deficiencies in internal control (e.g., journal entries and other adjustments related to purchase payments to unauthorized suppliers or made by terminated or transferred employees). 	<ul style="list-style-type: none"> ○ mogelijkheden die voortvloeien uit tekortkomingen in de interne controle (bijvoorbeeld journaalboekingen en andere aanpassingen in verband met betalingen voor aankopen aan niet-geautoriseerde leveranciers of betalingen die zijn gedaan door ontslagen of overgeplaatste werknemers);
	<ul style="list-style-type: none"> ○ Opportunities arising from privileged access granted to individuals involved in the financial statement closing process (e.g., journal entries and other adjustments made by individuals with administrative or powerful users' access). 	<ul style="list-style-type: none"> ○ mogelijkheden die voortvloeien uit bevoorrechte toegang die wordt verleend aan personen die betrokken zijn bij het proces voor het afsluiten van de financiële overzichten (bijvoorbeeld journaalboekingen en andere aanpassingen die worden gemaakt door personen met toegang voor administratieve gebruikers of gebruikers met zware bevoegdheden);
	<ul style="list-style-type: none"> ○ Opportunities arising from calculations based on end-user computing tools that support accounting estimates susceptible to misstatement due to management bias or fraud (e.g., journal entries and other adjustments based on calculations of impairment of goodwill and other intangible assets using spreadsheet software). 	<ul style="list-style-type: none"> ○ mogelijkheden die voortvloeien uit berekeningen op basis van computerprogramma's voor eindgebruikers die schattingen ondersteunen die vatbaar zijn voor afwijkingen als gevolg van tendentie of fraude door het management (bijvoorbeeld journaalboekingen en andere aanpassingen op basis van berekeningen van bijzondere waardeverminderingen van goodwill en andere immateriële activa met behulp van spreadsheetsoftware);
	<ul style="list-style-type: none"> • The characteristics of fraudulent journal entries and other adjustments—inappropriate journal entries or other adjustments often have unique identifying characteristics. Such characteristics may include entries: 	<ul style="list-style-type: none"> • de kenmerken van frauduleuze journaalboekingen en andere aanpassingen – ongepaste journaalboekingen of andere aanpassingen hebben vaak unieke identificerende kenmerken. Dergelijke kenmerken kunnen onder meer zijn boekingen die:
	<ul style="list-style-type: none"> ○ Made to unrelated, unusual, or seldom-used accounts. 	<ul style="list-style-type: none"> ○ zijn geboekt op niet-gerelateerde, ongebruikelijke of zelden gebruikte rekeningen;
	<ul style="list-style-type: none"> ○ Made by individuals who typically do not make journal entries. 	<ul style="list-style-type: none"> ○ zijn gemaakt door personen die doorgaans geen journaalboekingen maken;
	<ul style="list-style-type: none"> ○ Recorded at the end of the period or as post-closing entries that have little or no explanation or description. 	<ul style="list-style-type: none"> ○ zijn vastgelegd aan het einde van de verslagperiode of als boekingen na afsluiting daarvan en weinig of geen uitleg of beschrijving bevatten;

	<ul style="list-style-type: none"> ○ Made either before or during the preparation of the financial statements that do not have account numbers. 	<ul style="list-style-type: none"> ○ zijn gemaakt vóór of tijdens het opstellen van de financiële overzichten en geen rekeningnummers hebben;
	<ul style="list-style-type: none"> ○ Containing round numbers or consistent ending numbers. 	<ul style="list-style-type: none"> ○ ronde getallen of consistente eindcijfers bevatten.
	The auditor may use recent information, such as data on actual perpetrated frauds or reports regarding trends in occupational fraud, to inform the auditor as to characteristics of fraudulent journal entries.	De accountant kan recente informatie gebruiken, zoals gegevens over daadwerkelijk gepleegde fraude of rapporten over trends in beroepsfraude, om zich te informeren over de kenmerken van frauduleuze journaalboekingen.
	<ul style="list-style-type: none"> • The nature and complexity of the accounts—inappropriate journal entries or adjustments may be applied to accounts that: <ul style="list-style-type: none"> ○ Contain transactions that are complex or unusual in nature. ○ Contain significant estimates and period-end adjustments. 	<ul style="list-style-type: none"> • de aard en complexiteit van de rekeningen – ongepaste journaalboekingen of aanpassingen kunnen worden toegepast op rekeningen die: <ul style="list-style-type: none"> ○ transacties bevatten die complex of ongebruikelijk van aard zijn; ○ significante schattingen en aanpassingen aan het einde van de verslagperiode bevatten; ○ in het verleden vatbaar waren voor afwijkingen; ○ niet tijdig zijn afgestemd of niet-afgestemde verschillen bevatten;
	<ul style="list-style-type: none"> ○ Have been prone to misstatements in the past. 	<ul style="list-style-type: none"> ○ intercompany transacties of transacties met verbonden partijen bevatten;
	<ul style="list-style-type: none"> ○ Have not been reconciled on a timely basis or contain unreconciled differences. 	<ul style="list-style-type: none"> ○ op een andere manier verband houden met een geïdentificeerd risico op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude;
	<ul style="list-style-type: none"> ○ Contain intercompany transactions or transaction with related parties. 	<ul style="list-style-type: none"> ○ journalboekingen en andere aanpassingen die buiten de normale bedrijfsvoering worden verwerkt – niet-standaard journaalboekingen zijn mogelijk niet onderworpen aan dezelfde aard en omvang van interne beheersingsmaatregelen als journaalboekingen die op terugkerende basis worden gebruikt om transacties zoals maandelijkse verkopen, aankopen en contante uitgaven vast te leggen.
	<ul style="list-style-type: none"> ○ Are otherwise associated with an identified risk of material misstatement due to fraud. 	
	<ul style="list-style-type: none"> • Journal entries and other adjustments processed outside the normal course of business – non-standard journal entries may not be subject to the same nature and extent of controls as those journal entries used on a recurring basis to record transactions such as monthly sales, purchases, and cash disbursements. 	
	Appendix 5 (Ref: Para. A18)	Bijlage 5 (Zie Paragraaf A18)
	Other ISAs Addressing Specific Topics that Reference Fraud or Suspected Fraud	Andere Nederlandse controlestandaarden die betrekking hebben op specifieke onderwerpen die verwijzen naar fraude of vermoedelijke fraude
	This Appendix identifies other ISAs with specific requirements that refer to fraud or suspected fraud. The list does not include other ISAs with requirements that refer to fraud or error (e.g., ISA 210, ¹⁹³ ISA 315 (Revised 2019), ISA 700 (Revised)). The list is not a substitute for considering the requirements and related application and other explanatory material in the ISAs.	Deze bijlage bevat andere Nederlandse controlestandaarden met specifieke vereisten die verwijzen naar fraude of vermoede fraude. De lijst bevat geen andere Nederlandse controlestandaarden met vereisten die verwijzen naar fraude of fouten (bijv. Standaard 210 ¹⁹⁴ , Standaard 315, Standaard 700). De lijst is geen vervanging voor het in overweging nemen van de vereisten en de bijbehorende toelichtingen in de Nederlandse controlestandaarden.

¹⁹³ ISA 210, Agreeing the Terms of Audit Engagements

¹⁹⁴ Standaard 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten*

<ul style="list-style-type: none"> ISA 402, Audit Considerations Relating to an Entity Using a Service Organization – paragraph 19 	<ul style="list-style-type: none"> Standaard 402, Overwegingen met betrekking tot controles van entiteiten die gebruikmaken van een serviceorganisatie - paragraaf 19
<ul style="list-style-type: none"> ISA 505, External Confirmations – paragraphs 8(b) and 11 	<ul style="list-style-type: none"> Standaard 505, Externe bevestigingen – paragrafen 8(b) en 11
<ul style="list-style-type: none"> ISA 540 (Revised), Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures – paragraph 32 	<ul style="list-style-type: none"> Standaard 540, De controle van schattingen en toelichtingen daarop – paragraaf 32
<ul style="list-style-type: none"> ISA 550, Related Parties – paragraphs 22(e) and 23(a)(i) 	<ul style="list-style-type: none"> Standaard 550, Verbonden partijen – paragrafen 22(e) en 23(a)(i)
<ul style="list-style-type: none"> ISA 600 (Revised), Special Considerations—Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors) – paragraphs 38(d), 44A, 45(h), 55, 57(d) and 59(g)(i) 	<ul style="list-style-type: none"> Standaard 600, Bijzondere overwegingen - controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen) – paragrafen 38(d), 44A, 45(h), 55, 57(d) en 59(g)(i)
<ul style="list-style-type: none"> ISA 700 (Revised), Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements – paragraph 40(a) 	<ul style="list-style-type: none"> Standaard 700, Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten – paragraaf 40(a)

COPYRIGHT, TRADEMARK, AND PERMISSIONS INFORMATION

The structures and processes that support the operations of the IAASB are facilitated by the International Federation of Accountants® or IFAC®.

The IAASB and IFAC do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

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, Exposure Drafts, Consultation Papers, and other IAASB publications are published by, and copyright of, IFAC.

Copyright © January 2022 by IFAC. All rights reserved. Permission is granted to make copies of this work to achieve maximum exposure and feedback provided that each copy bears the following credit line: *“Copyright © January 2022 by the International Federation of Accountants® or IFAC®. All rights reserved. Used with permission of IFAC. Permission is granted to make copies of this work to achieve maximum exposure and feedback.”*

The ‘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’, ‘IAASB’, ‘ISA’, ‘ISAE’, ‘ISRE’, ‘ISRS’, ‘ISQC’, ‘IAPN’, and IAASB logo are trademarks of IFAC, or registered trademarks and service marks of IFAC in the US and other countries.

For copyright, trademark, and permissions information, please go to [permissions](#) or contact permissions@ifac.org

=====

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

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 ga naar [toestemmingen](#) of neem contact op via permissions@ifac.org.

-

De herziene ISA 240 van de IAASB is gepubliceerd door de International Federation of Accountants (IFAC) in juli 2025 in de Engelse taal en zijn vertaald in het Nederlands door de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) in mei 2026 en gereproduceerd met toestemming van de IFAC. Het proces van vertalen van Standaard 240 is beoordeeld door de IFAC en in overeenstemming bevonden met “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” De akkoord bevonden tekst van de gehele Standaard 240 is die welke door de IFAC in de Engelse taal zijn gepubliceerd. IFAC draagt geen verantwoordelijkheid voor de juistheid en volledigheid van de vertaling of voor handelingen die daarvan een gevolg zijn.

De Engelse tekst van ISA 240 © 2025 door de IFAC. Alle rechten voorbehouden.

De Nederlandse teksten van Standaard 240 als gevolg van de gewijzigde Standaard op het gebied van fraude© 2026 door de IFAC. Alle rechten voorbehouden.

Originele titel: International Standard on Auditing 240, *The Auditor’s Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements*.

Contact permissions@ifac.org voor toestemming om te reproduceren, op te slaan of te verzenden, of om soortgelijk gebruik te maken van dit document.

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



Mercuriusplein 3
2132 HA Hoofddorp
Postbus 242
2130 AE Hoofddorp

T 088 4960 301
E nba@nba.nl
I www.nba.nl