



# Handleiding Nederlandse controlestandaarden bij de controles in het MKB

Deel 1 - Kernbegrippen

Oktober 2012

Nederlandse  
Beroepsorganisatie  
van Accountants



### **Copyright IFAC**

Deze *Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities, Second Edition* van het Small and Medium Practices Committee (SMP, Comité voor kleine en middelgrote praktijken), gepubliceerd door de International Federation of Accountants (IFAC, Internationale Federatie van Accountants) in 2010 in de Engelse taal, is vertaald in het Nederlands door het Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants (NIVRA) in oktober 2012 met toestemming van IFAC. IFAC aanvaardt geen aansprakelijkheid voor de juistheid en volledigheid van de vertaling of acties die als gevolg daarvan kunnen ontstaan. De goedgekeurde tekst van alle IFAC publicaties is de tekst gepubliceerd door IFAC in de Engelse taal.

Tekst in de Engelse taal van *Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities, Second Edition* © 2010 van de International Federation of Accountants (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Tekst in de Nederlandse taal van *Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities, Second Edition* ©2012 van de International Federation of Accountants (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

*Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities, Second Edition*  
ISBN number 978-1-60815-076-2

### **Copyright**

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

### **Disclaimer**

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

Deze uitgave kan gratis worden gedownload via de websites van NIVRA en NOvAA: [www.nba.nl](http://www.nba.nl)

Voor meer informatie kunt u een e-mail sturen naar [k.vanhulsen@nba.nl](mailto:k.vanhulsen@nba.nl)

# Inhoud

Deel 1	Eerste verwijzing naar de Standaarden	Paginanummer
Voorwoord		5
Verzoek om opmerkingen		6
1. Hoe wordt de handleiding gebruikt?		8
2. De hernieuwde Standaarden		13
Kernbegrippen		19
3. Een risicogebaseerd controle-overzicht	Meerdere	21
4. Ethiek, Standaarden en kwaliteitsbeheersing	Wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing, 200, 220	41
5. Interne beheersing - Doel en componenten	315	56
6. Beweringen over de financiële overzichten	317	83
7. Materialiteit en controlerisico	320	90
8. Risico-inschattingswerkzaamheden	240, 315	100
9. Inspelen op de ingeschatte risico's	240, 300, 330 500	110
10. Verdere controlewerkzaamheden	300, 505, 520	121
11. Schattingen	540	144
12. Verbonden partijen	550	154
13. Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode	560	164
14. Continuïteit	570	171
15. Samenvatting van de vereisten uit de overige Standaarden	250, 402, 501, 510, 600, 610, 620, 720	181
16. Controledocumentatie	Wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing 220, 230, 240, 300, 315, 330	219
17. Het vormen van een oordeel over de financiële overzichten	700	233

Deel 2	Eerste verwijzing naar de Standaarden	Paginanummer
Voorwoord		5
Verzoek om opmerkingen		6
1. Hoe wordt de handleiding gebruikt?		8
2. Inleiding tot de Case Studies		13
<b>FASE I: Risico-inschatting</b>		23
3. Risico-inschatting-overzicht		23
<b>Vorbereidende activiteiten</b>		26
4. Aanvaarding en continuering van opdrachten	Wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing, 210 220, 300	26
<b>Het plannen van de controle</b>		40
5. Algehele controleaanpak	300	40
6. Materialiteit bepalen en gebruiken	320, 450	50
7. Besprekingen binnen het controleteam	240, 300, 315	65
<b>Het uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden</b>		74
8. Inherente risico's – onderkennen	240, 315	74
9. Inherente risico's – inschatting	240, 315	100
10. Significante risico's	240, 300, 315	111
11. Interne beheersing	240, 315	121
12. Interne beheersing evalueren	315	135
13. Communiceren over tekortkomingen in interne beheersing	265	165
14. De risico-inschattingsfase afsluiten	315	177
<b>FASE II: Inspelen op de risico's</b>		188
15. Inspelen op de risico's - Een overzicht	-	188
16. Het controleprogramma dat inspeelt op de risico's	260, 300, 330, 500	191
17. De omvang van toetsingen bepalen	330, 500, 530	213
18. Uitgevoerde werkzaamheden documenteren	230, 500	243
19. Schriftelijke bevestigingen	580	247
<b>FASE III: Het rapporteren</b>		257
20. Het rapporteren - overzicht	-	257
21. Controle-informatie evalueren	220, 330, 450, 520, 540	260
22. Communicatie met degenen belast met governance	260, 450	277
23. Aanpassingen van de controleverklaring	705	288
24. Paragrafen ter benadrukking van aangelegenheden en inzake overige aangelegenheden	706	301
25. Ter vergelijking opgenomen informatie	710	307

# Voorwoord

Het Small and Medium Practices Committee (SMP, Comité voor kleine en middelgrote praktijken) van de IFAC heeft de opdracht gegeven voor de tweede editie van deze handleiding. Deze is uitgegeven om de beroepsbeoefenaren te helpen bij de controle van het midden- en kleinbedrijf (MKB) en om een consistente toepassing van de controlestandaarden ('Standaarden') te stimuleren. Deze handleiding is vertaald in het Nederlands.

De handleiding geeft geen dwingende leidraden voor het toepassen van de Standaarden. Zij kan niet worden gebruikt ter vervanging voor het kennismaken van de Standaarden, maar eerder als een toevoeging. Deze toevoeging is erop gericht om beroepsbeoefenaren te helpen bij het begrijpen van, en bij het consistent implementeren van, deze Standaarden bij de controle van het MKB. In de handleiding worden niet alle aspecten van de Standaarden geadresseerd en deze kan daarom niet worden gebruikt om te bepalen of aan te tonen dat de Standaarden worden nageleefd.

De handleiding heeft als doel uit te leggen en te illustreren om beter inzicht te krijgen in een controle waarbij de Standaarden worden nageleefd. Hij biedt een praktische "wat te doen" benadering die beroepsbeoefenaren zouden kunnen gebruiken wanneer zij bij het MKB een risicogebaseerde controle uitvoeren. Hij zou beroepsbeoefenaren uiteindelijk moeten helpen bij het uitvoeren van controles die kosteneffectief zijn en van hoge kwaliteit, waardoor deze kunnen bijdragen aan het algemeen belang. Er wordt vanuit gegaan dat de handleiding door leden, accountantskantoren en overigen kan worden gebruikt als basis voor het onderwijzen en trainen van beroepsbeoefenaren en studenten.

Oktober 2012

Amsterdam

NIVRA en NOvAA

# Verzoek om opmerkingen

Alhoewel we deze handleiding als nuttig en van hoge kwaliteit beschouwen, kan hij altijd worden aangepast. Wij zullen ons ervoor inzetten dat deze handleiding regelmatig wordt bijgewerkt om te kunnen garanderen dat de huidige waarden hierin staan en hij optimaal gebruikt kan worden. De vertaling ligt momenteel ter consultatie voor.

Wij stellen opmerkingen van nationale instanties die standaarden vaststellen (standard setters), IFAC Leden, beroepsbeoefenaren en anderen zeer op prijs. Deze opmerkingen zullen worden gebruikt om de bruikbaarheid van de handleiding te kunnen beoordelen en hem aan te passen voordat de derde editie wordt uitgebracht. Wij stellen in het bijzonder antwoorden op de volgende vragen op prijs:

1. Hoe gebruikt u de handleiding? Wordt hij bijvoorbeeld gebruikt als een basis voor training en/of als een praktisch naslagwerk, of op een andere manier? Voorziet de handleiding in uw behoefte?
2. Is de handleiding op afdoende wijze toegespitst op controles van het MKB?
3. Is de handleiding gemakkelijk te lezen? Zo niet, op welke wijze zou het lezen ervan volgens u kunnen worden aangepast?
4. Op welke manieren denkt u dat de handleiding beter gebruikt kan worden?
5. Bent u op de hoogte van afgeleide producten – zoals trainingsmateriaal, formulieren, checklists en programma's – die ontwikkeld zijn op basis van de handleiding? Zo ja, gelieve nadere bijzonderheden vermelden.

Leg uw opmerkingen voor aan Karin van Hulsen via:

Email: [k.vanhulsen@nba.nl](mailto:k.vanhulsen@nba.nl)

Postadres: NBA

Postbus 7984

1008 AD Amsterdam

# Disclaimer

Deze handleiding is opgezet om beroepsbeoefenaren te ondersteunen bij het implementeren van de Nederlandse controlestandaarden ('Standaarden') bij de controle in het midden- en kleinbedrijf, maar hij is niet bedoeld als een vervanging van de Standaarden zelf. Een beroepsbeoefenaar dient tevens de handleiding te hanteren in het licht van zijn of haar professionele oordeel en in het licht van de feiten en omstandigheden die zich bij elke controle voordoen. Het NIVRA en de NOvAA wijzen iedere verantwoordelijkheid of aansprakelijkheid af die zich, direct of indirect, voor kan doen als gevolg van het gebruik en de toepassing van deze handleiding.

# 01 | Hoe wordt de handleiding gebruikt?

Het doel van deze handleiding is het verstrekken van praktische leidraden aan beroepsbeoefenaren die controleopdrachten uitvoeren voor het midden- en kleinbedrijf (MKB). Deze handleiding is de vertaling van de handleiding voor implementatie zoals deze door de Small and Medium Practices Committee (SMP, Comité voor kleine en middelgrote praktijken) van de International Federation of Accountants (IFAC, Internationale Federatie van Accountants) is opgesteld. Er zijn geen specifieke Nederlandse aanpassingen uitgevoerd. Deze handleiding is derhalve niet specifiek gericht op de Nederlandse wet- en regelgeving (zoals bijvoorbeeld de Nadere voorschriften onafhankelijkheid en de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten). Niets van het materiaal in de handleiding dient te worden gebruikt ter vervanging van:

- **het lezen van en begrip van de Standaarden<sup>1</sup>**

Aangenomen wordt dat beroepsbeoefenaren de tekst van de Standaarden hebben gelezen zoals deze in de *Handleiding Regelgeving Accountancy (HRA) Deel 1A 2012* staan vermeld.

Deze HRA deel 1A kan gratis worden gedownload via de sites van het NIVRA en de NOvAA. In Standaard 200.19 staat dat de accountant begrip van de tekst van een Standaard als geheel dient te hebben, met inbegrip van de toepassing van deze Standaard en van overige verklarende teksten. Dit heeft als doel dat hij begrip heeft van de doelstelling(en) van de Standaard en dat hij de vereisten op afdoende wijze weet toe te passen.

In deze handleiding worden de meest gebruikte Standaarden bij de controles in het MKB verder uitgewerkt. Niet alle Standaarden komen hierbij aan bod. Bij individuele controleopdrachten zal de accountant derhalve dienen te bepalen welke Standaarden relevant zijn, ongeacht of ze wel of niet behandeld worden in deze handleiding.

- **het toepassen van alle relevante Nederlandse wet- en regelgeving**

In deze handleiding wordt de praktische toepassing van de Standaarden bij de controles in het MKB behandeld. Toepassing van alle relevante specifieke Nederlandse wet- en regelgeving wordt niet in deze handleiding behandeld. De beroepsbeoefenaar zal zelf dienen te bepalen welke specifieke Nederlandse wet- en regelgeving van toepassing is.

- **het gebruik maken van professionele oordeelsvorming**

Professionele oordeelsvorming is een vereiste op basis van bepaalde feiten en omstandigheden die zich bij een kantoor en bij iedere afzonderlijke opdracht voordoen en waar de interpretatie van een bepaalde norm vereist is. De handleiding bevat derhalve geen volledige 'checklisten'.

<sup>1</sup> De Nederlandse controlestandaarden uit de NV COS (voortaan 'Standaarden') zijn afgeleid van de International



Gezien de bovenstaande beperkingen, is het derhalve onvoldoende om een controle alleen op basis van deze handleiding uit te voeren.

Ofschoon verwacht wordt dat kleine en middelgrote praktijken (KMP's) een significante gebruikersgroep zullen zijn, is deze handleiding bedoeld om alle beroepsbeoefenaren te ondersteunen bij het implementeren van Standaarden bij de controles in het MKB.

Deze handleiding kan worden gebruikt om:

- een beter begrip van een controle, die overeenkomstig de Standaarden wordt uitgevoerd, te ontwikkelen;
- een handleiding voor de staf te vormen (die, wanneer dat nodig is, wordt aangevuld door lokale vereisten en kantoorprocedures) die wordt gebruikt om dagelijks te kunnen raadplegen alsmede om een basis te vormen voor trainingssessies en persoonlijke studie en overleg; en
- ervoor te zorgen dat de staf een consistente benadering hanteert voor het plannen en uitvoeren van een controle.

Deze handleiding verwijst vaak naar een opdrachtteam, wat inhoudt dat er meerdere personen betrokken zijn bij het uitvoeren van de controleopdracht. Dezelfde algemene principes zijn echter van toepassing op de controleopdrachten die uitsluitend worden uitgevoerd door één persoon (de beroepsbeoefenaar).

## 1.1 Inhoud en structuur

In plaats van het alleen samenvatten van iedere afzonderlijke Standaard, is de handleiding in twee delen opgedeeld:

- Deel 1 - Kernbegrippen
- Deel 2 - Praktische leidraden

Dit is Deel 1 van de handleiding. Dit bevat zowel een overzicht van de controle als geheel als een uitleg van belangrijke controleconcepten zoals materialiteit, beweringen, interne beheersing, risico-inschattingswerkzaamheden en het gebruik van verdere controlewerkzaamheden bij het inspelen op de ingeschatte risico's.

Het omvat ook een samenvatting van de vereisten in de Standaard met betrekking tot:

- specifieke gebieden als schattingen, verbonden partijen, gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode, continuïteit en overigen;
- documentatievereisten; en
- het vormen van een oordeel over de financiële overzichten.

Deel 2 van de handleiding richt zich op hoe de concepten die in Deel 1 uiteen zijn gezet, moeten worden toegepast. Dit deel volgt de typische fases die horen bij het uitvoeren van een controle, beginnend met de aanvaarding van een cliënt, de planning en risico-inschatting en vervolgens het inspelen op de risico's, het evalueren van de verkregen controle-informatie en het vormen van een passend controleoordeel.

Om herhaling te vermijden heeft Deel 2 de vereisten van Standaarden die specifieke controleaangelegenheden adresseren, zoals schattingen, verbonden partijen, gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode, continuïteit en verschillende andere Standaarden niet herhaald. Deel 1 vat deze vereisten samen in aparte hoofdstukken of als onderdeel van Hoofdstuk 15, "Samenvatting van vereisten in de overige Standaarden".

### Samenvatting van de structuur

Ieder hoofdstuk in beide delen van deze handleiding is volgens het volgende format gestructureerd:

- Titel van het hoofdstuk
- Controleprocesoverzicht - uittreksel

De meeste hoofdstukken bevatten een uittreksel van het controlevoortgangsoverzicht (voor zover van toepassing) om bepaalde activiteiten die in dat hoofdstuk worden geadresseerd aan te stippen.

- **Inhoud van het hoofdstuk**

Deze zet de inhoud en het doel van het hoofdstuk uiteen.

- **Relevante Standaarden**

De meeste hoofdstukken in deze handleiding beginnen met enkele uittreksels van de Standaarden die relevant zijn voor de inhoud van het hoofdstuk. Deze uittreksels bevatten relevante vereisten en, in sommige gevallen, de doelstellingen (soms apart nog aangehaald als/wanneer een hoofdstuk met name gericht is op een bepaalde Standaard), geselecteerde definities en toepassingsgerichte teksten. De opname van deze uittreksels betekent niet dat overige teksten uit de Standaarden die niet specifiek worden genoemd, of overige teksten die betrekking hebben op het object van onderzoek, niet hoeven te worden gelezen. De uittreksels in de handleiding zijn alleen gebaseerd op het oordeel van de auteurs met betrekking tot dat wat relevant is voor de inhoud van elk afzonderlijk hoofdstuk. De vereisten in Standaarden 200, 220 en 300 bijvoorbeeld zijn gedurende het gehele controleproces van toepassing, maar worden slechts in één of twee hoofdstukken geadresseerd.

- **Overzicht en hoofdstukteksten**

Het overzicht in ieder hoofdstuk geeft:

- uittreksels uit van toepassing zijnde Standaarden; en
- een overzicht van wat er in dat hoofdstuk wordt geadresseerd.

Het overzicht wordt gevolgd door een gedetailleerde bespreking van het object van onderzoek en een praktisch stappenplan met betrekking tot de leidraden/methodologie over hoe de relevante Standaarden worden toegepast. Dit kunnen soms onderlinge verwijzingen naar de van toepassing zijnde Standaarden zijn. Hoewel de handleiding zich enkel op de Standaarden richt die van toepassing zijn op de controles van historische financiële informatie (in tegenstelling tot de 800-series), wordt er ook verwezen naar de Verordening Gedragscode en wordt er verwezen naar wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing<sup>2</sup>.

- **Aandachtspunten**

Een aantal van de aandachtspunten zijn in de gehele handleiding opgenomen. Deze aandachtspunten verstrekken praktische leidraden voor controleaangelegenheden die gemakkelijk over het hoofd worden gezien, of waar beroepsbeoefenaren moeite hebben om bepaalde concepten te begrijpen en te implementeren.

- **Illustratieve case studies**

Om aan te kunnen geven hoe de Standaarden in de praktijk kunnen worden toegepast, zijn in Deel 2 van deze handleiding twee case studies opgenomen. Aan het eind van veel hoofdstukken in Deel 2 worden twee mogelijke benaderingen besproken om de toepassing van de Standaarden te documenteren. Raadpleeg Deel 2, Hoofdstuk 2 van deze handleiding voor meer details over de case studies.

Het doel van de case studies en de gepresenteerde documentatie is puur illustratief. De verstrekte documentatie is een klein uittreksel van een typische controleverklaring en het geeft slechts één mogelijke manier van het naleven van de Standaarden aan. De gegevens, analyses en verstrekte verklaringen geven slechts sommige omstandigheden en overwegingen weer waar de accountant op zal moeten inspelen bij een bepaalde controle. Zoals altijd dient de accountant professionele oordeelsvorming toe te passen.

De eerste case study is gebaseerd op een fictieve entiteit die Deptha Furniture heet. Dit is een plaatselijk familiebedrijf met 10 fulltime stafleden dat meubels maakt. De entiteit heeft een eenvoudige governancestructuur, een paar managementniveaus en een duidelijke transactieverwerking. De administratieve verwerking maakt gebruik van een overal verkrijgbaar standaard softwarepakket.

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

De tweede case study is gebaseerd op een andere fictieve entiteit die Kumar & Co. heet. Dit is een micro-entiteit met twee fulltime personeelsleden plus de eigenaar en een parttime boekhouder.

## 1.2 Begrippenlijst

In de handleiding wordt gebruikgemaakt van veel van deze termen zoals deze in de Verordening Gedragscode, Begrippenlijst en Standaarden zijn gedefinieerd (zoals ze ook in HRA deel 1A 2012 staan). De partners en staf moeten allemaal op de hoogte zijn van deze definities.

De handleiding bevat ook de volgende termen:

### Interne beheersingsmaatregelen tegen fraude

Dit zijn beheersingsmaatregelen die door het management opgezet zijn om fraude te voorkomen of te ontdekken en te corrigeren. Wat betreft het door het management doorbreken van interne beheersingsmaatregelen, kunnen deze interne beheersingsmaatregelen niet voorkomen dat fraude plaatsvindt. Ze zouden echter werken als een waarborg en zouden het verhullen van gepleegde fraude bemoeilijken. Typische voorbeelden zijn:

- Beleidslijnen en procedures die zekerstellen dat er aanvullend verantwoording wordt afgelegd, zoals schriftelijke goedkeuring voor journaalposten;
- Aangepaste toegangsmaatregelen voor gevoelige gegevens en transacties;
- Stille alarmen;
- Rapporten over afwijkingen en uitzonderingen;
- Sporen van de controle;
- Fraudebestrijdingsplannen;
- Personeelswerkzaamheden, zoals het onderkennen/monitoren van personen met een boven gemiddeld fraudepotentieel (zoals een extreem uitbundige levensstijl); en
- Mechanismes voor het anoniem rapporteren van potentiële fraude.

### Interne beheersingsmaatregelen op het niveau van de entiteit

Interne beheersingsmaatregelen adresseren risico's die een diepgaande invloed hebben. Zij zetten de "tone at the top" van een organisatie en stellen verwachtingen vast voor de interne beheersingsomgeving. Ze zijn vaak minder tastbaar dan de interne beheersingsmaatregelen die op het transactieniveau werkzaam zijn, maar hebben een diepgaande en een significante invloed en invloed op alle andere interne beheersingsmaatregelen. Als zodanig vormen zij de belangrijkste fundering waarop de (eventuele) andere interne beheersingsmaatregelen zijn gebouwd. Voorbeelden van interne beheersingsmaatregelen op het niveau van de entiteit omvatten onder meer het committeren van het management aan goed gedrag, de houding van het management tegenover interne beheersing, het inhuren van en de deskundigheid van de staf alsmede de financiële verslaggeving met betrekking tot antifraude op de einddatum van een verslagperiode. Deze interne beheersingsmaatregelen zullen alle andere bedrijfsprocessen binnen de entiteit beïnvloeden.

### Management

De persoon of personen met leidinggevende verantwoordelijkheid voor het uitvoeren van de activiteiten van de entiteit. Voor bepaalde entiteiten in sommige rechtsgebieden houdt het management soms allen van degenen belast met governance in – bijvoorbeeld, leidinggevende leden van een bestuursorgaan of een eigenaar-bestuurder.

### Degenen belast met governance (DBMG)

De persoon/personen of organisatie(s) (bijvoorbeeld een beheerder van een vennootschap) die verantwoordelijk is/zijn voor het toezicht houden op de strategische aansturing van de entiteit en de verplichtingen die in relatie staan tot het afleggen van verantwoording door de entiteit. Dit houdt onder meer het toezicht houden op het financiële verslaggevingproces in. Dit kunnen leden van de Raad van Commissarissen zijn. Voor bepaalde entiteiten, in sommige rechtsgebieden, behoren degenen belast met governance tot het management – bijvoorbeeld, leidinggevende leden van een bestuursorgaan van een private of publieke sector entiteit of een eigenaar-bestuurder.

### Eigenaar-bestuurder

Deze term verwijst naar de eigenaar van een entiteit die dagelijks betrokken is bij het leiden van een entiteit. Vaak is de eigenaar-bestuurder ook degene belast met governance binnen de entiteit.

### Kleine en middelgrote administratieve praktijken/kantoren (KMP)

Administratieve praktijken/kantoren die de volgende kenmerken voeren: diens cliënten zijn voornamelijk het midden- en kleinbedrijf (MKB); externe hulpmiddelen worden gebruikt om beperkte in-house technische bedrijfsmiddelen aan te vullen; en de entiteit heeft een beperkte professionele staf in dienst. Wat precies een KMP vormt, verschilt per rechtsgebied.

## 1.4 In de handleiding gebruikte afkortingen

Beweringen (gecombineerd)	B = Bestaan A = Het accuraat zijn en afgrenzing V = Volledigheid W = Waardering
AST's	Auditsoftwaretoepassingen
DBMG	Degenen belast met governance
FO	Financiële overzichten
HR	Personeelszaken/personeel
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IB	Interne beheersingsmaatregelen. De vijf voornaamste componenten van interne beheersing zijn de volgende: IBA = Interne beheersingsactiviteiten IBO = Interne beheersingsomgeving IS = Informatiesystemen MO = Monitoren RI = Risico-inschatting
beroepsbeoefenaren IFAC	Internationale Federatie van accountants
IFRS	Internationale standaarden voor financiële verslaggeving
IT	Informatietechnologie
KMP	Kleine en middelgrote (administratieve) praktijken
MKB	Het midden- en kleinbedrijf
O&O	Onderzoek en Ontwikkeling
PC	Personal computer
RAMB	Risico's van afwijkingen van materieel belang
RI's	Risico-inschattingswerkzaamheden
TIB	Toetsing van interne beheersingsmaatregelen
V	Vorderingen
WD	Werkdocumenten

# 02 | De vernieuwde Standaarden

In maart 2009, kondigde de IAASB de voltooiing aan van haar programma om haar Standaarden te vernieuwen (Clarity Project). Dit programma omvatte de toepassing van een nieuwe wijze van opstellen op alle Standaarden, hetzij als onderdeel van een substantiële herziening of door middel van een beperkte herschrijving. Dit was om de nieuwe conventies en aangelegenheden met betrekking tot duidelijkheid (clarity) weer te geven. Accountants hebben nu toegang tot 36 recentelijk bijgewerkte en goedgekeurde Standaarden.

## Samenstelling van de vernieuwde standaarden

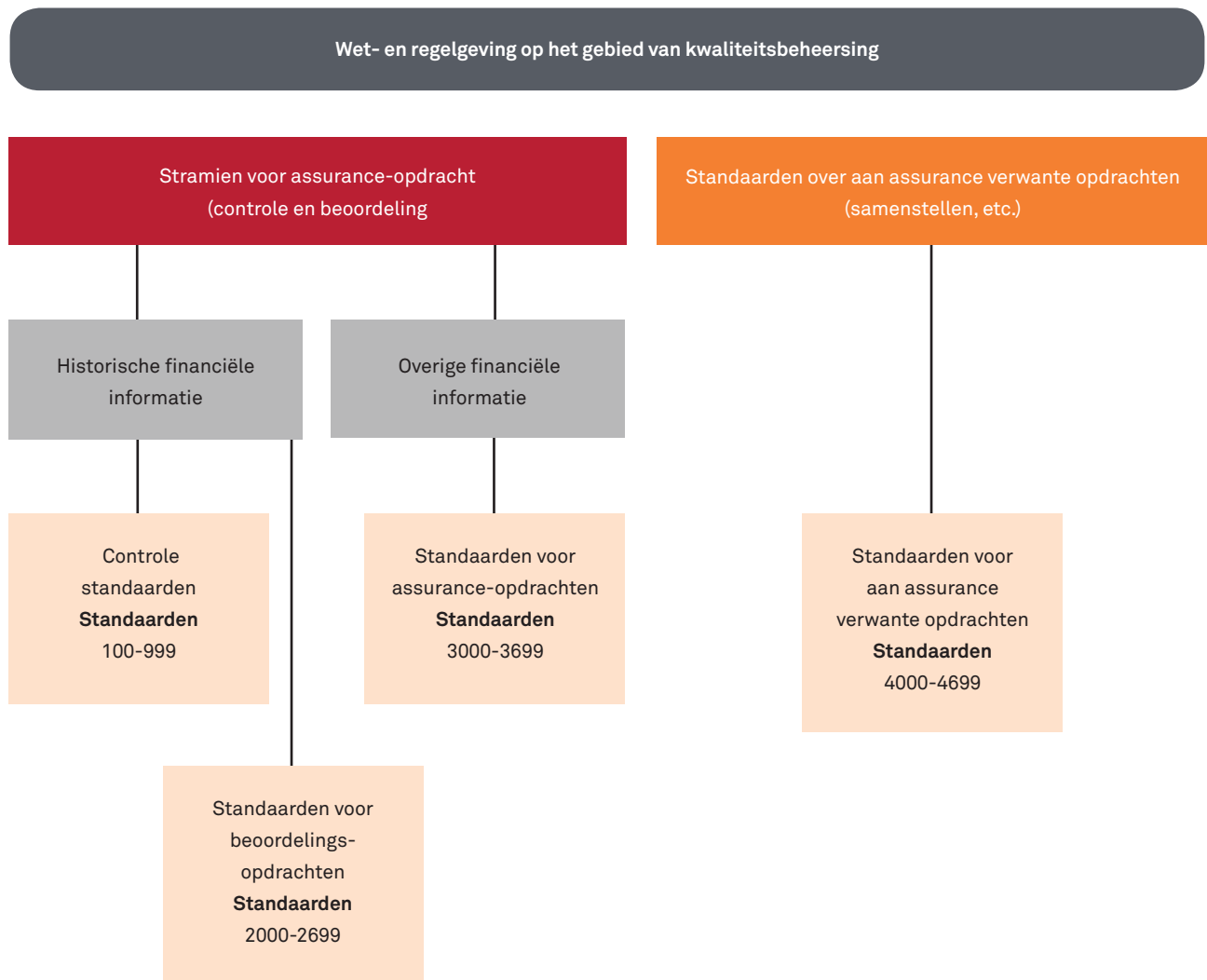
De vernieuwde Standaarden hebben een uniforme structuur, zoals hieronder uiteen is gezet.

Element van Standaard	Opmerkingen
Inleiding	Een verklaring van het doel en de reikwijdte van de Standaard, met inbegrip van hoe de ene Standaard in relatie staat met de andere Standaard, het object van onderzoek van de Standaard, specifieke verwachtingen van de accountant en anderen alsmede de context waarin de Standaard geschreven is.
Doelstellingen	De doelstelling die door de accountant behaald moet worden als hij de vereisten van de Standaarden naleeft. Om de algemene doelstellingen van de accountant te bereiken wordt van de accountant vereist dat hij bij het plannen en uitvoeren van de controle de doelstellingen hanteert die in de relevante Standaarden staan vermeld. Hierbij houdt hij rekening met het onderlinge verband tussen de Standaarden. Op grond van Standaard 200.21 (a) wordt van de accountant vereist dat hij: (a) bepaalt of er controlewerkzaamheden noodzakelijk zijn ter aanvulling van de controlewerkzaamheden die door de Standaarden zijn vereist bij het bereiken van de doelstellingen die in de Standaarden staan vermeld; en (b) evalueert of er voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen.
Definities	Een beschrijving van de betekenissen die aan bepaalde termen worden toegeschreven in het kader van de Standaarden. Deze zijn gegeven om te helpen bij het consistent

Element van Standaard	Opmerkingen
	<p>toepassen en interpreteren van de Standaarden. Ze zijn niet bedoeld om afbreuk te doen aan de definities die voor andere doeleinden zouden kunnen zijn vastgesteld, zoals die in wet- en regelgeving staan. Tenzij het anders staat aangegeven, hebben deze termen in alle Standaarden dezelfde betekenis.</p>
<p><b>Vereisten</b></p>	<p>In deze sectie worden de specifieke vereisten voor de accountant uiteengezet. Elk vereiste bevat het woord “dient”. Bijvoorbeeld, Standaard 200.15 bevat de volgende vereiste:</p> <p>“De accountant dient een controle met een professioneel-kritische instelling te plannen en uit te voeren, waarbij hij ermee rekening houdt dat er omstandigheden kunnen bestaan die ertoe leiden dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten.”</p>
<p><b>Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten</b></p>	<p>In de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten wordt verdere uitleg gegeven van de vereisten van een Standaard alsmede leidraden bij het uitvoeren ervan. Zij kunnen in het bijzonder:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• duidelijker uitleggen wat een vereiste betekent of wat deze bedoelt af te dekken;</li> <li>• voor zover van toepassing, overwegingen omvatten die specifiek gelden voor kleinere entiteiten; en</li> <li>• voorbeelden omvatten van werkzaamheden die in de gegeven omstandigheden passend zouden kunnen zijn.</li> </ul> <p>De feitelijke werkzaamheden die door de accountant geselecteerd zijn, vereisen echter het gebruik van professionele oordeelsvorming die zowel gebaseerd is op bepaalde omstandigheden van de entiteit als op de ingeschatte risico's van afwijkingen van materieel belang.</p> <p>Terwijl dergelijke leidraden op zichzelf geen vereiste vormen, zijn zij wel relevant voor de passende toepassing van de vereisten van een Standaard. De toepassingsgerichte en overige verklarende teksten voorzien tevens in achtergrondinformatie over aangelegenheden die in een Standaard worden geadresseerd.</p>
<p><b>Bijlagen</b></p>	<p>Bijlagen vormen een onderdeel van de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten. Het doel en beoogd gebruik van een bijlage worden in het centrale deel van de betreffende Standaard, of in de titel en inleiding van de bijlage zelf, uitgelegd.</p>

## 2.1 Index en onderlinge verwijzingen in een Standaard

Het Standaard-raamwerk staat hieronder weergegeven.



In de volgende tabel worden onderlinge verwijzingen gebruikt tussen de Standaarden (die relevant zijn voor de controle van het MKB) en wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing naar de overeenkomstige hoofdstukken in de handleiding. Let erop dat veel Standaarden (zoals het gebruik van cijferanalyses) van toepassing zijn op de diverse fases van de controle.

Deze tabel omvat alleen de onderlinge verwijzingen naar de belangrijkste hoofdstukken in de handleiding waarin de vereisten worden geadresseerd. Een aantal teksten in de Standaarden worden ook in andere hoofdstukken geadresseerd. Dit illustreert het feit dat veel van de vereisten in de Standaarden (echter niet hoofdzakelijk) in veel hoofdstukken passend zijn (zoals het hanteren van professionele oordeelsvorming).

Verwijzing naar Standaard/Wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing		Deel en Hoofdstukken D1=Deel 1 D2=Deel 2
Wet- en regelgeving op gebied van kwaliteitsbeheersing	Kwaliteitsbeheersing voor kantoren die controles en beoordelingen van financiële overzichten, en overige assurance-opdrachten en aan assurance verwante opdrachten uitvoeren.	D1-4, 16 D2-4
Standaard 200	Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden	D1-3, 4
Standaard 210	Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten	D2-4
Standaard 220	Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten	D-16, D2-4, 21
Standaard 230	Controledocumentatie	D1-4, 16, D2-18
Standaard 240	De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten	D1-8, 9, 16 D2-7, 8, 9, 10
Standaard 250	Het in overweging nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten	D-15
Standaard 260	Communicatie met degenen belast met governance	D2-16, 22
Standaard 265	Het communiceren van tekortkomingen in de interne beheersing aan degenen belast met governance en management	D2-13
Standaard 300	Planning van een controle van financiële overzichten	D1-9, 16 D2-4, 5, 7, 10, 16
Standaard 315	Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang door middel van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving	D1-3, 5, 6, 8, 16 D2-7, 8, 9, 10, 11, 12, 14
Standaard 320	Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle	D1-7, D2-6
Standaard 330	De wijzen van inspelen door de accountant op ingeschatte risico's	D1-3, 9, 10, 16 D2-16, 17, 21
Standaard 402	Controleoverwegingen wanneer een entiteit gebruik maakt van een serviceorganisatie	D1-15
Standaard 450	Evaluatie van gedurende de controle onderkende afwijkingen	D2-6, 21, 22
Standaard 500	Controle-informatie	D1-9, V2- 16, 17, 18
Standaard 501	Controle-informatie - Specifieke overwegingen geselecteerde eenheden	D1-15
Standaard 505	Externe confirmaties	D1-10
Standaard 510	Initiële controleopdrachten - Beginsaldi	D1-15



Verwijzing naar Standaard/Wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing		Deel en Hoofdstukken D1=Deel 1 D2=Deel 2
Standaard 520	Cijferanalyses	D1-10, D2-21
Standaard 530	Het gebruiken van steekproeven bij een controle	D2-17
Standaard 540	Controle van schattingen, met inbegrip van schattingen van reële waarde, alsmede van de in de Standaarden opgenomen toelichtingen daarop	D1-11, D2-21
Standaard 550	Verbonden partijen	D1-12
Standaard 560	Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode	D1-13
Standaard 570	Continuïteit	D1-14
Standaard 580	Schriftelijke bevestigingen	D2-19
Standaard 600	Speciale overwegingen - Controles van financiële overzichten van de groep (incl. werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)	D1-15
Standaard 610	Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors	D1-15
Standaard 620	Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige	D1-15
Standaard 700	Vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten	D1-3, 17
Standaard 705	Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant	D2-23
Standaard 706	Paragrafen ter benadrukking van aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant	D2-24
Standaard 710	Ter vergelijking opgenomen informatie - Vergelijkende cijfers en vergelijkende financiële overzichten	D2-25
Standaard 720	De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie in documenten waarin gecontroleerde financiële overzichten zijn opgenomen	D1-15
Standaard 800	Speciale overwegingen - Controles van financiële overzichten die zijn opgesteld overeenkomstig stelsels voor bijzondere doeleinden	Niet geadresseerd
Standaard 805	Speciale overwegingen - Controles van een enkel financieel overzicht en controles van specifieke elementen, rekeningen of eenheden van een financieel overzicht	Niet geadresseerd
Standaard 810	Opdrachten om te rapporteren betreffende samengevatte financiële overzichten	Niet geadresseerd

Standaarden 800, 805 en 810 worden als beperkt van toepassing beschouwd bij de controles van het MKB. Om deze reden worden ze in deze editie van de handleiding niet in het bijzonder geadresseerd.

In de volgende tabel worden de hoofdstukken van de handleiding onderling naar de eerst geadresseerde Standaard hoofdstukken verwezen.

**Toelichting:**

Deze tabel verstrekt alleen een algemene onderlinge verwijzing. In veel hoofdstukken uit deze handleiding worden aspecten besproken die in meerdere Standaarden worden geadresseerd.

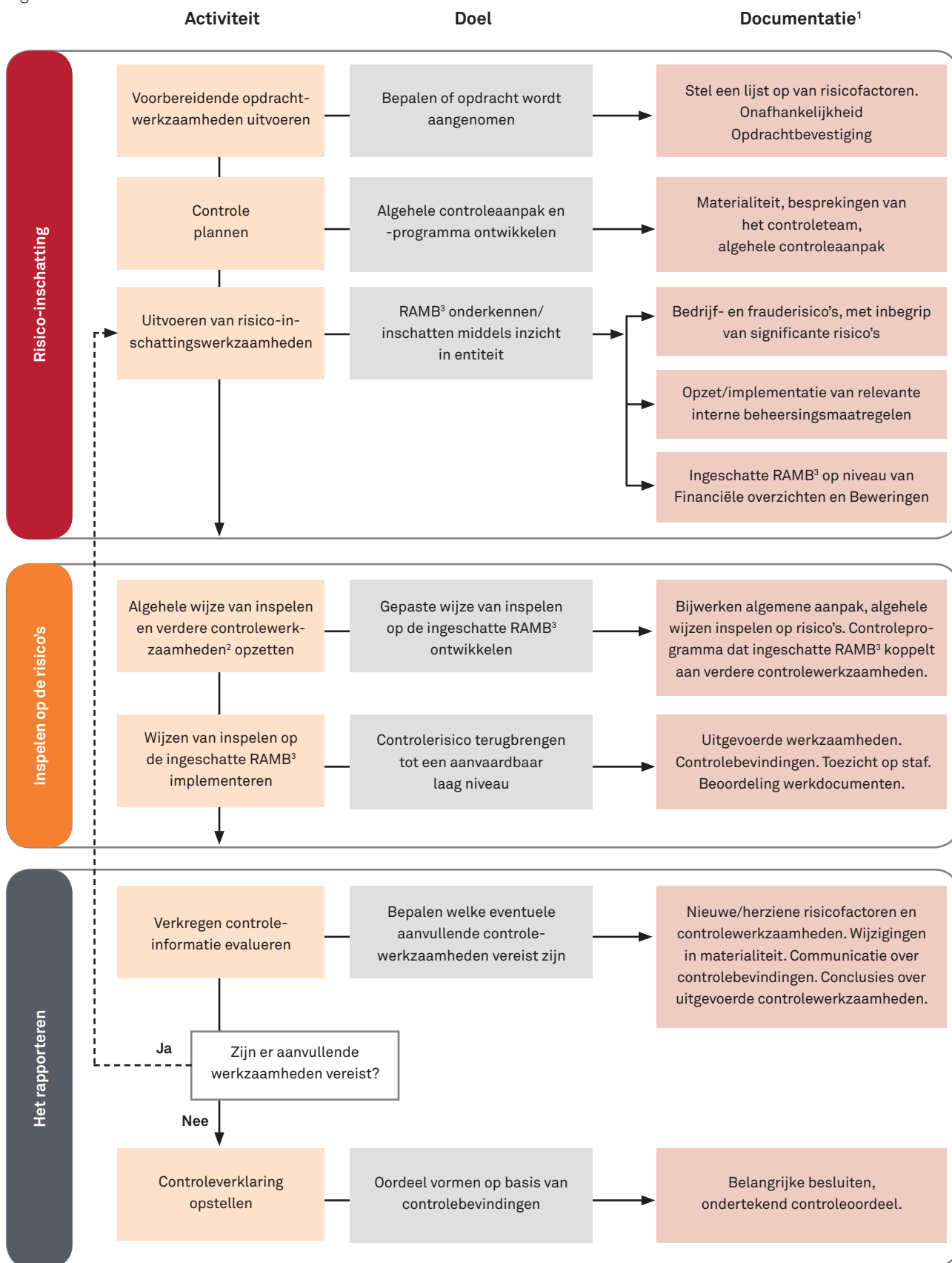
Hoofdstuk	Titel	Verwijzing naar Standaard/Wet- en regelgeving op gebied van kwaliteitsbeheersing
D1- 3	Een risicogebaseerde controle - overzicht	Meerdere
D1- 4	Ethiek, Standaarden en kwaliteitsbeheersing	Wet- en regelgeving op gebied van kwaliteitsbeheersing, 200, 220
D1- 5	Interne beheersing – doel en componenten	315
D1- 6	Beweringen over financiële overzichten	315
D1- 7	Materialiteit en controlerisico	320
D1- 8	Risico-inschattingswerkzaamheden	240,315
D1- 9	Inspelen op ingeschatte risico's	240, 300, 330, 500
D1-10	Verder controlewerkzaamheden	300, 505, 520
D1-11	Schattingen	540
D1-12	Verbonden partijen	550
D1-13	Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode	560
D1-14	Continuïteit	570
D1-15	Samenvatting van vereisten uit overige Standaarden	250, 402, 501, 510, 600, 610, 620, 720
D1-16	Controledocumentatie	Wet- en regelgeving op gebied van kwaliteitsbeheersing, 220, 230, 240, 300, 315, 330
D1-17	Het vormen van een oordeel over de financiële overzichten	700
D2- 4	Cliëntaanvaarding en continuïteit	Wet- en regelgeving op gebied van kwaliteitsbeheersing, 210, 220, 300

Hoofdstuk	Titel	Verwijzing naar Standaard/Wet- en regelgeving op gebied van kwaliteitsbeheersing
D2- 5	Algemene controleaanpak	300
D2- 6	Het bepalen en gebruiken van materialiteit	320, 450
D2- 7	Besprekingen met het controleteam	240, 300, 315
D2- 8	Inherente risico's - onderkennen	240, 315
D2- 9	Inherente risico's - inschatting	240, 315
D2-10	Significante risico's	240, 300, 315
D2-11	Begrip van interne beheersing	315
D2-12	Evalueren van interne beheersing	315
D2-13	Communiceren van tekortkomingen in interne beheersing	265
D2-14	Het afronden van de risico-inschattingfase	315
D2-16	Het controleprogramma dat inspeelt op de risico's	260, 300, 330 500
D2-17	De mate van het toetsen bepalen	330, 500, 530
D2-18	Uitgevoerde werkzaamheden documenteren	230, 500
D2-19	Schriftelijke bevestigingen	580
D2-21	Controle-informatie evalueren	220, 330, 450, 520, 540
D2-22	Communiceren met degenen belast met governance	260, 450
D2-23	Wijzigingen in de controleverklaring	705
D2-24	Paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden en overige paragrafen	706
D2-25	Ter vergelijking opgenomen informatie	710

## 2.2 Het controle proces

De controlebenadering die in deze handleiding uiteen wordt gezet is in drie fases ingedeeld – risico-inschatting, inspelen op de risico's en het rapporteren. Het volgende figuur geeft de aard aan van iedere fase en de onderlinge verbanden tussen de activiteiten en de fases.

Figuur 2.2-1

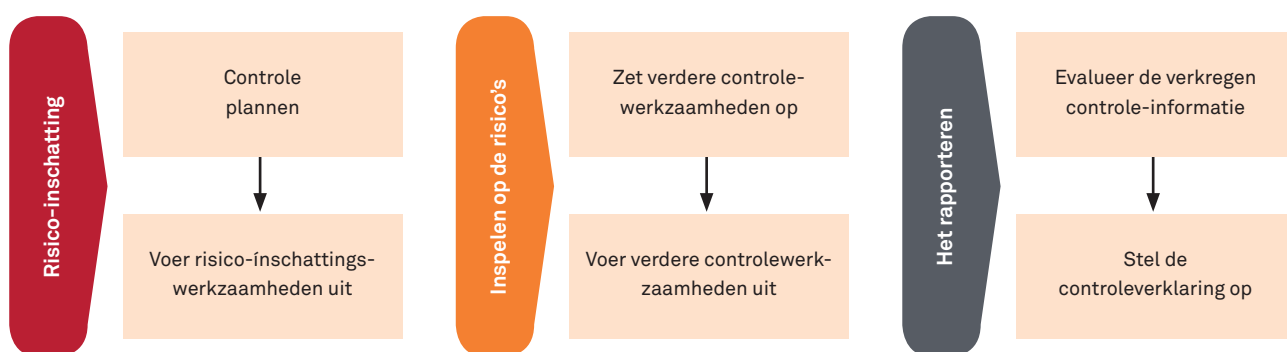


1 Raadpleeg Standaard 230 voor een meer volledig overzicht van de vereiste documentatie. 2 Planning (Standaard 300) is een doorlopend en iteratief proces tijdens de gehele controle. 3 RAMB = Risico's van afwijkingen van materieel belang

# 03 | Een risicogebaseerd controle-overzicht

Inhoud van het hoofdstuk	Relevante Standaard('s)
De doelstellingen van de accountant, basiselementen en benadering voor het uitvoeren van een risicogebaseerde controle.	Meerdere

Figuur 3.0-1



Alinea #	Doelstelling(en) van de Standaard
200.11	<p>De algehele doelstellingen van de accountant bij het uitvoeren van controle van financiële overzichten zijn:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude of van fouten, om daarmee de accountant in staat te stellen om een oordeel tot uitdrukking te brengen over de vraag of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving zijn opgesteld; en</li> <li>Te rapporteren betreffende de financiële overzichten en het communiceren zoals door de Standaarden wordt vereist in overeenstemming met de bevindingen van de accountant.</li> </ol>

Alinea #	Doelstelling(en) van de Standaard
200.3	<p>Het doel van een controle is het versterken van de mate waarin de beoogde gebruikers in de financiële overzichten vertrouwen stellen. Dit wordt bewerkstelligd door het door de accountant tot uitdrukking brengen van een oordeel of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten opgesteld zijn in overeenstemming met een van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving. Bij het merendeel van de stelsels inzake financiële verslaggeving voor algemene doeleinden heeft dat oordeel betrekking op de vraag of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten getrouw zijn weergegeven, of een getrouw beeld geven in overeenstemming met dat stelsel. Een overeenkomstig de Standaarden en relevante ethische voorschriften uitgevoerde controle stelt de accountant in staat dat oordeel te vormen. (Zie: Alinea A1)</p>
200.5	<p>Als de basis voor het oordeel van de accountant vereisen de Standaarden van de accountant om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen over de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude of van fouten. Een redelijke mate van zekerheid is een hoog niveau van zekerheid. Dit wordt verkregen wanneer de accountant voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen teneinde het controlerisico (d.i. het risico dat een accountant een niet passend oordeel tot uitdrukking brengt wanneer de financiële overzichten een afwijking van het materieel belang bevatten) terug te brengen tot een aanvaardbaar laag niveau. Een redelijke mate van zekerheid is echter geen absolute mate van zekerheid omdat er inherente beperkingen ten aanzien van een controle zijn die als gevolg hebben dat het grootste deel van de controle-informatie op basis waarvan de accountant zijn conclusies trekt en zijn oordeel vormt, eerder aannemelijk is dan dat het sluitend bewijsmateriaal verschaft. (Zie: Alinea A28-A52)</p>
200.A34	<p>A34. De risico's van een afwijking van materieel belang kunnen bestaan op twee niveaus:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Het niveau van de financiële overzichten als geheel; en</li> <li>• Het niveau van beweringen voor transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen.</li> </ul>
200.A40	<p>De Standaarden verwijzen gewoonlijk niet afzonderlijk naar het inherent risico en het interne beheersingsrisico, maar doen dat eerder naar een gecombineerde inschatting van de "risico's van een afwijking van materieel belang." De accountant kan echter wel een afzonderlijke of een gecombineerde schatting maken van het inherent risico en het interne beheersingsrisico, afhankelijk van welke controletechnieken of –methodologieën de voorkeur genieten, en van praktische overwegingen. Het inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang kan tot uitdrukking worden gebracht in kwantitatieve termen, zoals een percentage, of in niet-kwantitatieve termen. In elk geval is de noodzaak voor de accountant om passende risico-inschattingen te maken belangrijker dan de verschillende benaderingen waarop deze kunnen worden gemaakt.</p>
200.A45	<p>Het wordt niet van de accountant verwacht, en kan niet worden verwacht, dat hij het ontdekkingsrisico tot nihil terugbrengt en hij kan om die reden niet de absolute mate van zekerheid verkrijgen dat de financiële overzichten geen afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude of fouten. Dit komt omdat er inherente beperkingen van een controle zijn, die ervoor zorgen dat het merendeel van de controle-informatie op basis waarvan de accountant tot conclusies komt en zijn oordeel vormt, eerder iets aannemelijk maakt dan dat het sluitend bewijs verschaft. De inherente beperkingen van een controle komen tot stand door:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• De aard van financiële verslaggeving;</li> <li>• De aard van controlewerkzaamheden; en</li> <li>• De noodzaak om de controle uit te voeren binnen een redelijke tijdspanne en tegen redelijke kosten.</li> </ul>

## 3.1 Overzicht

De algemene doelstellingen van de accountant bij een risicogebaseerde controle zijn:

- Het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijkingen van materieel belang bevatten als gevolg van fraude of het maken van fouten. Hierdoor wordt de accountant in staat gesteld een oordeel tot uitdrukking te brengen over de vraag of de financiële overzichten, in alle materiële opzichten, overeenkomstig het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving zijn opgesteld; en
- Te rapporteren over de financiële overzichten, en dit te communiceren overeenkomstig de bevindingen van de accountant, zoals in de Standaarden wordt vereist.

### Redelijke mate van zekerheid

In de Standaarden wordt van de accountant vereist dat hij een redelijke mate van zekerheid verkrijgt over de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijkingen van materieel belang bevatten als gevolg van fraude of het maken van fouten.

Een redelijke mate van zekerheid is een hoog, maar geen absoluut niveau van zekerheid. Deze wordt verkregen wanneer de accountant voldoende en geschikte controle-informatie heeft om het controlerisico (dat is het risico dat de accountant tot uitdrukking brengt in een niet passend oordeel wanneer de financiële overzichten afwijkingen van materieel belang bevatten) terug te brengen tot een aanvaardbaar laag niveau. De accountant kan geen absolute zekerheid geven vanwege de inherente beperkingen in de werkzaamheden die worden uitgevoerd. Dit is het gevolg van het grootste deel van de controle-informatie (waaruit de accountant zijn conclusies trekt en waarop hij zijn oordeel baseert) dat eerder aannemelijk dan overtuigend is.

### Inherente beperkingen van een controle

Het volgende figuur zet sommige van de inherente beperkingen van de uitgevoerde controlewerkzaamheden uiteen.

Figuur 3.1-1

Beperkingen	Redenen
De aard van financiële verslaggeving	De opzet van de financiële overzichten houdt het volgende in: <ul style="list-style-type: none"><li>• de door het management ingenomen standpunten over het toepassen van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; en</li><li>• de subjectieve beslissingen of beoordelingen (zoals schattingen) door het management die betrekking hebben op een scala van aanvaardbare interpretaties of oordelen.</li></ul>
De aard van de beschikbare controle-informatie	De meeste werkzaamheden van de accountant bij het vormen van een oordeel bestaan uit het verkrijgen en evalueren van controle-informatie. Deze informatie is eerder aannemelijk dan overtuigend. Controle-informatie wordt voornamelijk verkregen uit controlewerkzaamheden die in de loop van de controle worden uitgevoerd. Deze kan ook informatie bevatten die verkregen is uit andere bronnen zoals: <ul style="list-style-type: none"><li>• eerdere controles;</li><li>• de kwaliteitsbeheersingwerkzaamheden van een kantoor voor aanvaarding en continuering van een opdracht;</li><li>• de administratie van een entiteit; en</li><li>• controle-informatie die is opgesteld door een deskundige in dienst van de entiteit of een deskundige die door de entiteit is ingehuurd.</li></ul>
De aard van controlewerkzaamheden	Controlewerkzaamheden kunnen niet iedere afwijking ontdekken, ongeacht hoe goed ze zijn opgezet. Houd rekening met het volgende:

Beperkingen	Redenen
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Iedere steekproef van minder dan 100% van een populatie geeft aanleiding tot enig risico dat een afwijking niet zal worden ontdekt;</li> <li>• Het management of anderen kunnen, al dan niet opzettelijk, niet in staat zijn de complete onderbouwende informatie te geven. Fraude kan onder meer geavanceerde en zorgvuldig georganiseerde plannen inhouden die opgezet zijn om de fraude te verbergen; en</li> <li>• Controlewerkzaamheden die worden gebruikt om controle-onderbouwende informatie te verzamelen hoeven niet te ontdekken dat sommige informatie ontbreekt.</li> </ul>
<b>Tijdigheid van financiële verslaggeving</b>	<p>De relevantie/waarde van financiële informatie neigt met de tijd te verminderen. Daarom moet er een evenwicht worden gevonden tussen de betrouwbaarheid en de kosten van de informatie. Gebruikers van financiële overzichten verwachten dat de accountant zijn of haar oordeel binnen een redelijke tijdspanne en tegen een redelijke prijs zal vormen. Daarom is het praktisch niet uitvoerbaar om alle informatie die kan bestaan te adresseren, of om elke aangelegenheid uitputtend uit te pluizen ervan uitgaande dat de informatie foutief of frauduleus is tot het tegendeel is bewezen.</p>

### Reikwijdte van een controle

De reikwijdte van de werkzaamheden van een accountant en het verstrekte oordeel worden over het algemeen bepaald door de vraag of de financiële overzichten, in alle van materieel belang zijnde opzichten, zijn opgesteld overeenkomstig het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Als gevolg daarvan geeft de goedkeurende controleverklaring geen enkele zekerheid over de toekomstige levensvatbaarheid van de entiteit, noch over de doelmatigheid dan wel de effectiviteit waarmee het management leiding heeft gegeven aan de entiteit.

Een uitbreiding van deze basiscontroleverantwoordelijkheid, zoals die door wet- of effectenregelgeving wordt vereist, zou van de accountant vereisen dat hij of zij verdere werkzaamheden op zich neemt of de controleverklaring dientengevolge uitbreidt of aanpast.

### Afwijkingen van materieel belang

Er is sprake van een afwijking van materieel belang (samen met alle niet-gecorrigeerde afwijkingen en ontbrekende/misleidende toelichtingen in de financiële overzichten, waaronder omissies) wanneer redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij de economische beslissingen van gebruikers die gemaakt zijn op basis van de financiële overzichten beïnvloeden.

### Beweringen

Beweringen zijn bevestigingen van het management die, expliciet of anderszins, in de financiële overzichten zijn verwerkt. Zij hebben betrekking op de opname van, de waardering van, de presentatie van en toelichting van de verschillende elementen (bedragen en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen) in de financiële overzichten. De bewering met betrekking tot de volledigheid heeft bijvoorbeeld betrekking op de vraag of alle transacties en gebeurtenissen die zouden moeten worden vastgelegd, vastgelegd zijn. Zij worden door de accountant gebruikt om de verschillende soorten van potentiële afwijkingen in overweging te nemen.

## 3.2 Controlerisico

Controlerisico is het risico van het tot uitdrukking brengen van een niet passend controleoordeel over financiële overzichten die afwijkingen van materieel belang bevatten. De doelstelling van de controle is dit controlerisico te verlagen tot een aanvaardbaar laag niveau.



Het controlerisico bestaat uit twee belangrijke elementen, zoals hieronder staat weergegeven.

Figuur 3.2-1

Risico	Aard	Bron
<b>Inherente en interne beheersingsrisico's</b>	De financiële overzichten kunnen een afwijking van materieel belang bevatten.	De activiteiten/doelstellingen van een entiteit en het opzetten en implementeren van interne beheersing door het management.
<b>Ontdekkingsrisico</b>	De accountant kan falen in het ontdekken van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten.	De aard en de omvang van de werkzaamheden die door de accountant worden uitgevoerd.

Om het controlerisico terug te brengen tot een aanvaardbaar laag niveau, wordt van de accountant vereist dat hij:

- de risico's van afwijkingen van materieel belang inschat; en
- het ontdekkingsrisico beperkt. Dit kan worden bewerkstelligd door het uitvoeren van werkzaamheden die inspelen op de ingeschatte risico's van afwijkingen van materieel belang, zowel op het niveau van financiële overzichten als op het niveau van beweringen, op het niveau voor transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen.

### Componenten van het controlerisico

De voornaamste componenten van de controlerisico's worden in het onderstaande figuur beschreven.

Figuur 3.2-2

Aard	Beschrijving	Opmerking
<b>Inherent risico</b>	De vatbaarheid van een bewering over een transactiestroom, een rekeningsaldo of een in de financiële overzichten opgenomen toelichting voor een afwijking. Deze afwijking is, afzonderlijk of samen met andere afwijkingen, van materieel belang, voordat er rekening wordt gehouden met de eventuele daarop betrekking hebbende interne beheersingsmaatregelen.	Dit houdt onder meer gebeurtenissen of situaties (intern of extern) in die een afwijking (fouten of fraude) in de financiële overzichten tot gevolg zouden kunnen hebben. De bronnen van het risico (vaak gecategoriseerd als bedrijf- of frauderisico's) kunnen voortkomen uit de doelstellingen van de entiteit, de aard van haar activiteiten/sector, de regelgeving van de omgeving waarin zij opereert en haar omvang en complexiteit.
<b>Interne beheersingsrisico</b>	Het risico dat een afwijking voorkomt in een bewering over een transactiestroom, rekeningsaldo of een in de financiële overzichten opgenomen toelichting die, afzonderlijk of samen met andere afwijkingen, van materieel belang is, niet	Het management zet interne beheersingsmaatregelen op om een gespecificeerde inherente (bedrijf- of frauderisico-) factor te mitigeren. Een entiteit schat de risico's in (risico-inschatting) en zet vervolgens passende interne beheersingsmaatregelen op en implementeert deze om het onderhevig zijn aan risico's terug te brengen tot een

Aard	Beschrijving	Opmerking
	<p>wordt voorkomen of niet tijdig wordt ontdekt en gecorrigeerd door de interne beheersing van de entiteit.</p>	<p>toelaatbaar (aanvaardbaar) laag niveau. Interne beheersingsmaatregelen kunnen:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• overtuigend zijn van aard, zoals de houding van het management tegenover interne beheersing, het committeren aan het inhuren van competente mensen en het voorkomen van fraude. Deze worden over het algemeen interne beheersingsmaatregelen op het niveau van de entiteit genoemd; en</li> <li>• specifiek zijn voor het startproces, het verwerken of voor het vastleggen van een bepaalde transactie. Deze worden vaak interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot bedrijfsprocessen, tot het activiteitsniveau of tot transacties genoemd.</li> </ul>
<p><b>Ontdekkings-risico</b></p>	<p>Het risico dat de werkzaamheden die door de accountant zijn uitgevoerd om het controlerisico terug te brengen naar een aanvaardbaar laag niveau, een bestaande afwijking niet zullen ontdekken en die afzonderlijk of samen met andere afwijkingen van materieel belang zouden kunnen zijn.</p>	<p>De accountant schat de risico's van afwijkingen van materieel belang (inherent of een interne beheersingsrisico) in op het niveau van financiële overzichten en van beweringen. Dan worden controlewerkzaamheden ontwikkeld om het controlerisico terug te brengen tot een aanvaardbaar laag niveau. Dit is het rekening houden met het potentiële risico van:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• het selecteren van een ongeschikte controlemaatregel;</li> <li>• het verkeerd uitvoeren van een geschikte controlemaatregel; of</li> <li>• verkeerd interpreteren van de bevindingen van een controlemaatregel.</li> </ul>

**Toelichting:**

De Standaarden definiëren het risico van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen als bestaande uit twee componenten: inherent risico en interne beheersingsrisico. Derhalve verwijzen de Standaarden over het algemeen niet afzonderlijk naar het inherent risico en het interne beheersingsrisico, maar juist als een gecombineerde inschatting van de “risico’s van afwijkingen van materieel belang”.

De accountant kan echter een afzonderlijke of een gezamenlijke schatting maken van inherente en interne beheersingsrisico’s, afhankelijk van controletechnieken of methodologieën en praktische overwegingen die de voorkeur hebben.

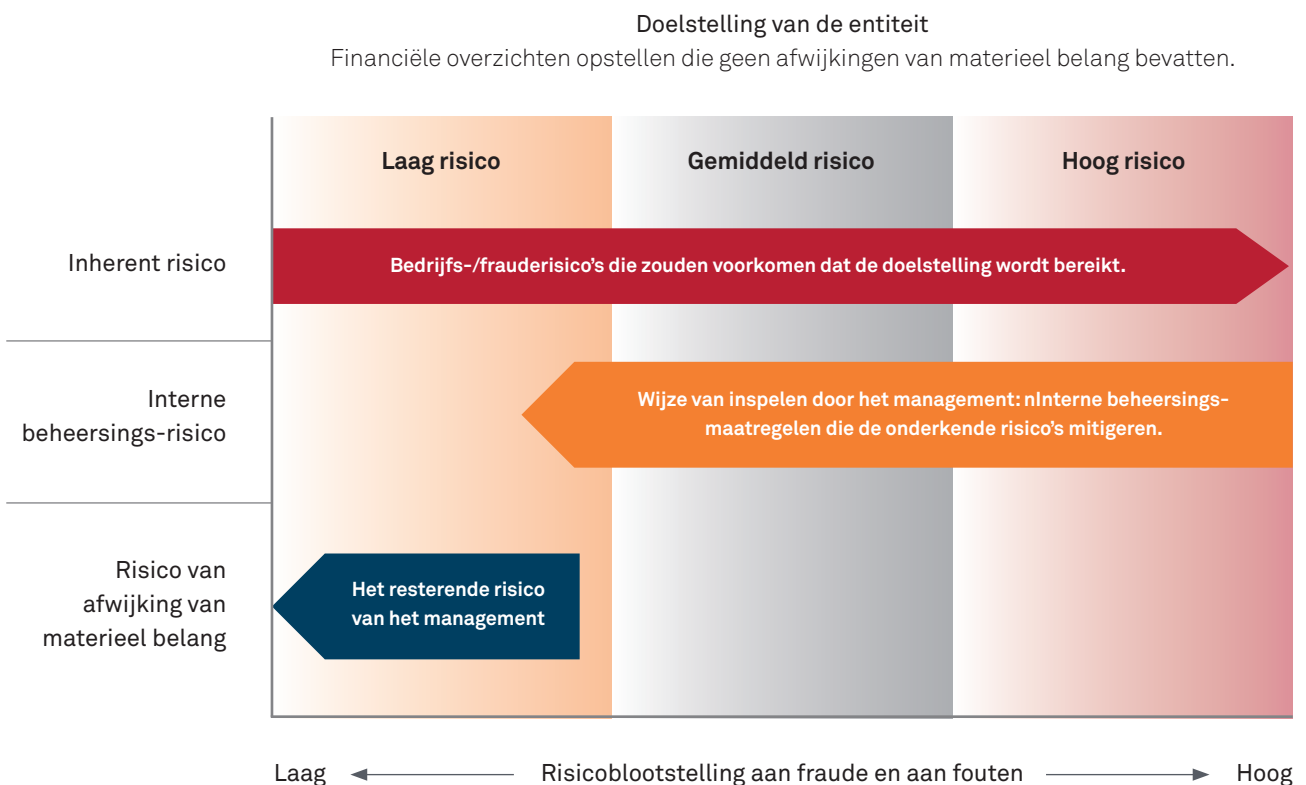
## AANDACHTSPUNT

Vele inherente risico's kunnen resulteren in zowel bedrijf- als frauderisico's. Wanneer dit plaatsvindt, stel dan een lijst op en maak een inschatting van de frauderisico's afzonderlijk van de bedrijfsrisico's. Anderszins is het mogelijk dat de controlewerkzaamheden die inspelen op de risico's alleen in zullen spelen op het element van het bedrijfsrisico en niet van het frauderisico.

Het scheiden van het element van frauderisico van het bedrijfsrisico maakt het mogelijk dat de fraude kan worden ingeschat in relatie tot alle andere frauderisico's die zijn onderkend. Dit kan helpen bij het onthullen van een ongebruikelijk patroon van gebeurtenissen/transacties voor onderzoek, of van een persoon (of personen) met een motief, de gelegenheid en de rationalisering om fraude te kunnen plegen. Een nieuw administratief systeem zou bijvoorbeeld potentieel fouten kunnen creëren (bedrijfsrisico's), maar kan iemand tevens de mogelijkheid geven om te knoeien met de financiële resultaten of om kapitaal te verduisteren (frauderisico).

### Samenvatting van de componenten van controlerisico's

Figuur 3.2-3

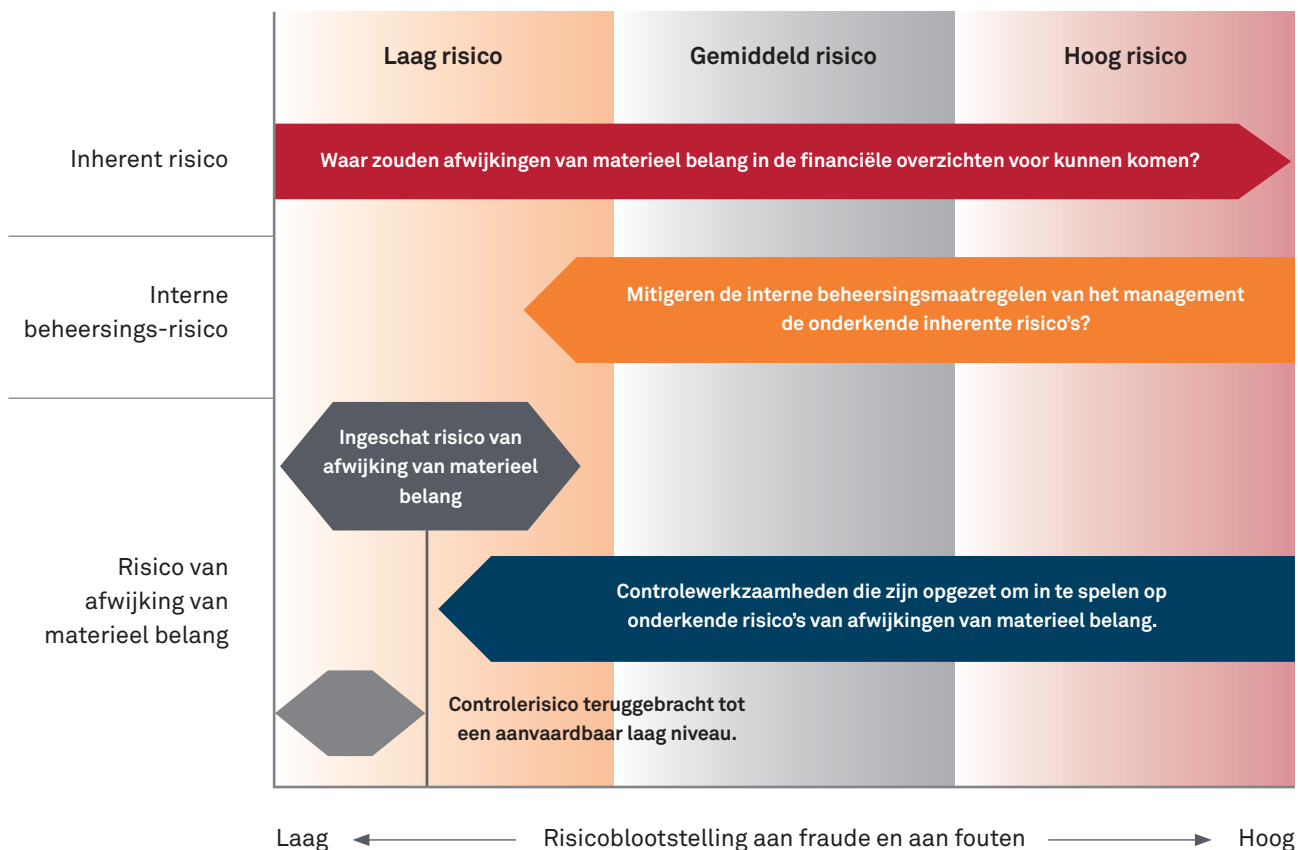


#### Toelichting:

De lengte van de stroken in het figuur zullen variëren op basis van de bepaalde omstandigheden en het risicoprofiel van de entiteit.

Figuur 3.2-4

**Doelstelling van de accountant**  
Bepalen of de financiële overzichten van de entiteit geen afwijkingen van materieel belang



**Toelichting:**

De lengte van de stroken in het figuur zal verschillen op basis van de bepaalde omstandigheden en risicoprofiel van de entiteit en de aarde van de wijze van inspelen door de accountant.

### 3.3 Hoe wordt een risicogebaseerde controle uitgevoerd?

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
200.15	De accountant dient met een professioneel-kritische instelling een controle te plannen en uit te voeren waarbij hij er rekening mee houdt dat er omstandigheden kunnen bestaan die ertoe leiden dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten. (Zie: Alinea A18-A22)
200.16	De accountant dient bij het plannen en uitvoeren van een controle van de financiële overzichten professionele oordeelsvorming toe te passen. (Zie: Alinea A23-A27)
200.17	Om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dient de accountant voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde het controlerisico naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen waardoor de accountant in staat wordt gesteld om redelijke conclusies te trekken waarop hij zijn oordeel kan baseren. (Zie: Alinea A28-A52)

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
200.21	Om de algehele doelstellingen van de accountant te bereiken dient de accountant in de relevante Standaarden vermelde doelstellingen te gebruiken bij het plannen en uitvoeren van de controle, rekening houdend met de onderlinge relaties tussen de Standaarden, om: (Zie: Alinea A67-A69) <ul style="list-style-type: none"> <li>a. Vast te stellen of het noodzakelijk is om, in aanvulling op de vereisten van de Standaarden, ook nog eventuele controlewerkzaamheden uit te voeren teneinde de in de Standaarden vermelde doelen te bereiken; en (Zie: Alinea A70)</li> <li>b. Te evalueren of er voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen. (Zie: Alinea A71)</li> </ul>

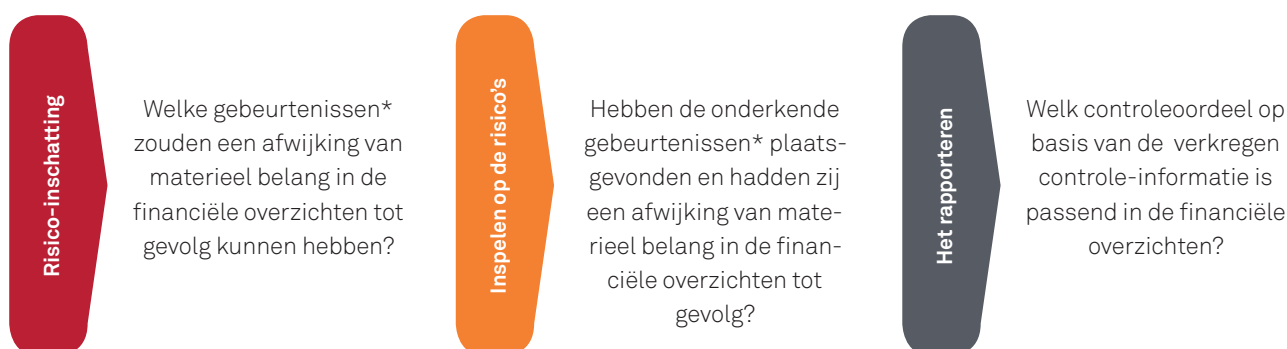
Een controle op basis van risico's bestaat uit drie belangrijke stappen, zoals hieronder staat weergegeven.

Figuur 3.3-1

Stappen (fases)	Beschrijving
Risico-inschatting	Het uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden om de risico's van afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten te onderkennen en in te schatten.
Inspelen op de risico's	Het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden die inspelen op de onderkende en ingeschatte risico's van afwijkingen van materieel belang. Dit gebeurt zowel op het niveau van de financiële overzichten als op het niveau van beweringen.
Rapporteren	Dit houdt onder meer in: <ul style="list-style-type: none"> <li>• het vormen van een oordeel op basis van de verkregen controle-informatie; en</li> <li>• het opstellen en uitgeven van een verklaring die passend is voor de getrokken conclusies.</li> </ul>

Een eenvoudige manier om deze elementen te beschrijven is hieronder weergegeven.

Figuur 3.3-2



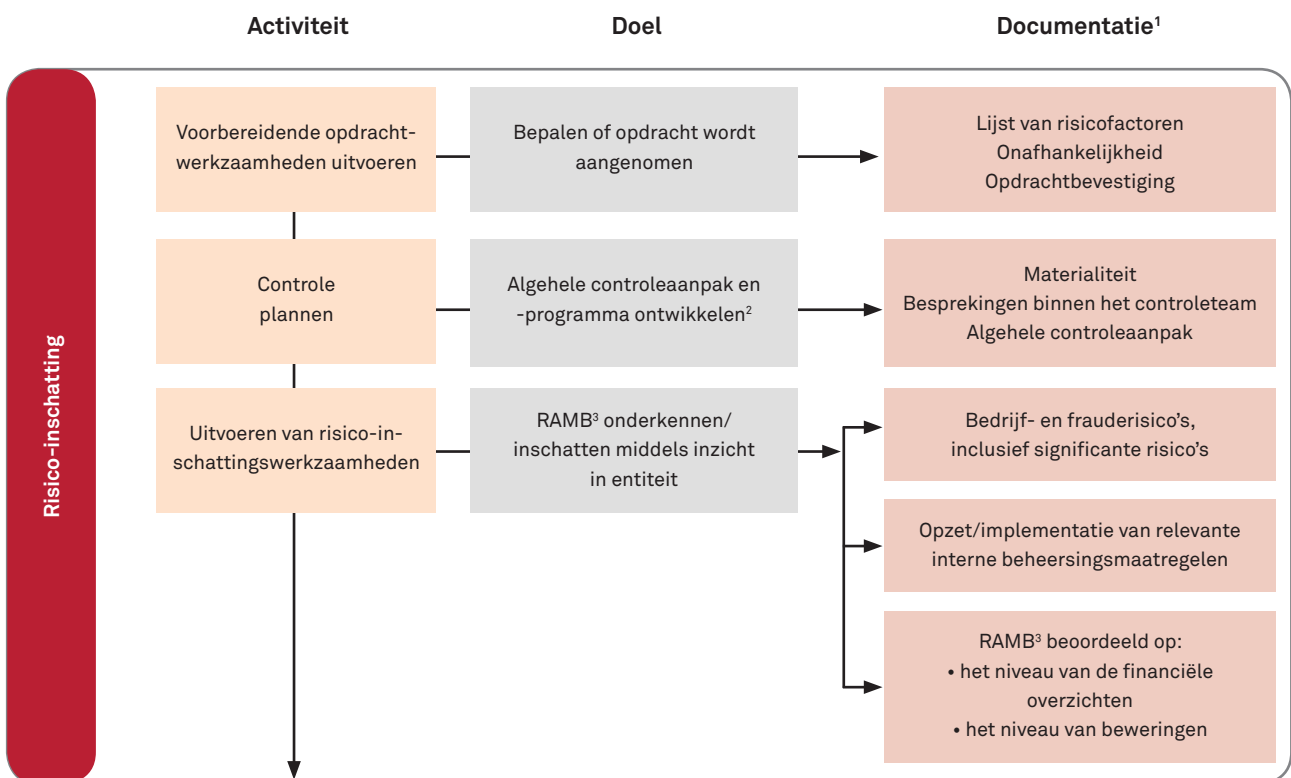
\* Een "gebeurtenis" is eenvoudigweg een bedrijf- of frauderisico (zie de beschrijvingen in figuur 3.2-2) dat, indien het daadwerkelijk plaats zou vinden, een nadelig effect zou hebben op het vermogen van de entiteit om haar doelstelling te bereiken. Deze doelstelling heeft betrekking op het opstellen van financiële overzichten die geen afwijkingen van materieel belang bevatten als gevolg van fraude of het maken van fouten mogen. Dit zou tevens risico's omvatten die het gevolg zijn van de afwezigheid van interne beheersing die weer het potentieel voor afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten mitigeert.

De verschillende taken die bij elk van die drie fases horen, zijn hieronder uiteengezet. Elke fase wordt in de latere hoofdstukken van deze handleiding nog gedetailleerder beschreven.

## Risico-inschatting

Alinea #	Doelstelling van de Standaard
315.3	De doelstelling van de accountant is het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang, die het gevolg is van fraude of van fouten, op het niveau van het financieel overzicht en op het niveau van beweringen door middel van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing, zodat een basis wordt verkregen voor het opzetten en implementeren van wijzen van inspelen op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang.

Figuur 3.3-3



Toelichtingen:

- 1 Raadpleeg Standaard 230 voor een completere lijst van vereiste documentatie.
- 2 Plannen (Standaard 300) is een voortdurend en iteratief proces gedurende de controle.
- 3 RAMB = Risico's van afwijkingen van materieel belang.

Een effectieve risico-inschatting zou het volgende omvatten.

Figuur 3.3-4

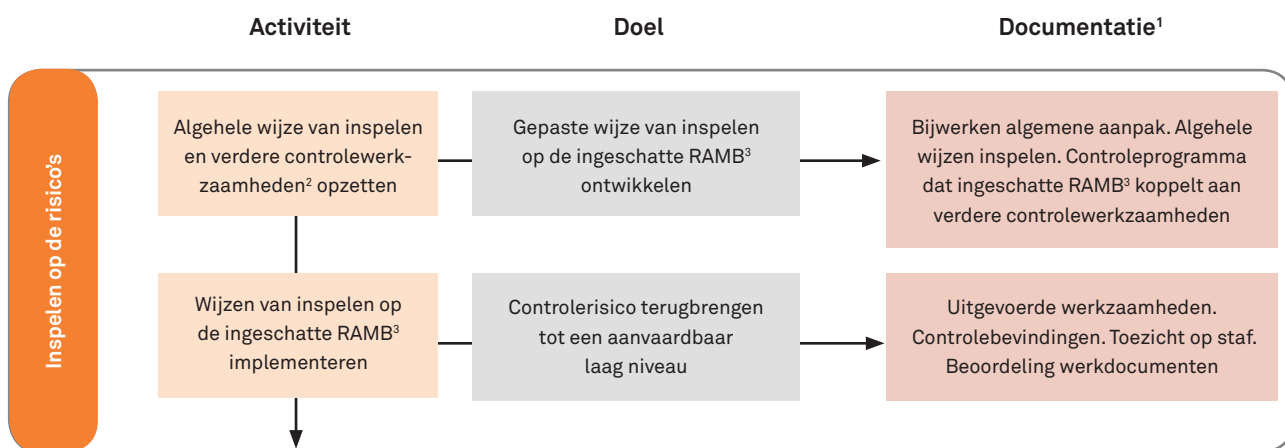
Vereisten	Beschrijving
<b>Betrokkenheid vooraf van seniorleden van het team</b>	<p>Het is nodig dat de opdrachtpartner en andere kernleden van het opdrachtteam actief betrokken zijn bij het plannen van de controle alsmede bij het plannen van en participeren in de bespreking onder de leden van het opdrachtteam. Dit zorgt ervoor dat het controleprogramma hun ervaring en inzicht benut. Let erop dat de Standaarden over het algemeen naar de term “accountant” verwijzen als de persoon (personen) die de opdracht uitvoert. Wanneer in een Standaard bedoeld wordt dat een vereiste of een verantwoordelijkheid door de opdrachtpartner wordt vervuld, wordt eerder de term “opdrachtpartner” dan “accountant” gebruikt.</p>
<b>De nadruk op een professioneel-kritische instelling</b>	<p>Het kan niet van de accountant worden verwacht dat hij ervaringen in het verleden met de eerlijkheid en integriteit van het management en degenen belast met governance negeert. De veronderstelling dat het management en degenen belast met governance eerlijk en integer zijn, ontslaat de accountant desondanks niet van de noodzaak om een professioneel-kritische instelling te handhaven. Dit staat evenmin toe dat hij zich tevreden stelt met minder-dan-aannemelijke controle-informatie bij het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid.</p>
<b>Het plannen</b>	<p>De tijd die wordt besteed aan het plannen van de controle (dat is het ontwikkelen van de algemene controleaanpak en het controleprogramma) zal ervoor zorgen dat de doelstellingen van de controle op de passende wijze worden bereikt en dat de werkzaamheden van de controlestaf altijd gericht zijn op het verzamelen van onderbouwende informatie over de meest cruciale gebieden van een potentiële afwijking.</p>
<b>Besprekingen van het team en voortdurende communicatie</b>	<p>Een bespreking/vergadering van het team met de opdrachtpartner met betrekking tot het plannen vormt een uitstekend forum voor:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• het inlichten van de staf over de cliënt in het algemeen en het bespreken van potentiële risicogebieden;</li> <li>• het bespreken van de effectiviteit van de algemene controleaanpak en het controleprogramma en het vervolgens invoeren van de noodzakelijke wijzigingen;</li> <li>• het brainstormen over hoe fraude zou kunnen worden voorkomen en het vervolgens opzetten van een passende wijze van inspelen; en</li> <li>• het toekennen van controleverantwoordelijkheden en het bepalen van tijdsbestekken.</li> </ul> <p>Voortdurende communicatie binnen het opdrachtteam gedurende de opdracht is ook van belang. Het is goed om controlekwesties te bespreken en hierop in te spelen wanneer zij voorkomen en om eventuele opgemerkte ongebruikelijke activiteiten of mogelijke indicatoren van fraude te bespreken. Dit zal tijdige communicatie met het management mogelijk maken evenals, waar nodig, wijzigingen in de controleaanpak en controlewerkzaamheden.</p>
<b>De focus op het onderkennen van het risico</b>	<p>De belangrijkste fase in het risico-inschattingsproces is het onderkennen van alle relevante risico's. Indien bedrijf- of frauderisico's niet door de accountant worden onderkend, zullen zij niet worden ingeschat en gedocumenteerd en worden er geen passende wijzen van inspelen vanuit de controle (indien vereist) opgezet. Daarom zijn goed opgezette risico-inschattingswerkzaamheden zo belangrijk voor de effectiviteit van de controle. Deze risico-inschattingswerkzaamheden moeten ook worden uitgevoerd door de staf op het passende niveau.</p>

Vereisten	Beschrijving
De mogelijkheid om de wijze(n) van inspelen door het management te evalueren.	Een belangrijke fase in het risico-inschattingsproces is het evalueren van de effectiviteit van de eventuele wijze van inspelen door het management (zoals de opzet/implementatie van de interne beheersing van het management) om de onderkende risico's van afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten te mitigeren. In kleinere entiteiten zal er waarschijnlijk meer vertrouwen worden gevestigd in de interne beheersingsomgeving en het monitoren van interne beheersingsmaatregelen en minder in de traditionele interne beheersingsactiviteiten.
Gebruik van professionele oordeelsvorming	De controlevereisten van een Standaard vereisen dat de significante oordelen die door de accountant zijn gemaakt gedurende de gehele controle worden gebruikt en daarna worden gedocumenteerd. Typische voorbeelden van taken gedurende het risico-inschattingsproces omvatten: <ul style="list-style-type: none"> <li>• het beslissen of de cliënt wordt aanvaard of dat de samenwerking wordt gecontinueerd;</li> <li>• het ontwikkelen van een algehele controleaanpak</li> <li>• het vaststellen van materialiteit;</li> <li>• het inschatten van risico's van afwijkingen van materieel belang, met inbegrip van het onderkennen van significante risico's en overige gebieden die gedurende de controle-speciale aandacht nodig zouden kunnen hebben; en</li> <li>• het ontwikkelen van te gebruiken verwachtingen bij het uitvoeren van cijferanalyses.</li> </ul>

### Inspelen op de risico's

Alinea #	Doelstelling van de Standaard
330.3	Het doel van de accountant is het verkrijgen van voldoende en passende controle-informatie over de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang. Dit doet hij door middel van het opzetten en implementeren van passende wijzen van inspelen op deze risico's.

Figuur 3.3-5



1. Raadpleeg Standaard 230 voor een meer volledig overzicht van de vereiste documentatie. 2. Planning (Standaard 300) is een doorlopend en iteratief proces tijdens de gehele controle. 3. RAMB = Risico's van afwijkingen van materieel belang



In deze fase neemt de accountant de redenen in overweging (inherente en interne beheersingsrisico's) voor de risico-inschattingen op het niveau van de financiële overzichten en op het niveau van beweringen (voor elk van de transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële opgenomen toelichtingen) en ontwikkelt hij controlewerkzaamheden die inspelen op de risico's.

De wijze waarop de accountant inspeelt op de ingeschatte risico's van afwijkingen van materieel belang wordt in een controleprogramma gedocumenteerd dat:

- een algehele wijze van inspelen op de ingeschatte risico's op het niveau van financiële overzichten bevat;
- de gebieden van de financiële overzichten die van materieel belang zijn adresseert; en
- de aard, omvang en timing van specifieke controlewerkzaamheden bevat die zijn toegespitst op het inspelen op de ingeschatte risico's van afwijkingen van materieel belang op het niveau van beweringen.

De algehele wijzen van inspelen op de risico's adresseren de ingeschatte risico's van afwijkingen van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten. Dergelijke wijzen van inspelen bevatten zowel de toewijzing van en het toezicht op het passende personeel, de noodzaak voor een professioneel-kritische instelling, de mate van de samenwerking die vereist is voor de uitleg en bevestigingen van het management, als de overweging van de controlewerkzaamheden die moeten worden uitgevoerd en welke documentatie er onder de loop zou worden genomen ter ondersteuning van transacties die van materieel belang zijn.

Verdere controlewerkzaamheden bestaan over het algemeen uit gegevensgerichte werkzaamheden zoals detailcontroles, cijferanalyses en toetsingen van interne beheersingsmaatregelen (wanneer de verwachting bestaat dat dergelijke interne beheersingsmaatregelen gedurende de verslagperiode effectief werkzaam zijn).

Bepaalde aangelegenheden die de accountant in aanmerking dient te nemen bij het plannen van de passende mix van controlewerkzaamheden om in te spelen op de ingeschatte risico's houden het volgende in:

- **gebruikmaken van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen**
  - het onderkennen van relevante interne beheersingsmaatregelen die, wanneer zij worden getoetst, de noodzaak voor/reikwijdte van andere gegevensgerichte werkzaamheden zouden verminderen. De algemene regel is dat de steekproefomvang voor het toetsen van interne beheersingsmaatregelen significant lager is dan die van een gegevensgerichte controle van een transactiestroom. Ervan uitgaande dat de relevante interne beheersingsmaatregelen consistent werkzaam zijn en dat mate van afwijken van de interne beheersingsmaatregelen niet waarschijnlijk zijn, kan het gebruik van interne beheersingsmaatregelen vaak tot gevolg hebben dat er minder werkzaamheden worden uitgevoerd. Er bestaat echter geen vereiste dat de werking van de interne beheersingsmaatregelen (direct of indirect) wordt getoetst.
  - het onderkennen van eventuele beweringen die niet alleen door de gegevensgerichte werkzaamheden kunnen worden geadresseerd. Dit is bijvoorbeeld vaak van toepassing op de volledigheid van de verkopen in een kleine entiteit alsmede op situaties waarin er sprake is van een hoge mate van geautomatiseerde verwerking van transacties (zoals verkopen via internet) met weinig tot geen handmatige tussenkomst.
- **gegevensgerichte cijferanalyses**

Dit zijn werkzaamheden waarvoor het totaalbedrag van een transactiestroom op een betrouwbare wijze kan worden voorspeld op basis van beschikbare onderbouwende informatie. Deze verwachting wordt vergeleken met het feitelijke bedrag in de administratie en met de omvang van een eventuele afwijking die gemakkelijk wordt onderkend (zie Deel 1, Hoofdstuk 10).

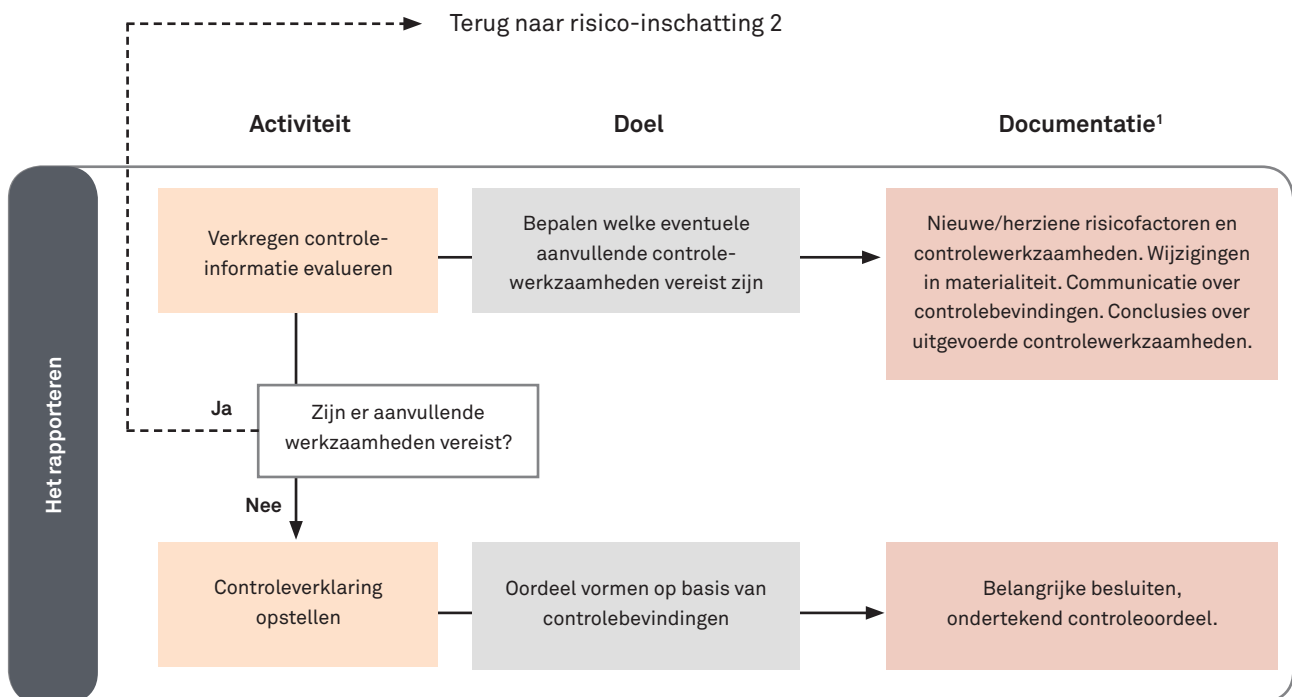
In sommige gevallen, indien het ingeschatte risico voor een bepaalde bewering laag is (zonder het in aanmerking nemen van de daarop betrekking hebbende interne beheersingsmaatregelen), kan de accountant bepalen dat alleen de gegevensgerichte cijferanalyses voldoende en geschikte controle-informatie zouden verstrekken.

- **onvoorspelbaarheid**  
De noodzaak voor het verwerken van een element van onvoorspelbaarheid in de uitgevoerde werkzaamheden. Een typisch voorbeeld zouden de werkzaamheden zijn die mogelijke fraude adresseren.
- **doorbreking door het management**  
De noodzaak voor specifieke controlewerkzaamheden om het potentieel voor de doorbreking door het management adresseren.
- **significante risico's**  
De controlewerkzaamheden die inspelen op de "significante risico's" die zijn onderkend. (Zie Deel 2, Hoofdstuk 10)

### Het rapporteren

Alinea #	Doelstelling van de Standaard
700.6	De doelstellingen van de accountant zijn: <ol style="list-style-type: none"> <li>Het vormen van een oordeel over de financiële overzichten op basis van een evaluatie van de conclusies getrokken uit de verkregen controle-informatie; en</li> <li>Het op duidelijke wijze tot uitdrukking brengen van dat oordeel door middel van een schriftelijke verklaring die tevens de onderbouwing voor dat oordeel beschrijft.</li> </ol>

Figuur 3.3-6



1. Raadpleeg Standaard 230 voor een meer volledig overzicht van de vereiste documentatie.  
2. Planning (Standaard 300) is een doorlopend en iteratief proces tijdens de gehele controle.

De laatste fase van de controle is het beoordelen van de verkregen controle-informatie en het bepalen of deze voldoende en passend is om het controlerisico terug te brengen tot een aanvaardbaar laag niveau.

Het is van belang om gedurende deze fase van de controle te bepalen of:

- het ingeschatte risiconiveau eventueel is gewijzigd;
- de conclusies die getrokken zijn uit de uitgevoerde werkzaamheden juist zijn;
- zich verdachte omstandigheden hebben voorgedaan; en
- de aanvullende risico's (die niet eerder zijn onderkend) op de passende manier zijn geadresseerd, en of de aanvullende controlewerkzaamheden op de vereiste manier zijn uitgevoerd.

In de Standaarden wordt niet specifiek vereist dat het team een team debriefing vergadering ((kort voor) het einde van het veldwerk) bijwoont, maar dit zou voor de staf wel nuttig kunnen zijn om de bevindingen van de controle te bespreken, om eventuele aanwijzingen van fraude te onderkennen en om de eventuele noodzaak om het uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden te bepalen.

Wanneer alle werkzaamheden zijn uitgevoerd en de conclusies zijn getrokken:

- dienen de controlebevindingen bij het management en degenen belast met governance worden te gerapporteerd; en
- dient er een controleoordeel te worden gevormd en een beslissing te worden gemaakt met betrekking tot de passende bewoordingen van de controleverklaring.

## 3.4 Documentatie

Er wordt voldoende controle-informatie vereist om een ervaren accountant, zonder een eerdere relatie met de controle, in staat te stellen begrip te hebben van het volgende:

- de aard, timing en omvang van de uitgevoerde controlewerkzaamheden;
- de resultaten van het uitvoeren van die werkzaamheden en de verkregen controle-informatie; en
- significante aangelegenheden die gedurende de controle naar voren komen, de conclusies die daarover zijn getrokken; en
- de significante professionele oordelen die zijn gevormd bij het trekken van die conclusies.

Controledocumentatie voor een kleinere entiteit is over het algemeen minder uitgebreid dan die voor de controle van een grotere entiteit. Verschillende aspecten van de controle zouden bijvoorbeeld samen kunnen worden vastgelegd in een enkel document, in voorkomend geval, met onderlinge verwijzingen naar ondersteunende werkdocumenten.

Het is niet nodig dat de accountant het volgende documenteert:

- iedere kleine aangelegenheid die in overweging wordt genomen of elk professioneel oordeel dat gevormd wordt gedurende een controle; en
- het naleven van aangelegenheden waarvoor de naleving wordt aangetoond in de documenten die deel uitmaken van de controleverklaring zijn. Een controleprogramma in het dossier toont bijvoorbeeld aan dat de controle gepland was en een ondertekende opdrachtbevestiging toont aan dat het management in heeft gestemd met de voorwaarden van de controle.

## 3.5 De voordelen van de controle gebaseerd op het risico

Sommige van de voordelen van de controle gebaseerd op het risico zijn in het onderstaande figuur weergegeven.

Figuur 3.5-1

Voordelen	Beschrijving
<p><b>Flexibiliteit in de tijden dat de controlewerkzaamheden moeten worden uitgevoerd</b></p>	<p>Risico-inschattingswerkzaamheden kunnen vaak eerder in de verslagperiode van de entiteit worden uitgevoerd dan mogelijk was voordat de controle gebaseerd op het risico werd geïntroduceerd. Omdat de risico-inschattingswerkzaamheden geen betrekking hebben op de gedetailleerde toetsing van transacties en rekeningsaldi kunnen zij ruim voorafgaand aan de einddatum van de verslagperiode worden uitgevoerd. Hierbij wordt ervan uitgegaan dat er geen grote operationele wijzigingen verwacht worden. Dit kan helpen met het aanbrengen van de passende verhoudingen in de werkdruk van de controlestaf gedurende de verslagperiode. Het kan de cliënt tijd geven om in te spelen op zowel het onderkende (en gecommuniceerde) zwakke punt in de interne beheersing als op overige verzoeken voor hulp voordat het veldwerk op de einddatum van de verslagperiode begint.</p> <p>Waar de tussentijdse financiële informatie echter niet gemakkelijk beschikbaar is, zouden de analytische risico-inschattingswerkzaamheden op een later tijdstip kunnen worden uitgevoerd.</p>
<p><b>De inspanning van het team is op de belangrijke gebieden gericht</b></p>	<p>Door begrip van waar de risico's van afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten voor zouden kunnen komen, kan de accountant de inspanning van het controleteam dirigeren naar een gebied met een hoog risico. Hiermee worden wellicht de werkzaamheden in de gebieden met een laag risico verminderd. Dit zorgt er tevens voor dat de bedrijfsmiddelen van de staf doelmatig worden gebruikt.</p>
<p><b>Controlewerkzaamheden die op specifieke risico's zijn gericht</b></p>	<p>Verdere controlewerkzaamheden die opgezet zijn om in te spelen op de ingeschatte risico's. Hierdoor kunnen detailcontroles die alleen inspelen op algemene risico's significant worden verlaagd of zelfs worden geschrapt.</p>
<p><b>Inzicht in de interne beheersing</b></p>	<p>Het vereiste begrip van de interne beheersingsmaatregelen stelt de accountant in staat om gefundeerde beslissingen te nemen over de vraag of de werking van de interne beheersing moet worden getoetst. Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen (waar sommige interne beheersingsmaatregelen slechts eens in de drie jaar voor in aanmerking komen) hebben vaak veel minder vereiste werkzaamheden tot gevolg dan het uitvoeren van uitgebreide detailcontroles. (Zie Deel 2, Hoofdstuk 17.)</p>
<p><b>Tijdige communicatie van belangrijke aangelegenheden aan het management</b></p>	<p>Verbeterd begrip van de interne beheersingsmaatregelen kan de accountant in staat stellen de zwakke punten in de interne beheersing te onderkennen (zoals de interne beheersingsomgeving en algemene interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot IT) die eerder niet werden erkend.</p> <p>Het communiceren van dit zwakke punt aan het management op een tijdige basis zal hen in staat stellen de passende stappen te nemen, wat voor hen weer een voordeel is. Dit kan ook tijd besparen bij het uitvoeren van de controle.</p>

## 3.6 Standaarden voor kleinere entiteiten

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
200.A63	Wanneer passend, zijn aanvullende overwegingen specifiek voor controles van kleinere entiteiten en van entiteiten in de publieke sector opgenomen in de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten van een Standaard. Deze aanvullende overwegingen vormen een hulpmiddel bij het toepassen van de vereisten van de Standaard bij een controle van dergelijke entiteiten. Zij beperken of verminderen de verantwoordelijkheid van de accountant om de Standaarden toe te passen en om de vereisten van de Standaarden na te leven echter niet.
200.A64	Teneinde aanvullende aspecten voor controles van kleinere entiteiten te specificeren, refereert een “kleinere entiteit” aan een entiteit die normaal gesproken typische kwalitatieve kenmerken bezit zoals: a. Concentratie van eigendom en management bij een klein aantal individuen (vaak één enkel individu - het zij een natuurlijk persoon, hetzij een andere onderneming die de entiteit in eigendom heeft op voorwaarde dat de eigenaar de relevante kwalitatieve kenmerken vertoont); en b. Één of meer van de onderstaande: (i) Eenvoudige en ongecompliceerde transacties; (ii) Eenvoudige administratie; (iii) Weinig productlijnen en een beperkt aantal producten binnen de productlijnen; (iv) Weinig interne beheersingsmaatregelen; (v) Beperkt aantal niveaus van management met verantwoordelijkheid voor een brede groep van interne beheersingsmaatregelen; of (vi) Weinig personeel waarvan velen een breed scala aan taken hebben.  Deze kwalitatieve kenmerken zijn niet uitputtend, zij hebben niet uitsluitend betrekking op kleinere entiteiten, en kleinere entiteiten hebben niet noodzakelijk al deze kenmerken.
200.A65	De overwegingen specifiek voor kleinere entiteiten die zijn opgenomen in de Standaarden zijn hoofdzakelijk ontwikkeld met niet- OOB's in gedachte. Bepaalde overwegingen zouden echter handig kunnen zijn bij controles van kleinere OOB's.
200.A66	De Standaarden refereren aan de eigenaar van een kleinere entiteit die op een dagelijkse basis betrokken is bij het beheer van de entiteit als de “eigenaar-bestuurder”.

In de Standaarden wordt geen onderscheid gemaakt tussen de vereiste controlebenadering van een eenpersoonsentiteit en de benadering die is vereist voor een entiteit die duizenden mensen in dienst heeft. Een controle is een controle. Daarom verandert de basisbenadering voor een controle niet omdat de entiteit klein is.

Het woord “controle” wordt gebruikt om een duidelijke boodschap over te brengen aan de gebruikers van financiële overzichten. Die boodschap luidt dat de accountant een redelijke mate van zekerheid heeft verkregen over de vraag of de financiële overzichten geen afwijkingen van materieel belang bevatten, ongeacht de omvang van of het soort entiteit die is gecontroleerd.

Deze uitgave van evenredigheid werd door de staf van de IAASB geadresseerd in een vraag- en antwoorden document, dat *Applying ISAs Proportionately with the Size and Complexity of an Entity*<sup>3</sup> (Het evenredig toepassen van Standaarden met de omvang en complexiteit van een entiteit), heet, uitgegeven in augustus 2009. Het doel hiervan was het bijstaan

<sup>3</sup> Het evenredig toepassen van Standaarden met de omvang en complexiteit van een entiteit staat op: <http://web.ifac.org/publications/international-auditing-and-assurance-standards-board/practice-alerts-and-q-as#applying-isas-proportionate>

van de accountant bij het toepassen van de vernieuwde Standaarden op een kosteneffectieve manier. Het antwoord op de vraag “Hoe worden in de Standaarden de kenmerken waarin een kleine entiteit van een grote entiteit verschilt geadresseerd?” luidde als volgt:

“De doelstellingen van de accountant zijn hetzelfde voor controles van entiteiten van verschillende omvang en complexiteit. Dit houdt echter niet in dat iedere controle op exact dezelfde wijze zal worden gepland en uitgevoerd. In de Standaarden wordt erkend dat de specifieke controlewerkzaamheden die moeten worden uitgevoerd om de doelstellingen van de accountant te bereiken en de vereisten van de Standaarden na te leven aanzienlijk kunnen verschillen. Dit is afhankelijk van de vraag of de entiteit die gecontroleerd wordt groot of klein is en of deze complex is of relatief eenvoudig. De vereisten in de Standaarden zijn daarom gericht op aangelegenheden die de accountant gedurende een controle moet adresseren en beschrijven zij over het algemeen niet in detail de specifieke werkzaamheden die de accountant uit dient te voeren.

In de Standaarden wordt ook uitgelegd dat de passende controlebenadering voor het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden afhankelijk is van de risico-inschatting van de accountant. Op basis van het vereiste inzicht in de entiteit en haar omgeving bijvoorbeeld, met inbegrip van haar interne beheersing en de ingeschatte risico's van afwijkingen van materieel belang, kan de accountant beslissen dat een gecombineerde benadering (waarbij hij gebruik maakt van zowel toetsingen van interne beheersingsmaatregelen als gegevensgerichte werkzaamheden) in de gegeven omstandigheden effectief inspeelt op de ingeschatte risico's. In overige gevallen, bijvoorbeeld in de context van een controle van een MKB-entiteit, waar er niet veel interne beheersingsactiviteiten in het MKB zijn die door de accountant kunnen worden onderkend, kan de accountant beslissen dat het efficiënt zou zijn om verdere controlewerkzaamheden uit te voeren die voornamelijk gegevensgerichte werkzaamheden zijn.

Het is tevens van belang om aandacht te schenken aan het feit dat in de Standaarden wordt erkend dat de passende toepassing van professionele oordeelsvorming essentieel is voor de passende uitvoering van een controle. Professionele oordeelsvorming is in het bijzonder noodzakelijk met betrekking tot beslissingen over de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden die gebruikt worden om aan de eisen van de Standaarden te voldoen en controle-informatie te verzamelen. Terwijl het noodzakelijk is dat de accountant van een MKB-entiteit professionele oordeelsvorming toepast, betekent dit echter niet dat de accountant kan besluiten een vereiste in een Standaard niet toe te passen. Dit kan echter wel in uitzonderlijke omstandigheden en op de voorwaarde dat de accountant alternatieve controlewerkzaamheden uitvoert om het doel van het vereiste te halen.”

De kernpunten in het uittreksel hierboven kunnen als volgt worden samengevat:

- controledoelstellingen zijn hetzelfde voor iedere omvang van een controle;
- de specifieke controlewerkzaamheden die vereist zijn kunnen aanzienlijk verschillen afhankelijk van de omvang van de entiteit en de ingeschatte risico's;
- de Standaarden zijn voornamelijk gericht op aangelegenheden die de accountant moet adresseren en niet op de details van de specifieke werkzaamheden;
- de opzet van verdere controlewerkzaamheden is afhankelijk van de risico-inschatting van de accountant;
- de passende toepassing van professionele oordeelsvorming is essentieel voor het aanpassen van de werkzaamheden om op de passende wijze in te spelen op de ingeschatte risico's; en
- professionele oordeelsvorming kan niet worden toegepast om de naleving van de vereisten te vermijden, behalve in uitzonderlijke omstandigheden.

Daarbij bevatten de Standaarden een aantal speciale paragrafen die de overwegingen specifiek voor de controles van het MKB adresseren. Dit materiaal verstrekt nuttige leidraden voor het toepassen van de specifieke vereisten in de Standaarden in de context van een controle van een MKB-entiteit.

Sommige suggesties voor het succesvol implementeren van de Standaarden bij kleinere opdrachten zijn opgenomen in het volgende figuur.

Figuur 3.6-1

## 1. Neem de tijd om de Standaarden te lezen en de staf te trainen

Het niet begrijpen van de vereisten kan ertoe leiden dat:

- de gehele fase van risico-inschatting van de controle een “aanvulling” wordt op de overige gegevensgerichte controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd. Het zou juist de risico-inschatting moeten zijn die de selectie van controlewerkzaamheden die uitgevoerd moeten worden stimuleert, en niet een standaardopsomming van werkzaamheden die wellicht worden toegepast op een entiteit. Het doel van de risico-inschatting is het richten van de controle-inspanning op de gebieden waar er een groter risico bestaat op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten, en minder op de gebieden waar het risico laag is.
- wat een eenvoudige controle had moeten zijn in een complex en tijdrovend project verandert. Dit kan gebeuren als de inspanningen gericht zijn op het voltooien van onnodige standaardcontroleformulieren en checklists in plaats van dat ze gericht zijn op het gebruikmaken van professionele oordeelsvorming. Deze oordeelsvorming dient om de werkzaamheden af te stemmen op de omvang en complexiteit van de entiteit die wordt gecontroleerd en op de risico's die daarbij horen.
- een vereiste in een Standaard (“de accountant dient”) niet wordt nageleefd.

## 2. Neem de tijd om goed te plannen, hoe klein de opdracht ook is.

Het wordt gezegd dat een uur plannen vele uren meer kan besparen bij de uitvoering. Het effectief plannen van een controle is vaak het verschil tussen een controle van kwaliteit binnen het budget en een controle van slechte kwaliteit die het budget overschrijdt. Dit houdt niet per definitie in dat het kantoor vergaderingen per opdracht in moet voeren. Bij zeer kleine opdrachten kan het plannen worden bereikt door middel van korte besprekingen aan het begin van de opdracht en gedurende het verloop van de controle.

Kerngebieden die bij het plannen moeten worden geadresseerd zijn:

- de staf stimuleren om gebieden te onderkennen waar de gebruikelijke controlewerkzaamheden excessief lijken in relatie tot het risico van een afwijking dat geadresseerd wordt.
- de tijd nemen om zeker te stellen dat ieder staflid de noodzaak en het doel inziet van de documentatie die hij of zij dient af te werken. Veel tijd kan worden verspild doordat de staf formulieren tracht in te vullen die hij niet begrijpt.
- bespreek de mogelijkheid van fraude. Stimuleer de staf om kritisch en onderzoekend te zijn en stel hen in staat om kwesties, observaties en onverklaarde aangelegenheden ter sprake te brengen.
- bespreek bekende verbonden partijen en de aard/omvang van transacties.
- neem de vraag in overweging of de controledocumentatie die in vorige verslagperiodes is opgezet op eenvoudige wijze kan worden bijgewerkt voor wijzigingen die hebben plaatsgevonden, in plaats van alles opnieuw op te zetten. Documentatie van en het inschatten van risicofactoren en relevante interne beheersingsmaatregelen zouden voldoende moeten zijn om de accountant in volgende periodes in staat te stellen het inzicht in de entiteit uit te bouwen. Dit zou tevens zijn aandacht richten op nieuwe trends in de sector, op belangrijke operationele wijzigingen, op nieuwe inherente risico's en op herziene interne beheersingsmaatregelen.

## 3. Evalueer de interne beheersingsomgeving.

Neem de tijd om de interne beheersingsmaatregelen met een diepgaande invloed die onderdeel zijn van de interne beheersingsomgeving te begrijpen. Interne beheersingsmaatregelen met een diepgaande invloed verschillen bedui-

dend van transactionele interne beheersingsmaatregelen. Zij spelen in op aangelegenheden als integriteit en ethiek, corporate governance, het competent zijn van de werknemer, de houding van het management tegenover beheersing, fraudepreventie, risicomanagement en het monitoren van de interne beheersing. Als de “tone at the top” van slechte kwaliteit is, kan het management gemakkelijk de interne beheersingsmaatregelen doorbreken en kunnen zelfs de beste transactionele interne beheersingsmaatregelen voor processen zoals aan- en verkopen worden verzwakt.

#### 4. Streef naar voortdurende verbetering.

Soms neigt de accountant ernaar het voorbeeld van de vorige accountant blindelings te volgen, wat tot gevolg heeft dat een dossier dat van het vorige jaar afspiegelt. Een veel betere benadering is het voortdurend beoordelen/in twijfel trekken van de werkzaamheden die in de voorgaande jaren zijn uitgevoerd en wijzigingen te onderkennen die de controle efficiënter en effectiever maken.



# 04 | Ethiek, Standaarden en kwaliteitsbeheersing

Inhoud van het hoofdstuk	Relevante Standaarden
Aangelegenheden die moeten worden geadresseerd in het systeem van kwaliteitsbeheersing van een kantoor om zeker te stellen dat de ethische voorschriften (met inbegrip van die voor onafhankelijkheid) en de Standaarden worden nageleefd.	Wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing, 200, 220

Figuur 4.0-1



Alinea #	Doelstelling(en) van de Standaarden/ISQC
Wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing.	De doelstelling van het kantoor is een stelsel van kwaliteitsbeheersing vast te stellen en te onderhouden om het kantoor een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat (a) het kantoor en zijn personeel de professionele standaarden en de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde vereisten naleven, en (b) de door het kantoor of de opdrachtpartners uitgebrachte rapportages in de gegeven omstandigheden passend zijn.

Alinea #	Doelstelling(en) van de Standaarden/ISQC
220.6	<p>De doelstelling van de accountant is het implementeren van kwaliteitsbeheersingsprocedures op het niveau van de opdracht die de accountant een redelijke mate van zekerheid verschaffen dat:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>De controle in overeenstemming is met professionele standaarden en eisen gesteld door van toepassing zijnde wet- en regelgeving; en</li> <li>De uitgebrachte controleverklaring onder de gegeven omstandigheden passend is.</li> </ol>
Wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing.	<p>Personeel binnen het kantoor dat verantwoordelijk is voor het vaststellen en onderhouden van het stelsel van kwaliteitsbeheersing van het kantoor dient inzicht te verwerven in de van de gehele tekst van de wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing, om de doelstelling daarvan te begrijpen en de vereisten naar behoren toe te passen.</p>
Wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing.	<p>Het kantoor dient beleidslijnen en procedures vast te stellen om een interne cultuur te stimuleren waarbinnen de kwaliteit centraal staat bij de uitvoering van opdrachten. In het kader van dergelijke beleidslijnen en procedures dient te worden bepaald dat de algemeen directeur (of een equivalent) of, indien passend, het bestuursorgaan van het kantoor samengesteld uit partners (of een equivalent) de uiteindelijke verantwoordelijkheid neemt voor het stelsel van kwaliteitsbeheersing van het kantoor.</p>
Wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing.	<p>Het kantoor dient beleidslijnen en procedures vast te stellen die ervoor zorgen dat iedere persoon aan wie de algemeen directeur of het bestuursorgaan samengesteld uit partners operationele verantwoordelijkheid voor het stelsel van kwaliteitsbeheersing van het kantoor heeft toegewezen, over voldoende en geschikte ervaring en competentie en over de nodige autoriteit beschikt om die verantwoordelijkheid op zich te nemen.</p>
Wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing.	<p>Het kantoor dient beleidslijnen en procedures vast te stellen die erop gericht zijn het kantoor een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat het voldoende personeel heeft dat beschikt over de competentie, capaciteiten en toewijding aan de ethische principes die noodzakelijk zijn om:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>opdrachten uit te voeren overeenkomstig professionele standaarden en van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde eisen; en</li> <li>het kantoor of de opdrachtpartners in staat te stellen rapportages uit te brengen die in de gegeven omstandigheden passend zijn.</li> </ol>
Wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing.	<p>Het kantoor dient beleidslijnen en procedures vast te stellen op grond waarvan het kantoor een redelijke mate van zekerheid verkrijgt dat de opdrachten overeenkomstig de professionele standaarden en van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde vereisten worden uitgevoerd en dat het kantoor of de opdrachtpartner rapportages uitbrengt die in de gegeven omstandigheden passend zijn. Dergelijke beleidslijnen en procedures dienen onder meer betrekking te hebben op:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>aangelegenheden die relevant zijn voor het stimuleren van consistente kwaliteit bij het uitvoeren van een opdracht;</li> <li>toezichtsverantwoordelijkheden; en</li> <li>beoordelingsverantwoordelijkheden.</li> </ol>
Wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing.	<p>Het kantoor dient een monitoringproces vast te stellen dat erop gericht is het kantoor een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat de beleidslijnen en procedures met betrekking tot het stelsel van kwaliteitsbeheersing relevant en adequaat zijn en effectief werken. Hierbij:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>dient het kwaliteitsbeheersingsproces voortdurend te worden overwogen en geëvalueerd en dient tevens cyclisch tenminste één voltooide opdracht per opdrachtpartner te worden geïnspecteerd;</li> <li>dient de verantwoordelijkheid voor het monitoringproces te worden toegewezen aan een partner of partners of andere personen met voldoende en geschikte ervaring en autoriteit binnen het</li> </ol>

Alinea #	Doelstelling(en) van de Standaarden/ISQC
	<p>kantoor om die verantwoordelijkheid te dragen; en</p> <p>(c) dienen degenen die de opdracht of de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling uitvoeren niet bij het inspecteren van de opdrachten betrokken te zijn.</p>
Wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing.	Het kantoor dient beleidslijnen en procedures vast te stellen die vereisen dat passende documentatie wordt verstrekt waaruit blijkt dat ieder element van het stelsel van kwaliteitsbeheersing functioneert.
200.14	De accountant dient de relevante ethische voorschriften na te leven waaronder die voorschriften die betrekking hebben op de onafhankelijkheid in relatie tot controleopdrachten van financiële overzichten. (Zie: Alinea A14-A17)
200.15	De accountant dient met een professioneel-kritische instelling een controle te plannen en uit te voeren waarbij hij er rekening mee houdt dat er omstandigheden kunnen bestaan die ertoe leiden dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten. (Zie: Alinea A18-A22)
200.16	De accountant dient bij het plannen en uitvoeren van een controle van de financiële overzichten professionele oordeelsvorming toe te passen. (Zie: Alinea A23-A27)
220.17	Op of voorafgaand aan de datum van de controleverklaring dient de opdrachtpartner, door middel van een beoordeling van de controledocumentatie en bespreking met het opdrachtteam, zich ervan te vergewissen dat voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen ter onderbouwing van de conclusies die zijn getrokken alsmede voor de uit te brengen controleverklaring. (Zie: Alinea A18-A20)
220.18	<p>De opdrachtpartner dient:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Verantwoordelijkheid te nemen voor het feit dat het opdrachtteam passende consultaties pleegt met betrekking tot moeilijke of tot discussie aanleiding gevende aangelegenheden;</li> <li>Zich ervan te vergewissen dat leden van het opdrachtteam in de loop van de opdracht de passende consultatie hebben gepleegd, zowel binnen het opdrachtteam als tussen het opdrachtteam en anderen van het juiste niveau binnen of buiten het kantoor;</li> <li>Zich ervan te vergewissen dat de aard en reikwijdte van dergelijke consultaties en de daaruit voortkomende conclusies zijn afgestemd met de geconsulteerde partij; en</li> <li>Vast te stellen dat conclusies voortkomend uit dergelijke consultaties zijn doorgevoerd. (Zie: Alinea A21-A22)</li> </ol>
220.19	<p>Voor controles van financiële overzichten van OOB's, alsmede voor die andere controleopdrachten, indien aanwezig, waarvan het kantoor heeft vastgesteld dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling noodzakelijk is, dient de opdrachtpartner:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Vast te stellen dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar is benoemd;</li> <li>Significante aangelegenheden die tijdens de uitvoering van de controleopdracht aan het licht zijn gekomen, met inbegrip van aangelegenheden die tijdens de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling zijn onderkend, te bespreken met de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar; en</li> <li>De controleverklaring niet te dateren voordat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is afgerond. (Zie: Alinea A23-A25)</li> </ol>

## 4.1 Overzicht

Het uitvoeren van werkzaamheden van kwaliteit begint met sterk leiderschap binnen het kantoor en met opdrachtpartners die geïmmiteerd zijn aan de hoogste ethische standaarden.

Dit hoofdstuk is gericht op het ontwikkelen van het stelsel van kwaliteitsbeheersing binnen een kantoor. Het verstrekt een aantal praktische leidraden bij aangelegenheden waarvan het nodig is dat zij in overweging worden genomen wanneer een kantoor besluit controleopdrachten uit te voeren.

Het uitvoeren van controles en aan assurance verwante opdrachten van hoge kwaliteit is van cruciaal belang voor:

- het veiligstellen van het algemeen belang;
- het handhaven van de tevredenheid van de cliënt;
- waarde voor het geld leveren;
- ervoor zorgen dat de professionele standaarden worden nageleefd; en
- het vaststellen en handhaven van een professionele reputatie.

De handleiding voor kwaliteitsbeheersing voor kleine en middelgrote praktijken van IFAC verstrekt een gedetailleerde beschrijving van de standaarden voor de kwaliteitsbeheersing en hoe een systeem van kwaliteitsbeheersing wordt geïmplementeerd bij de controles van het midden- en kleinbedrijf (MKB).

## 4.2 Systemen van kwaliteitsbeheersing

Het systeem van kwaliteitsbeheersing bij een accountantskantoor zou in kaart kunnen worden gebracht volgens de vijf elementen van interne beheersing waarvan accountants vereist zijn die te evalueren als onderdeel van het inzicht in een entiteit die wordt gecontroleerd. Binnen een kantoor zouden die vijf elementen van interne beheersing ook van toepassing zijn op aanwezige systemen van beheersing (anders dan kwaliteitsbeheersing) zoals tijd en facturering, workflow, de beheersing van de kosten en activiteiten inzake marketing.

Het onderstaande figuur brengt de elementen van kwaliteitbeheersing in kaart die in wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing en Standaard 220 staan aangegeven naast de vijf componenten van de interne beheersing die in Standaard 315 zijn opgenomen. Deze laatste zijn van toepassing op de entiteiten die worden gecontroleerd. Elk van deze vijf elementen van beheersing worden uitgebreider geadresseerd in Deel 1, Hoofdstuk 5 van deze handleiding.

Figuur 4.2-1

Elementen van de interne beheersing (Standaard 315)	Elementen van KB op niveau van kantoor (Wet- en regelgeving op gebied van kwaliteitsbeheersing)	Elementen van KB op het niveau van opdrachten (Standaard 220)
<b>Interne beheersingsomgeving</b> (Tone at the top)	De verantwoordelijkheden van de leiding voor kwaliteit binnen het kantoor Relevante ethische voorschriften Personeelszaken	Verantwoordelijkheden van de leiding voor de kwaliteit van controles Relevante ethische voorschriften Toekenning van de opdrachtteams
<b>Risico-inschatting</b> (Wat zou er fout kunnen gaan?)	Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en specifieke opdrachten	Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en controleopdrachten Risico's dat de verklaring in de gegeven omstandigheden niet passend zou kunnen zijn

Elementen van de interne beheersing (Standaard 315)	Elementen van KB op niveau van kantoor (Wet- en regelgeving op gebied van kwaliteitsbeheersing)	Elementen van KB op het niveau van opdrachten (Standaard 220)
<b>Informatiesystemen</b> (het bijhouden van de uitvoering)	Documentatie van het systeem van kwaliteitsbeheersing	Controledocumentatie
<b>Interne beheersingsactiviteiten</b> (Voorkomen en ontdekken/corrigeren van interne beheersingsmaatregelen)	Het uitvoeren van de opdracht	Het uitvoeren van de opdracht
<b>Monitoren</b> (Worden de doelstellingen van het kantoor/de opdracht/behaald?)	Voortdurend monitoren van de beleidslijnen en procedures met betrekking tot kwaliteitsbeheersing van het kantoor	Het toepassen van de resultaten van het voortdurend monitoren op specifieke controleopdrachten.

### 4.3 De interne beheersingsomgeving

Het leveren van diensten die van hoge kwaliteit en rendabel zijn is de voornaamste drijfveer voor succes van professionele accountantskantoren. Diensten van kwaliteit zijn ook van cruciaal belang voor de verantwoordelijkheden van de beroepsbeoefenaren in relatie tot het algemeen belang.

Het voorzien in diensten van kwaliteit dient altijd een belangrijke doelstelling te zijn in de bedrijfsstrategie van het kantoor; het is noodzakelijk dat die doelstelling regelmatig aan al het personeel wordt gecommuniceerd en dat de resultaten worden gemonitord. Dit vereist leiding en het afleggen van verantwoording voor beloofde activiteiten. Slechte kwaliteitsbeheersing kan resulteren in onpassende oordelen, slechte diensten voor cliënten, rechtszaken en reputatieverlies.

Binnen kleinere kantoren zouden belemmeringen voor een sterke tone at the top de aangelegenheden in het figuur hieronder kunnen omvatten.

*Figuur 4.3-1*

Belemmering	Beschrijving
<b>Slechte houdingen</b>	<p>Een slechte houding is de voornaamste belemmering voor kwaliteit. Dit omvat gedragingen (niet noodzakelijkerwijs ook zo extreem) als de volgende:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Het kantoor werkt constant alsof het in een crisis verkeert;</li> <li>• Slecht geplande opdrachten en activiteiten zijn de norm;</li> <li>• Het niet committeren aan kwaliteit of aan naleving van de hoogste ethische standaarden;</li> <li>• De verwachtingen van kwaliteit bij het publiek en overige belanghebbenden negeren;</li> <li>• De wijzigingen in de controlestandaarden beschouwen als alleen van toepassing op grote entiteiten. Sommige praktijken en terminologie kunnen worden gewijzigd om de naleving aan de oppervlakte te kunnen laten zien, maar in feite zetten de oude controlepraktijken gewoon door;</li> </ul>

Belemmering	Beschrijving
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ervan uitgaan dat er voor het kantoor geen risico bestaat bij kleine controles - dus dienen de uit te voeren werkzaamheden minimaal te zijn;</li> <li>• Controlewerkzaamheden die toegespitst zijn op de ontvangen vergoeding - niet op het betrokken risico;</li> <li>• Cliënten die door de interne beheersingspartner als volledig betrouwbaar worden beschouwd;</li> <li>• De noodzaak voor "opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen" minimaliseren of vermijden;</li> <li>• Ervan uitgaan dat, omdat de cliënten de rekening betalen, ze horen te krijgen wat ze willen;</li> <li>• Partners die een controlecliënt aanhouden (of aanvaarden) (vanwege de gegeneerde vergoedingen) zelfs wanneer dit voor het kantoor enorm risicovol is (of wanneer dit zo zou zijn);</li> <li>• Het niet bereid zijn om standaard beleidslijnen van een kantoor met betrekking tot kwaliteitsbeheersing toe te passen. Een partner wil dat dossiers en werkdocumenten worden opgesteld op zijn/haar manier zonder rekening te houden met wat anderen doen; en</li> <li>• De staf vragen de beleidslijnen van het kantoor op te volgen, maar deze niet persoonlijk naleven (zoals "doe wat ik zeg, niet wat ik doe")</li> </ul>
Het niet bereid zijn te investeren in training of ontwikkeling	Het uitvoeren van een controle van kwaliteit is afhankelijk van het aannemen van gekwalificeerde en competente mensen om die werkzaamheden uit te voeren. Dit vereist voortdurende professionele ontwikkeling en functioneringsgesprekken van alle partners en professionele staf (iedere verslagperiode). Het gebrek aan de investering in de staf resulteert ook in het verloop van de staf.
Gebrek aan disciplinaire maatregelen	Het niet kunnen treffen van disciplinaire maatregelen voor partners of de staf wanneer de beleidslijnen van het kantoor worden geschonden is een duidelijke boodschap voor het personeel dat de schriftelijke beleidslijnen niet echt van belang zijn. Dit ondermijnt de naleving van alle beleidslijnen van het kantoor en verhoogt het risico voor het kantoor.

Een gezonde tone at the top kan worden bepaald door het management van het kantoor en opdrachtpartner door middel van de activiteiten die hieronder staan weergegeven.

Figuur 4.3-2

Bepalen van de toon	Beschrijving
Stel de doelstellingen, prioriteiten en waarden van het kantoor vast.	<p>Dit zou het volgende kunnen omvatten:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Het onwrikbaar committeren aan kwaliteit en hoge ethische standaarden;</li> <li>• Investering in de scholing, training en ontwikkeling van de vaardigheden van de staf;</li> <li>• Investering in de vereiste technologische, menselijke en financiële bedrijfsmiddelen;</li> <li>• Beleidslijnen om te zorgen voor een goede opdracht en fiscaal management; en</li> <li>• Tolerantie voor risico's bij besluitvorming.</li> </ul>
Communiceer regelmatig	Versterk de waarden en het committeren van het kantoor door regelmatig te communiceren (mondeling en schriftelijk) met de staf. Communicaties zouden de noodzaak voor integriteit, objectiviteit, onafhankelijkheid, een professioneel-kritische houding, ontwikke-

Bepalen van de toon	Beschrijving
	ling van de staf en het afleggen van verantwoording aan het publiek adresseren. Communicaties zouden kunnen worden bewerkstelligd door middel van het systeem van functioneringsgesprekken, updates door de partner, e-mails, kantoorvergaderingen en interne nieuwsbrieven.
<b>Werk de handleiding voor de kwaliteitsbeheersing bij</b>	Werk de beleidslijnen en procedures van het kantoor met betrekking tot de kwaliteitsbeheersing iedere verslagperiode bij om zwakke punten en nieuwe vereisten te kunnen adresseren.
<b>Houd mensen verantwoordelijk</b>	Ken duidelijke verantwoordelijkheid toe voor kwaliteitsbeheersingsfuncties (zoals kwesties inzake onafhankelijkheid, raadpleging, dossierbeoordeling, etc.) en zorg dat hiervoor verantwoording wordt afgelegd.
<b>Ontwikkel competentie bij de staf en beloon werk van kwaliteit</b>	Ontwikkel de staf door middel van: <ul style="list-style-type: none"> <li>• duidelijke functieomschrijvingen en gedocumenteerde jaarlijkse functioneringsgesprekken die van de kwaliteit van de werkzaamheden een prioriteit maken;</li> <li>• het verstrekken van incentives/beloningen voor het afleveren van kwalitatief goed werk; en</li> <li>• het treffen van disciplinaire maatregelen wanneer de beleidslijnen van het kantoor worden overtreden.</li> </ul>
<b>Blijf verbeteren</b>	Onderneem direct actie om tekortkomingen te corrigeren wanneer deze zijn onderkend, zoals door middel van het monitoren van het opdracht dossier van het kantoor, met inbegrip van cyclische inspectie van voltooide opdrachtdossiers.
<b>Geef een voorbeeld</b>	Voorzie de staf van een rolmodel van het positieve voorbeeld dat door partners in hun dagelijks gedrag wordt gegeven. Indien een beleidslijn bijvoorbeeld de noodzaak voor kwalitatief goed werk benadrukt, zou een staf lid niet bekritiseerd kunnen worden als hij terecht de gebudgetteerde tijd overschrijdt.

## 4.4 Risico-inschatting van het kantoor

Risicomanagement is een voortdurend proces dat een kantoor ondersteunt bij het anticiperen op negatieve gebeurtenissen, bij het ontwikkelen van een raamwerk voor het effectief nemen van beslissingen alsmede bij het inzetten van de bedrijfsmiddelen van het kantoor op winstgevend wijze.

Er is een vorm van risicomanagement dat in de meeste kantoren plaatsvindt en dat vaak informeel en niet-gedocumenteerd is. Het zijn de individuele partners die risico's onderkennen en hierop inspelen op basis van hun directe betrokkenheid bij het kantoor en bij hun cliënten. Het formaliseren en het documenteren van het proces voor het kantoor als geheel is een proactieve en meer effectieve benadering voor risico-inschatting. Dit is niet noodzakelijkerwijs tijdrovend of omslachtig om te implementeren. Het effectief managen van de risico-inschatting van het kantoor kan met name minder stress voor partners en de staf, tijd- en kostenbesparing en verhoogde kansen op het bereiken van de doelen van het kantoor tot gevolg hebben.

Een eenvoudig risico-inschattingsproces kan in een kantoor van elke omvang worden gebruikt, zelfs een zelfstandig eigenaarschap. Het bestaat uit de activiteiten die hieronder staan weergegeven.

Figuur 4.4-1

Activiteit	Beschrijving
<b>Stel de toleranties voor risico's door het kantoor vast</b>	Deze toleranties zouden kwantitatieve bedragen kunnen zijn, zoals de toelaatbare afschrijvingen op onderhanden werk of de kwalitatieve factoren, zoals kenmerken van cliënten die voor het kantoor niet aanvaardbaar zouden zijn. Wanneer dit eenmaal is vastgesteld, verstrekken deze toleranties een nuttige referentie voor het nemen van beslissingen aan de partners en de staf (bijvoorbeeld afschrijvingen en de aanvaarding van een cliënt, etc.).
<b>Onderken wat fout kan gaan</b>	Onderken de gebeurtenissen (bijvoorbeeld de risicofactoren of het onderhevig zijn aan risico's) die zouden kunnen voorkomen dat het kantoor zijn gestelde doelen haalt. Deze stap impliceert dat het kantoor reeds duidelijke doelstellingen heeft vastgesteld en gecommiteerd is aan het uitvoeren van werkzaamheden van kwaliteit.
<b>Geef prioriteit aan risico's</b>	Wanneer er gebruik wordt gemaakt van toleranties voor risico's zoals hierboven is vastgesteld, geef dan prioriteit aan de gebeurtenissen op basis van een inschatting van de waarschijnlijkheid en de invloed ervan.
<b>Welke wijze van inspelen is er nodig?</b>	Ontwikkel een passende wijze van inspelen op de ingeschatte risico's om de potentiële invloed te reduceren binnen de aanvaardbare toleranties van het kantoor. Potentiële gebeurtenissen (risico's) met de hoogste prioriteit zouden het eerst moeten worden geadresseerd.
<b>Ken verantwoordelijkheid toe</b>	Ken voor alle risico's die vereisen dat er actie wordt ondernomen of dat er wordt gemonitord, iemand toe met de verantwoordelijkheid om de passende actie te ondernemen en om de risico's dagelijks te managen.
<b>Monitor de ontwikkeling</b>	Vereis van ieder personeelslid die namens het kantoor de verantwoordelijkheid voor het managen van risico's toegekend heeft gekregen, periodieke (eenvoudige) rapportages (hierin zouden aangelegenheden kunnen worden geadresseerd zoals het naleven van de kwaliteitsbeheersingsprocedures van het kantoor, de trainingsvereisten, de beoordelingen van de staf en onafhankelijkheidkwesties die worden geadresseerd).

Een voorbeeld van een werkblad van de risico-inschatting door het kantoor wordt in het volgende figuur uiteengezet.



Figuur 4.4-2

Kantoor:

Opgesteld door:

Datum opstelling:

#	Gebeurtenis- risicofactor Wat zou kunnen voorkomen dat de doelen van het kantoor wor- den behaald?	Waarschijnlijke consequentie	Inherente risico-inschatting			Wijze van in- spelen door het kantoor om de risico's te mitigeren/te managen	Wie is er verant- woordelijk?	Overblij- vend Risico (H,G,L)	Aanvullende actie vereist	
			Waar- schijnlijk- heid dat het voor- komt	Invloed	Gecom- bineerde score				Wat	Wie
1	Een cliënt met een hoog risico wordt door het kantoor aanvaard	Niet factureerbare tijd en/of rechtszaak	4	4	16	Handleiding voor de KB zet criteria uiteen en de managende partner moet alle nieuwe cliënten goedkeuren	Manager en de partner	Laag	Geen	
2	Onafhankelijkheidskwestie kan bij de nieuwe/bestaande afnemer niet worden onderkend	Niet passend om een oordeel te geven. Dit zou kunnen resulteren in het verlies van de goede naam in de samenleving	2	4	8	Handleiding voor de KB zet regels uiteen. Personeel ondertekent jaarlijkse verklaring en Jack Billing adresseert kwesties de naar voren zijn gekomen.	Jack Billing	Laag	Geen	
3	De controle-opdrachten zijn niet juist gepland	Tijd verspild door de staf. Gemiste risicofactoren (fraude) en het niet adequaat inspelen op risico's	4	5	20	Een vergadering inzake de planning is bij iedere controle vereist. Cindy houdt een lijst van cliënten bij en legt planning-data vast. Joe Gisp volgt met de partners.	Joe Gisp	Laag	Geen	
4	De staf is er niet van op de hoogte dat de nieuwe standaarden van kracht zijn	Werk van slechte kwaliteit dat niet met de Standaardstandaarden overeenkomt	4	5	20	Joe Gisp schrijft de staf bij opleidingen in die passen bij hun behoeftes	Joe Gisp	Gemiddeld	Joe moet het proces ontwikkelen om na te gaan of de staf de cursussen daadwerkelijk bijwoont	Joe Gisp op 1/1/xx

Schat de waarschijnlijkheid in dat het voorkomt op een schaal 1 – 5 (Hele kleine kans = 1 Onwaarschijnlijk = 2 Mogelijk = 3 Waarschijnlijk = 4 Bijna zeker = 5)

Schat de invloed in op een schaal van 1 – 5 (Niet van materieel belang = 1 Klein = 2 Gemiddeld = 3 Groot = 4 Van materieel belang = 5)

Schat het overblijvend risico in als laag, gemiddeld of hoog. Dit is het resterende risico nadat de wijze van inspelen door het kantoor is toegepast.

## 4.5 Informatiesystemen

De meeste kantoren hebben goed ontwikkelde informatiesystemen voor het bijhouden van de cliënten, de tijd en facturering, uitgaven, de staf en het managen van het opdracht-dossier. Informatiesystemen die echter de kwaliteit van de uitgevoerde werkzaamheden en de naleving van de handleiding van de kwaliteitsbeheersing van het kantoor bijhouden, zijn vaak niet zo goed ontwikkeld. Informatiesystemen dienen tevens te zijn opgezet om op de onderkende en ingeschatte risico's in te spelen als onderdeel van het risico-inschattingsproces van het kantoor. Aspecten van kwaliteitsbeheersing van voldoende belang zijn om documentatie en voortdurende beoordeling te verdienen, bevatten ook het volgen van de aangelegenheden die in het volgende figuur zijn weergegeven.

Figuur 4.5-1

Te volgen	Beschrijving
<p>Het risico van het kantoor voor het onderhevig zijn aan risico's en het committeren aan kwaliteit door de staf</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Inschattingen voor de aanvaarding/voortzetting van de cliënt.</li> <li>• Rapportages van alle personen die verantwoordelijk zijn voor bepaalde aspecten van kwaliteit. Dit zou notulen van vergaderingen (i.c. over kwaliteitsbeheersing) of geadresseerde kwesties in kunnen houden of er eenvoudig niets te rapporteren is.</li> <li>• Communicaties door het gehele kantoor over het onderwerp kwaliteit.</li> <li>• De meest recente rapportage over monitoren en over de specifieke stappen die zijn vereist voor elke tekortkoming die wordt gevonden of elke aanbeveling die wordt gedaan (wie, wat, wanneer, etc.). Houd ook bij op welke data actiestappen zijn voltooid en verstuur herinneringsbrieven wanneer dat noodzakelijk is.</li> <li>• Details van een cliënt of klachten van een derde partij over de werkzaamheden van het kantoor of over het gedrag van het personeel van het kantoor. Houd ook bij op welke wijze de klachten werden geadresseerd, het resultaat en communicatie met de reclamant en de actie die is ondernomen.</li> </ul>
<p>Ethiek en onafhankelijkheid</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Lijst van verboden belangen/beleggingen.</li> <li>• Details over welke ethische (met inbegrip van onafhankelijkheid) bedreigingen werden onderkend en de relevante veiligheidsmaatregelen die zijn toegepast om dergelijke bedreigingen te elimineren of tenminste te mitigeren.</li> </ul>
<p>Personeel</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aanbieding van werkgelegenheid.</li> <li>• Resultaat van het aantrekken van de gegevens van nieuwe werknemers.</li> <li>• Activiteiten om voor de nieuwkomers een mentor te zijn, ze te begeleiden en ze te trainen.</li> <li>• Kopie en datum van de jaarlijkse bevestigingen van de staf over onafhankelijkheid en de kennis van de staf van de handleiding van de kwaliteitsbeheersing van het kantoor.</li> <li>• Onderbouwende informatie over de beoordelingen van de staf, met inbegrip van de datum en de eventuele activiteiten die het bijwonen van training tot gevolg hebben, etc.</li> <li>• Het indelen van de staf met vergelijkingen van geplande indeling met de eigenlijke indeling.</li> <li>• Data van interne en externe trainingssessies, de onderwerpen die zijn geadresseerd en de namen van degenen die erbij waren.</li> <li>• Details van eventuele disciplinaire maatregelen die zijn getroffen.</li> </ul>
<p>Het managen van de opdracht</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Datum waarop de vergadering voor de teamplanning was ingeroosterd en wanneer deze feitelijk plaatsvond voor alle controleopdrachten.</li> <li>• Welke dossiers opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling vereisen, wie is toegekend en de geplande datum. Vergelijk vervolgens het plan met degene die de beoordeling daadwerkelijk heeft uitgevoerd; wanneer deze plaatsvond alsmede eventuele kwesties die voorkwamen en hoe deze zijn opgelost.</li> <li>• Redenen voor eventuele afwijkingen van een van toepassing zijnde vereiste in de Standaard en de alternatieve controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd om het doel van dat vereiste te bereiken.</li> <li>• Details van overleg met anderen en de oplossing van eventuele controle-/administratieve kwesties die voorkwamen.</li> <li>• Redenen voor vertragingen van de opdracht en hoe dergelijke vertragingen werden geadresseerd en opgelost. Deze zouden wijzigingen in de staf/het personeel kunnen omvatten, vertragingen bij het verkrijgen van informatie, het niet beschikbaar zijn van</li> </ul>

Te volgen	Beschrijving
	<p>de staf van de cliënt, beperkingen in de reikwijdte en eventuele meningsverschillen met het management van de cliënt.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Het dateren van de controleverklaring en het naleven van de 60-dagen eis van het afsluiten van de definitieve opdracht-dossiers.</li> <li>• Op welke wijze de opmerkingen van de monitor op het dossier zijn geadresseerd.</li> </ul>

## 4.6 Interne beheersingsactiviteiten

Interne beheersingsactiviteiten zijn opgezet om zeker te stellen dat de beleidslijnen en procedures die door het kantoor zijn vastgesteld worden nageleefd.

Eén mogelijke manier om kwaliteitsbeheersing op te zetten, te implementeren en monitoren is het volgen van het PDCH (plannen-doen-checken-handelen) proces. Elk van deze elementen wordt hieronder beschreven.

*Figuur 4.3-1*

Stap	Beschrijving
Plannen	Stel de doelstellingen en de processen van de kwaliteitsbeheersing vast die noodzakelijk zijn om de vereiste outputs af te leveren.
Doen	Implementeer de nieuwe processen, vaak op een kleine schaal als dat mogelijk is.
Checken	Meet de nieuwe processen en vergelijk deze resultaten met de verwachte resultaten om eventuele verschillen te verifiëren.
Handelen	Analyseer de verschillen om hun oorzaak te bepalen. Elk zal een onderdeel zijn van een of meer van de P-D-C-H-stappen. Bepaal waar de stappen toegepast moeten worden die tot verbetering zullen leiden.

Een doelstelling van het kantoor kan bijvoorbeeld inhouden dat de controleverklaring niet kan worden uitgebracht tot alle vragen en openstaande items zijn verhelderd. Het vereiste beleid is dat de definitieve opdracht-rapportage niet uitgebracht, opgeslagen of anderszins uitgegeven kan worden totdat bepaalde gespecificeerde goedkeuringen zijn verkregen. Het implementeren van het beleid zou geregeld kunnen worden door middel van een definitief uitbrengproces waarin een persoon het feit dat alle goedkeuringen in feite verkregen en gedocumenteerd zijn, bevestigt.

De effectiviteit van het beleid zou kunnen worden gecheckt door middel van periodieke inspecties van de goedkeurings-aftekeningen. Indien afwijkingen worden onderkend, zouden de redenen worden onderzocht en zouden er passende activiteiten, zoals disciplinaire maatregelen, training of wijzigingen in het beleid in overweging worden genomen.

Interne beheersingsactiviteiten om alle beleidslijnen en procedures te adresseren zouden niet mogelijk of rendabel zijn. Kantoren zouden gebruik moeten maken van professionele oordeelsvorming en hun inschatting van risico's om te kunnen bepalen welke interne beheersingsmaatregelen moeten worden geïmplementeerd.

Interne beheersingsactiviteiten zouden in overweging kunnen worden genomen voor:

- alle beleidslijnen en procedures die in de handleiding van de kwaliteitsbeheersing zijn gedocumenteerd;

- de beleidslijnen van het kantoor met betrekking tot de workflow;
- operationele beleidslijnen en procedures; en
- overige beleidslijnen en procedures in relatie tot het personeel.

De reikwijdte voor de opzet van interne beheersingsactiviteit zou alle voor de kwaliteitsbeheersing, alle ethische en onafhankelijkheidsvoorschriften en de naleving door het kantoor van de Standaarden die voor de controle relevant zijn adresseren.

Figuur 4.6-2



## 4.7 Het monitoren

Een belangrijk element van een systeem van interne beheersing is het monitoren van de geschiktheid en de operationele effectiviteit ervan. Dit kan worden bewerkstelligd door zowel een grondige en onafhankelijke beoordeling van de werking van de beleidslijnen/procedures op het niveau van het kantoor en op het niveau van de opdracht als een inspectie van de voltooide opdracht-dossiers.

Een effectief monitorproces ondersteunt het ontwikkelen van een cultuur van voortdurende verbetering, waarbinnen partners en de staf geëngageerd zijn aan werk van kwaliteit en waarbinnen zij beloond worden voor het verbeteren van de uitvoering.

Het monitorproces van een kantoor zou in twee delen kunnen worden opgedeeld:

- **Voortdurend monitoren (anders dan de cyclische dossierinspecties)**

Een voortdurende (zeg jaarlijkse) overweging en evaluatie van het stelsel van kwaliteitsbeheersing van het kantoor helpt mee zeker te stellen dat de aanwezige beleidslijnen en procedures relevant, adequaat en effectief werkzaam zijn. Het

monitoren zal, wanneer het jaarlijks uitgevoerd en gedocumenteerd wordt, het vereiste ondersteunen om ieder jaar met de staf te communiceren over de plannen van het kantoor om de kwaliteit van de opdracht te verbeteren.

Deze reikwijdte van het voortdurend monitoren adresseert elk van de elementen van kwaliteitsbeheersing en omvat een inschatting van de vraag of:

- de handleiding van de kwaliteitsbeheersing van het kantoor is bijgewerkt voor nieuwe vereisten en ontwikkelingen;
- de eventuele personen die verantwoordelijkheden toegekend hebben gekregen voor kwaliteitsbeheersing binnen het kantoor daadwerkelijk hun rol hebben vervuld;
- er schriftelijke bevestigingen (door partners en de staf) zijn verkregen of ieder individu de beleidslijnen en procedures met betrekking tot onafhankelijkheid en ethiek van het kantoor naleeft;
- er voortdurende professionele ontwikkeling bestaat voor de partners en de staf;
- beslissingen in relatie tot de aanvaarding en continuering van de relatie met de cliënt en of de specifieke opdrachten de beleidslijnen en procedures van het kantoor naleven;
- de gedragscode wordt opgevolgd;
- mensen die afdoende gekwalificeerd zijn aangesteld zijn als de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaars voor de opdracht en of het voltooien van dergelijke beoordelingen plaatsvond voordat de controleverklaring werd gedateerd;
- er communicatie is geweest naar het betrokken personeel toe met betrekking tot de tekortkomingen die zijn onderkend; en
- een passende opvolging heeft plaatsgevonden om zeker te stellen dat onderkende tekortkomingen in de kwaliteit tijdig zijn geadresseerd.

- **Cyclische inspecties van voltooide dossiers**

De voortdurende overweging en evaluatie van het systeem van kwaliteitsbeheersing van het kantoor omvat een cyclische inspectie van tenminste een voltooid opdracht-dossier voor iedere partner. Dit is vereist om zeker te stellen dat de professionele/wettelijke vereisten worden nageleefd en dat de assurance-rapportages die zijn uitgegeven in de gegeven omstandigheden passend zijn. Cyclische inspecties helpen bij het onderkennen van tekortkomingen en de noodzaak voor training, en ze stellen het kantoor in staat tijdig de noodzakelijke wijzigingen tijdig in te voeren.

Bij het voltooien van de beoordeling zou de monitor een rapportage opstellen dat, na overleg met de partners, aan alle managers en professionele staf zou moeten worden gecommuniceerd, samen met de actiestappen die moeten worden genomen.

### Wie kan er worden aangesteld als monitor?

- **Het monitoren van beleidslijnen op het niveau van het kantoor**

De beoordeling van het naleven van de beleidslijnen van het kantoor zou worden uitgevoerd door een afdoende gekwalificeerd persoon die het liefst niet ook nog verantwoordelijk is voor het managen of ontwikkelen van kwaliteitsbeheersing binnen het kantoor. In wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing wordt echter erkend dat dit bij kleinere kantoren niet altijd mogelijk is, dus is zelf-monitoren aanvaardbaar.

Als alternatief zou een individu dat extern is van het kantoor, die de competenties en bekwaamheden heeft om te functioneren als een opdrachtpartner, kunnen worden aangesteld. Dit zou de onafhankelijkheid en objectiviteit van het kantoor verhogen.

- **Inspecties van voltooide dossiers**

De persoon die de taak toegekend heeft gekregen de voltooide opdracht-dossiers te inspecteren moet afdoende gekwalificeerd zijn en mag niet betrokken zijn geweest bij het uitvoeren van de opdracht of bij de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling van het dossier.

## 4.8 Het naleven van de relevante Standaarden

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
200.18	De accountant dient te voldoen aan alle Standaarden die relevant zijn voor de controle. Een Standaard is relevant voor de controle wanneer de Standaard van kracht is en de omstandigheden die door de Standaard worden aangegeven bestaan. (Zie: Alinea A53-A57)
200.22	Behoudens alinea 23 dient de accountant te voldoen aan alle vereisten van een Standaard, tenzij in de omstandigheden van de controle: <ol style="list-style-type: none"> <li>De Standaard in zijn geheel niet relevant is; of</li> <li>De vereiste niet relevant is omdat die van voorwaardelijke aard is en de voorwaarde niet bestaat. (Zie: Alinea A72-A73)</li> </ol>
200.23	In uitzonderlijke omstandigheden kan de accountant het noodzakelijk achten om af te wijken van een relevante vereiste in een Standaard. In dergelijke omstandigheden dient de accountant alternatieve controlewerkzaamheden uit te voeren om datgene waarop die vereiste gericht is, te bereiken.  De noodzaak voor de accountant om van een relevante vereiste af te wijken komt naar verwachting alleen voor wanneer wordt vereist dat een specifieke maatregel wordt uitgevoerd en, in de specifieke omstandigheden van de controle, deze maatregel niet effectief zou zijn om het oogmerk van de vereiste te bereiken. (Zie: Alinea A74)
230.12	Indien de accountant het, in uitzonderlijke omstandigheden, noodzakelijk acht om af te wijken van een relevante vereiste in een Standaard dient hij te documenteren op welke wijze de uitgevoerde alternatieve controlewerkzaamheden datgene waarop die vereiste gericht is bereiken, alsmede de redenen voor het afwijken. (Zie: Alinea A18-A19)

In de Standaarden worden de verantwoordelijkheden van accountants bij het uitvoeren van een controle uiteengezet. Zoals in Standaard 200.18, 22 en 23 staat gesteld, hoort de accountant iedere relevante vereiste op te volgen (zoals in de vereistensectie van iedere Standaard staat aangegeven), behalve in uitzonderlijke omstandigheden waar alternatieve werkzaamheden zouden moeten worden uitgevoerd om het doel van dat bepaalde vereiste te bereiken.

Let op het volgende:

*Figuur 4.8-1*

Standaarden	Beschrijving
<b>Status</b>	De Standaarden tezamen verstrekken de standaarden voor de werkzaamheden van de accountant bij het voldoen aan de algehele doelstellingen van de accountant.  In de Standaarden worden zowel de algemene verantwoordelijkheden van de accountant geadresseerd als de verdere overwegingen van de accountant die relevant zijn bij het toepassen van die verantwoordelijkheden op specifieke onderwerpen.
<b>Relevantie</b>	Sommige Standaarden (en daarmee alle vereisten die daarin staat) zijn in de gegeven omstandigheden misschien niet relevant (bijvoorbeeld bij een interne auditfunctie/-afdeling of bij accountants op groepsniveau).

Standaarden	Beschrijving
	<p>Sommige Standaarden bevatten voorwaardelijke vereisten. Deze vereisten zijn relevant wanneer de voorgestelde gegeven omstandigheden passend zijn en de voorwaarde bestaat.</p> <p>Het is nodig dat afwijkingen van relevante vereisten in de Standaarden worden gedocumenteerd. Dit gebeurt samen met de alternatieve uitgevoerde werkzaamheden alsmede de redenen voor de afwijking.</p>
<b>Lokale wetgeving</b>	<p>Het kan van accountants worden vereist (ter aanvulling op de Standaarden) om bepaalde wet- of regelgeving of andere controlestandaarden van een specifiek rechtsgebied of land na te leven.</p>
<b>Overige</b>	<p>De reikwijdte, de ingangsdatum en eventuele specifieke beperkingen van de toepasbaarheid van een specifieke Standaard wordt in de Standaard duidelijk aangegeven. De ingangsdatum van de Standaard kan echter tevens worden beïnvloed door de wettelijke voorschriften in een bepaald rechtsgebied.</p> <p>Tenzij het anders in de Standaard staat vermeld, is de accountant toegestaan een Standaard toe te passen vóór de ingangsdatum die hierin staat gespecificeerd.</p>

# 05 | Interne beheersing - Doel en componenten

Inhoud van het hoofdstuk	Relevante Standaarden
Het uiteenzetten van het doel, de reikwijdte en de aard van de interne beheersing met betrekking tot de financiële verslaggeving, met inbegrip van de vijf componenten die door de accountant moeten worden geëvalueerd.	315

Figuur 5.0-1



Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
315.4(c)	c. <b>Interne beheersing</b> - het proces dat is opgezet en wordt geïmplementeerd en onderhouden door degenen belast met governance, het management en andere personeelsleden met als doel een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat de doelstellingen van de entiteit met betrekking



Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
	tot de betrouwbaarheid van de financiële verslaggeving, de effectiviteit en efficiëntie van de uitoefening van de activiteiten alsmede het naleven van de van toepassing zijnde wet- en regelgeving worden bereikt. De term 'interne beheersingsmaatregelen' kan slaan op alle aspecten van één of meer componenten van de interne beheersing;
315.12	De accountant dient inzicht te verwerven in de interne beheersing die relevant is voor de controle. Hoewel de meeste voor een controle relevante interne beheersingsmaatregelen waarschijnlijk betrekking hebben op de financiële verslaggeving, zijn niet alle interne beheersingsmaatregelen die betrekking hebben op de financiële verslaggeving relevant voor de controle. Het is een kwestie van door de accountant gehanteerde professionele oordeelsvorming of een interne beheersingsmaatregel, alleen of tezamen met andere interne beheersingsmaatregelen, relevant is voor de controle. (Zie: Alinea A42-A65)
315.13	Tijdens het verwerven van inzicht in de interne beheersingsmaatregelen die relevant zijn voor de controle dient de accountant de opzet van deze beheersingsmaatregelen te evalueren en vast te stellen of ze zijn geïmplementeerd, door het uitvoeren van werkzaamheden in aanvulling op het verzoeken om inlichtingen bij personeelsleden van de entiteit. (Zie: Alinea A66-A68)

## 5.1 Overzicht

Interne beheersing is opgezet, geïmplementeerd en onderhouden door het management, door degenen belast met governance en overig personeel om de onderkende bedrijf- en frauderisico's te adresseren die het bereiken van de vermelde doelstellingen in gevaar brengen, zoals de betrouwbaarheid van de financiële verslaggeving.

### Toelichting:

Een interne beheersingsmaatregel is altijd opgezet om op een mogelijk risico in te spelen (deze te mitigeren). Een interne beheersingsmaatregel die niet op een risico inspeelt, is overduidelijk redundant.

De eerste stap bij het evalueren van de opzet van een interne beheersingsmaatregel bestaat uit het onderkennen van risico's die het mitigeren door interne beheersingsmaatregelen vereisen. De tweede stap bestaat uit het bepalen welke interne beheersingsmaatregelen aanwezig zijn om op die risico's in te spelen.

## 5.2 Interne beheersingsdoelstellingen

Interne beheersing is de wijze van inspelen door het management met de bedoeling een onderkende risicofactor te mitigeren of een interne beheersingsdoelstelling te bereiken. Er bestaat een directe relatie tussen de doelstellingen van een entiteit en de interne beheersing die de entiteit implementeert om zeker te stellen dat ze deze doelstellingen haalt. Als de doelstellingen eenmaal zijn vastgesteld is het mogelijk potentiële gebeurtenissen (risico's) die het bereiken van deze doelstellingen zouden voorkomen te onderkennen en in te schatten. Op basis van deze informatie kan het management passende wijzen van inspelen ontwikkelen, waaronder de opzet van interne beheersing.

Interne beheersingsdoelstellingen kunnen globaal worden onderverdeeld in vier categorieën.

- Strategische doelen van hoog niveau die de missie van de entiteit ondersteunen;
- Financiële verslaggeving (interne beheersing met betrekking tot de financiële verslaggeving);
- Operationele activiteiten (operationele interne beheersingsmaatregelen); en
- Naleving van wet- en regelgeving.

Interne beheersing die relevant is voor een controle houdt voornamelijk verband met financiële verslaggeving. Deze adresseert de doelstelling van de entiteit om de financiële overzichten op te stellen voor externe doeleinden.

Operationele interne beheersingsmaatregelen, zoals de productie en het inroosteren van de staf, kwaliteitsbeheersing en het naleven van de gezondheids- en veiligheidsvoorschriften door de werknemer zouden over het algemeen niet relevant zijn voor een controle, behalve wanneer:

- de informatie die is geproduceerd gebruikt wordt om een cijferanalyse te ontwikkelen; of
- de informatie die vereist is voor een toelichting in de financiële overzichten.

Als de productiestatistieken bijvoorbeeld zouden worden gebruikt als basis voor een cijferanalyse zouden de interne beheersingsmaatregelen die zekerstellen dat die gegevens accuraat zijn van relevantie zijn. Indien het niet naleven van bepaalde wet- of regelgeving een direct en een van materieel belang zijnde effect heeft op de financiële overzichten, zouden de interne beheersingsmaatregelen voor het ontdekken en voor het rapporteren over dergelijke niet-naleving wel relevant zijn.

### Componenten van de interne beheersing

De term “interne beheersing” zoals die in Standaard 315 gebruikt wordt, is breder dan alleen interne beheersingsactiviteiten zoals de functiescheiding, autorisaties en rekeningreconciliaties, etc.

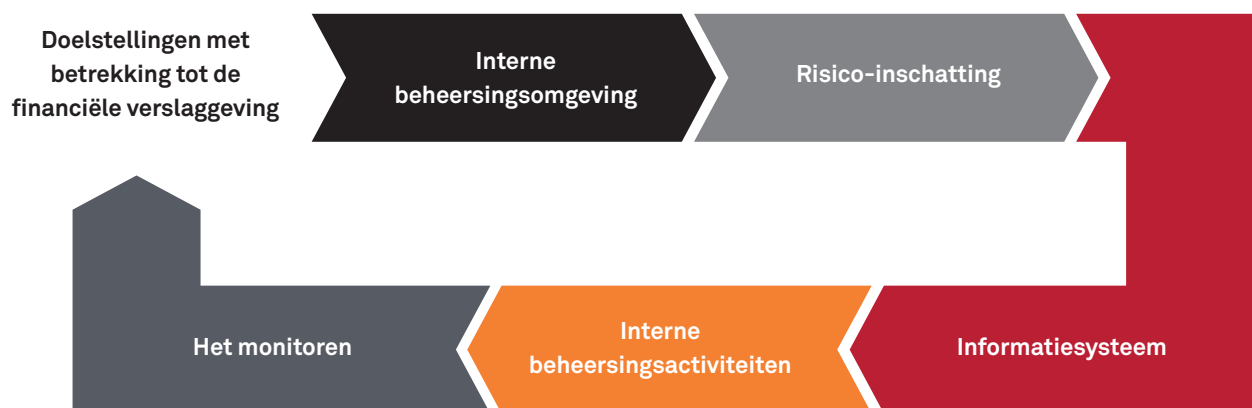
Interne beheersing omvat de volgende vijf belangrijkste componenten:

- De interne beheersingsomgeving;
- Het risico-inschattingsproces van de entiteit;
- Het informatiesysteem, met inbegrip van de daaraan gerelateerde bedrijfsprocessen, dat relevant is voor de financiële verslaggeving en communicatie;
- Interne beheersingsactiviteiten die voor de controle relevant zijn; en
- Het monitoren van interne beheersing.

De componenten zoals zij in relatie staan tot de doelstellingen met betrekking tot de financiële verslaggeving van de entiteit zijn hieronder weergegeven.

### De vijf componenten van de interne beheersing

Figuur 5.2-1



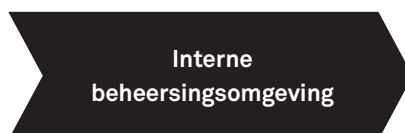
De verdeling van interne beheersing in deze vijf componenten verstrekt een nuttig raamwerk voor de accountant voor het inzicht in de verschillende aspecten van het systeem van de interne beheersing van een entiteit. Er moet echter wel rekening worden gehouden met:

- de manier waarop de interne beheersing is opgezet en geïmplementeerd zal verschillen op basis van de omvang en complexiteit van de entiteit. Kleinere entiteiten maken vaak gebruik van minder formele middelen en eenvoudigere processen en werkzaamheden om hun doelstellingen te bereiken. Het is mogelijk dat de vijf componenten van interne beheersing niet heel duidelijk kunnen worden onderscheiden; hun onderliggende doelstellingen zijn echter evenwaardig. Een eigenaar-bestuurder kan (en, in het geval van de afwezigheid van aanvullende staf, dient) bijvoorbeeld functies uitvoeren die toebehoren aan verscheidene componenten van interne beheersing.
- verschillend(e) terminologie of raamwerk die afwijkt van die in Standaard 315 worden gebruikt, kunnen worden ingezet om de verschillende aspecten van interne beheersing en hun effect op de controle te beschrijven, maar alle vijf componenten moeten in de controle worden geadresseerd.
- de belangrijkste overweging van de accountant de vraag is of, en hoe, een specifieke interne beheersingsmaatregel afwijkingen van materieel belang in transactiestromen, rekeningsaldi of in de Standaarden opgenomen toelichtingen en daarmee verband houdende beweringen voorkomt of ontdekt en corrigeert.

Hier volgt een samenvatting van de vijf interne beheersingscomponenten.

## 5.3 De interne beheersingsomgeving

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
315.14	<p>De accountant dient inzicht te verwerven in de interne beheersingsomgeving. Als onderdeel van het verwerven van dit inzicht dient de accountant te evalueren of:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>a. Het management, onder het toezicht van degenen belast met governance, een cultuur van eerlijkheid en ethisch gedrag heeft gecreëerd en gehandhaafd; en</li><li>b. De sterke punten in de elementen van de interne beheersingsomgeving samen voldoende basis vormen voor de andere componenten van de interne beheersing en of deze andere componenten niet worden aangetast door tekortkomingen in de interne beheersingsomgeving. (Zie: Alinea A69-A78)</li></ol>

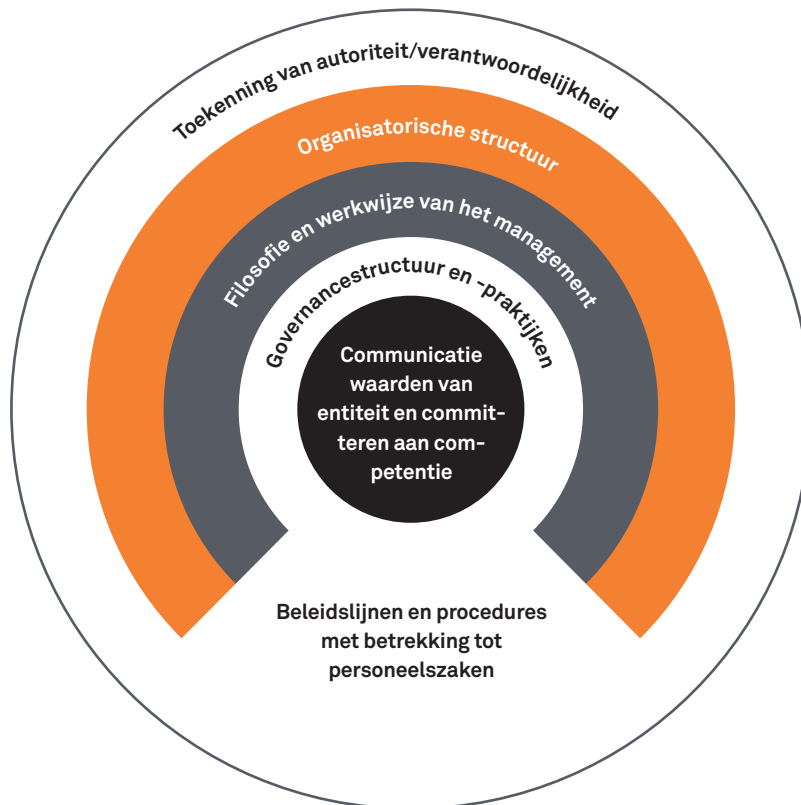


De interne beheersingsomgeving is de fundering voor effectieve interne beheersing, die disciplinaire maatregelen en structuur voor de entiteit verstrekt. Het zet de toon voor een organisatie, waarmee deze het bewustzijn van de interne beheersing of de oplettendheid van haar mensen beïnvloedt. De interne beheersingsomgeving adresseert de functies van governance en management. Het adresseert tevens de houdingen, het bewustzijn en de activiteiten van het management en degenen belast met governance met betrekking tot de interne beheersing van de entiteit en haar waarde binnen de entiteit.

### Toelichting:

De interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de beheersingsomgeving zijn over het algemeen van diepgaande invloed. Zij zullen niet direct een afwijking van materieel belang voorkomen of onderkennen of deze corrigeren. In plaats daarvan vormen zij een belangrijke fundering waarop alle interne beheersingsmaatregelen worden gevormd.

Figuur 5.3-1



Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de interne beheersingsomgeving zullen de evaluatie van de effectiviteit van andere specifieke interne beheersingsactiviteiten die specifieke gebieden adresseren, zoals verkoop- en inkooptransacties, door de accountant beïnvloeden. Indien het management zich bijvoorbeeld negatief opstelt naar interne beheersing in het algemeen, zal dit de effectiviteit van overige interne beheersingsmaatregelen (zoals verkopen, etc.) ondermijnen, ongeacht hoe goed deze waren opgezet.

De evaluatie door de accountant van de opzet van de interne beheersingsomgeving zou de elementen die hieronder zijn uiteengezet omvatten.

Figuur 5.3-2

Belangrijke elementen om te adresseren	Beschrijving
Communicatie en handhaving van integriteit en andere ethische waarden	Integriteit en ethische waarden zijn essentiële (fundamentele) elementen die de effectiviteit van de opzet, de administratie en het monitoren van overige interne beheersingsmaatregelen beïnvloeden.
Committeren aan competentie	De overweging door het management van de niveaus van competentie voor bepaalde functies en hoe deze niveaus naar benodigde vaardigheden en kennis worden vertaald.
Deelname van degenen belast met governance	Eigenschappen van degenen belast met governance: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Hun onafhankelijkheid van het management;</li> <li>• Hun ervaring en status;</li> <li>• De mate van hun betrokkenheid en de informatie die zij ontvangen alsmede de accuraatheid van het onderzoek van de activiteiten; en</li> </ul>

Belangrijke elementen om te adresseren	Beschrijving
	<ul style="list-style-type: none"> <li>De geschiktheid van hun activiteiten, met inbegrip van de mate waarin moeilijke vragen worden gesteld en samen met het management worden opgevolgd, alsmede hun interactie met interne auditors en externe accountants.</li> </ul>
Filosofie en werkwijze van het management	De houding van het management voor het nemen en managen van bedrijfsrisico's, en de houdingen en gedragingen van het management ten opzichte van de financiële verslaggeving, informatieverwerking, administratieve functies en het daarbij betrokken personeel.
Organisatorische structuur	Het kader waarbinnen de activiteiten van een entiteit om haar doelstellingen te bereiken zijn gepland, uitgevoerd, beheerst en beoordeeld.
Toewijzing van autoriteit en verantwoordelijkheid	Hoe autoriteit en verantwoordelijkheid voor de bedrijfsactiviteiten zijn toegekend en hoe de rapportagestructuren en autorisatieschema's worden vastgesteld.
Beleidslijnen en procedures van personeelszaken	Het verwerven van personeel, oriëntatie, training, evaluatie, begeleiden, promoties, beloningen en acties gericht op verbeteringen..

De interne beheersingsmaatregelen die hierboven zijn uiteengezet zijn voor de gehele entiteit van een diepgaande invloed en zijn vaak subjectiever te evalueren dan de traditionele interne beheersingsactiviteiten (zoals de functiescheiding). Derhalve zal de accountant professionele oordeelsvorming toepassen in deze evaluatie.

In bepaalde situaties kunnen de sterke punten van de interne beheersingsomgeving zwakke transactionele interne beheersingsmaatregelen compenseren of zelfs vervangen. De zwakke punten van de interne beheersingsomgeving kunnen echter een goede opzet van overige componenten van interne beheersing ondermijnen en zelfs ontkrachten. Indien een cultuur van eerlijkheid en ethisch gedrag bijvoorbeeld niet zou bestaan, zou de accountant zorgvuldig in aanmerking nemen welke soorten (aanvullende) controlewerkzaamheden effectief zouden zijn bij het vinden van afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten. In sommige gevallen kan de accountant concluderen dat de interne beheersing in zoverre niet meer werkt dat terugtrekken uit de opdracht de enige optie is.

### De interne beheersingsomgeving in kleinere entiteiten

De interne beheersingsomgeving binnen kleinere entiteiten zal afwijken van die van grotere entiteiten, maar deze is net zo belangrijk. Dit is in het bijzonder het geval wanneer de entiteit geen staf of bedrijfsmiddelen heeft om de traditionele interne beheersingsmaatregelen zoals functiescheiding te implementeren.

In kleinere entiteiten kan de actieve betrokkenheid van een competente eigenaar-bestuurder (een sterk punt in de interne beheersingsomgeving) de noodzaak voor andere interne beheersingsactiviteiten zoals de functiescheiding sterk verminderen. Derhalve kunnen de sterke punten van een interne beheersingsomgeving ertoe dienen om bepaalde soorten van afwijkingen indirect te voorkomen of te onderkennen en te corrigeren. Wanneer de eigenaar-bestuurder bijvoorbeeld individuele transacties beoordeelt en goedkeurt voordat deze zijn voltooid, kan dit deze ertoe dienen om bepaalde specifieke fouten of fraude te voorkomen of te onderkennen en te corrigeren. Dit sterke punt van de interne beheersingsomgeving zou overige risico's zoals het door het management doorbreken van interne beheersingsmaatregelen echter niet mitigeren.

In kleinere entiteiten zal er kenmerkend minder documentatie beschikbaar zijn om de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de interne beheersingsomgeving te ondersteunen. Bijgevolg zullen de houdingen, de bewustheid en de activiteiten van het management (zoals eigenaar-bestuurders) vaak de basis vormen voor het evalueren van de opzet

en het implementeren van de interne beheersing. Het is bijvoorbeeld waarschijnlijk dat grotere entiteiten de staf van een gedragscode voorzien die aanvaardbaar gedrag en de gevolgen voor het doorbreken van de code of de regels samenvat. Kleinere entiteiten kunnen vergelijkbare waarden en aanvaardbare houdingen door middel van mondelinge communicaties en door voorbeelden van het management communiceren.

Wanneer er geen onderbouwende documentatie bestaat voor een bepaalde interne beheersingsmaatregel, zou de accountant een memorandum voor het dossier opstellen. Bij het adresseren van bijvoorbeeld de vraag of er communicatie en handhaving bestaat met betrekking tot de integriteit en ethische waarden, zou de accountant:

- de waarden, aanvaardbare houdingen en handhavende activiteiten van de entiteit door middel van besprekingen met management kunnen onderkennen. De accountant zou dan kunnen inschatten of deze voldoende zijn om de opzet van de interne beheersing te adresseren.
- één of twee werknemers kunnen vragen wat zij denken dat de waarden, aanvaardbare houdingen en handhavende activiteiten van de entiteit zijn. Deze gesprekken zouden de vraag of de waarden en aanvaardbare gedragingen van het management zijn gecommuniceerd en gehandhaafd adresseren. Dit zou het implementeren van de interne beheersing adresseren.

## AANDACHTSPUNT

Kleine entiteiten zijn vaak onwillig om interne beheersingsmaatregelen die informeel werkzaam zijn te documenteren. Er kunnen voor het management echter vaak voordelen in schuilen door de tijd te nemen voor het documenteren van sommige belangrijkere beleidslijnen en procedures. Dergelijke beleidslijnen en procedures zouden aan de staf dat bij de entiteit komt kunnen worden verstrekt. Er kan tevens controletijd worden bespaard tegenover het verzoeken om inlichtingen gedurende iedere verslagperiode. In het voorbeeld hierboven zou zelfs de kleinste entiteit een eenvoudig overzicht van waarden en aanvaardbare gedragingen kunnen opstellen dat aan de werknemers zou kunnen worden verstrekt en vervolgens naar worden verwezen wanneer een kwestie zich voordoet.

Van kleinere entiteiten zijn sommige belangrijke gebieden die geadresseerd moeten worden bij het inschatten van de interne beheersingsomgeving hieronder weergegeven.

Figuur 5.3-3

Elementen van de interne beheersing	De kernvraag	Mogelijke interne beheersingsmaatregelen
Communicatie en handhaving van integriteit en ethische waarden	Welke activiteiten van het management dienen ertoe om de incentives of verleidingen te mitigeren of te elimineren die het personeel zouden kunnen verleiden tot oneerlijk, illegaal of onethisch gedrag?	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Het management laat door middel van woorden en daden voortdurend het committeren aan hoge ethische standaarden zien.</li> <li>• Het management verwijdert of vermindert incentives of verleidingen die ertoe zouden kunnen leiden dat het personeel oneerlijke of onethische handelingen verricht.</li> <li>• Een gedragscode of een equivalent daarvan die verwachte standaarden van ethisch en moreel gedrag uiteenzet.</li> <li>• Werknemers begrijpen goed welk gedrag wel en niet aanvaardbaar is en zij weten wat ze moeten doen wanneer zij met misplaatst gedrag worden geconfronteerd.</li> </ul>

Elementen van de interne beheersing	De kernvraag	Mogelijke interne beheersingsmaatregelen
<b>Het committeren aan competentie</b>	Heeft het personeel de noodzakelijke kennis en vaardigheden om hun taken uit te kunnen voeren?	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Handhavingsactiviteiten worden ondernomen wanneer dat vereist is.</li> <li>• Het management neemt de noodzakelijke stappen om zeker te stellen dat het personeel de vereiste kennis en vaardigheden heeft die voor hun werk vereist zijn.</li> <li>• Er bestaan taakomschrijvingen en die worden effectief gebruikt.</li> <li>• Het management verstrekt de staf toegang tot trainingsprogramma's voor relevante onderwerpen.</li> <li>• De initiële en voortdurende afstemming van de vaardigheden van het personeel op hun taakomschrijving.</li> </ul>
<b>Deelname van degenen belast met governance (DBMG).</b> <i>(Waar het management niet degenen belast met governance is)</i>	Hoe effectief is de eventuele governance die bij de operationele activiteiten van de entiteit wordt verstrekt?	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Een meerderheid van DBMG is onafhankelijk van het management.</li> <li>• DNMG hebben de passende ervaring, status en financiële deskundigheid.</li> <li>• Significante kwesties en financiële resultaten worden tijdig aan DBMG gecommuniceerd.</li> <li>• DBMG verstrekken effectief overzicht over de activiteiten van het management. Dit bevat onder meer het stellen van moeilijke vragen en deze proberen te beantwoorden.</li> <li>• DBMG treffen elkaar regelmatig en de notulen van vergaderingen worden op tijdige basis verspreid.</li> </ul>
<b>De filosofie en werkwijze van het management</b>	Wat is de houding en wat zijn de acties van het management tegenover financiële verslaggeving?	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Het management laat (een) positieve houding en activiteiten zien ten opzichte van: <ul style="list-style-type: none"> <li>– goede interne beheersing met betrekking tot financiële verslaggeving (met inbegrip van het doorbreken van de interne beheersingsmaatregelen door het management en andere fraude),</li> <li>– passende keuze/toepassing van grondslagen voor de financiële verslaggeving,</li> <li>– interne beheersingsmaatregelen voor informatieverwerking, en</li> <li>– de behandeling van administratief personeel.</li> </ul> </li> <li>• Het management heeft procedures en beleidslijnen vastgesteld om ongeautoriseerde toegang of de vernietiging van activa, documenten en vastleggingen te voorkomen.</li> </ul>

Elementen van de interne beheersing	De kernvraag	Mogelijke interne beheersingsmaatregelen
<b>Organisatorische structuur</b>	Is er een relevante organisatorische structuur vastgesteld?	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Het management analyseert de bedrijfsrisico's en treft passende maatregelen.</li> <li>• De organisatorische structuur is passend om het bereiken van de doelstellingen, operationele functies en vereisten op grond van regelgeving mogelijk te maken.</li> <li>• Het management begrijpt zijn verantwoordelijkheid en bevoegdheid voor bedrijfsactiviteiten goed, en het bezit de essentiële ervaring en kennis om zijn functies goed uit te kunnen voeren.</li> <li>• De structuur van de entiteit maakt de stroom van betrouwbare en tijdige informatie naar de geschikte personen mogelijk voor het plannen en beheersen van de activiteiten.</li> <li>• Tegenstrijdige verplichtingen zijn tot zover mogelijk afgescheiden.</li> </ul>
<b>Toekenning van autoriteit en verantwoordelijkheid</b>	Zijn de belangrijke gebieden van autoriteit en verantwoordelijkheid op de passende wijze toegekend?	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Er zijn beleidslijnen en procedures voor de autorisatie en goedkeuring van transacties.</li> <li>• Passende rapportagelijnen en het afleggen van verantwoording bestaan (passend bij de omvang van de entiteit en de aard van haar activiteiten).</li> <li>• Taakomschrijvingen omvatten verantwoordelijkheden in relatie tot interne beheersing.</li> </ul>
<b>Beleidslijnen en praktijken van personeelszaken</b>	<p>Welke standaarden zijn aanwezig om zeker te stellen dat:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- de meest competente en betrouwbare mensen worden gerekruteerd?</li> <li>- training wordt verstrekt om zeker te stellen dat mensen hun werk kunnen doen?</li> <li>- promoties worden gestimuleerd door de functioneringsgesprekken?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Het management stelt standaarden vast/handhaaft standaarden voor het inhuren van de best gekwalificeerde personen.</li> <li>• Wervingspraktijken omvatten sollicitatiegesprekken, achtergrondonderzoek en de communicatie van waarden, verwachte gedragingen en de werkwijze van het management.</li> <li>• Het uitvoeren van het werk wordt periodiek geëvalueerd, de resultaten worden met iedere werknemer beoordeeld en passende actie wordt ondernomen.</li> <li>• Beleidslijnen met betrekking tot training adresseren toekomstige rollen en verantwoordelijkheden, verwachte niveaus van uitvoering en de behoeftes die daarbij komen.</li> </ul>



## 5.4 Risico-inschatting

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
315.15	<p>De accountant dient inzicht te verwerven of er binnen de entiteit een proces bestaat voor:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>Het onderkennen van bedrijfsrisico's die relevant zijn voor doelstellingen van financiële verslaggeving;</li><li>Het inschatten van de significantie van deze risico's;</li><li>Het inschatten van de waarschijnlijkheid dat zij voorkomen; en</li><li>Het beslissen tot het ondernemen van acties gericht op het inspelen op deze risico's. (Zie: Alinea A79)</li></ol>
315.16	<p>Indien de entiteit een dergelijk proces heeft vastgesteld (hierna aangeduid als "het risico-inschattingsproces van de entiteit") dient de accountant daarover en in de resultaten daarvan inzicht te verwerven. Indien de accountant risico's van een afwijking van materieel belang onderkent die door het management niet zijn onderkend dient de accountant te evalueren of er een hieraan ten grondslag liggend risico bestond waarvan de accountant verwacht dat het door het risico-inschattingsproces van de entiteit aan het licht is gebracht. Indien een dergelijk risico bestaat dient de accountant inzicht te verwerven in de reden waarom het risico-inschattingsproces hierin tekortschoot en dient hij te evalueren of het proces toereikend is in de gegeven omstandigheden dan wel te bepalen of er een significante tekortkoming bestaat met betrekking tot het risico-inschattingsproces van de entiteit.</p>
315.17	<p>Indien de entiteit een dergelijk proces niet heeft vastgesteld of over een ad hoc proces beschikt, dient de accountant met het management te bespreken of er bedrijfsrisico's met betrekking tot financiële verslaggeving zijn onderkend, alsmede hoe daarop is ingespeeld. De accountant dient te evalueren of de aanwezigheid of het ontbreken van een gedocumenteerd risico-inschattingsproces passend is in de gegeven omstandigheden, dan wel een significante tekortkoming in de interne beheersing van de entiteit vormt. (Zie: Alinea A80)</p>

### Risico-inschatting

Een risico-inschattingsproces verstrekt de informatie aan het management die nodig is om te bepalen welke bedrijfs-/frauderisico's dienen te worden gemanaged alsmede de eventuele actie die moet worden ondernomen. Het management kan plannen, programma's of acties initiëren die de specifieke risico's adresseren of het kan beslissen een risico te accepteren vanwege de kosten of overige overwegingen.

Indien het risico-inschattingsproces van de entiteit in de gegeven omstandigheden passend is, zal het de accountant helpen bij het onderkennen van risico's van afwijkingen van materieel belang. Een risico-inschattingsproces zal doorgaans kwesties adresseren als:

- Wijzigingen in de operationele omgeving;
- Nieuw senior-personeel;
- Nieuwe informatiesystemen of een reorganisatie van bestaande informatiesystemen;
- Snelle groei;
- Nieuwe technologie;
- Nieuwe bedrijfsmodellen, -producten of -activiteiten;
- Herstructureringen (met inbegrip van overdrachten en acquisities);
- Toename van activiteiten in het buitenland; en
- Nieuwe verslaggevingsregels.

In kleinere entiteiten waar het niet waarschijnlijk is dat er een formeel risico-inschattingsproces bestaat, zou de accountant met het management kunnen bespreken hoe bedrijfsrisico's worden onderkend en hoe hierop zou kunnen worden ingespeeld.

Aangelegenheden die de accountant in overweging dient te nemen. Hoe het management:

- risico's onderkent die relevant zijn voor financiële verslaggeving;
- de significantie van de risico's inschat;
- de waarschijnlijkheid inschat dat die risico's voorkomen; en
- beslist of er actie moet worden ondernomen om ze te managen.

Indien de accountant risico's van afwijkingen van materieel belang ontdekt die het management niet heeft onderkend, dient hij of zij het volgende in aanmerking te nemen:

- Waarom waren de processen van het management niet toereikend?
- Waren de processen passend in de gegeven omstandigheden?

Indien er een significante tekortkoming in het risico-inschattingsproces bestaat (of wanneer er helemaal geen proces is), zou dat aan het management en de genen belast met governance worden gecommuniceerd.

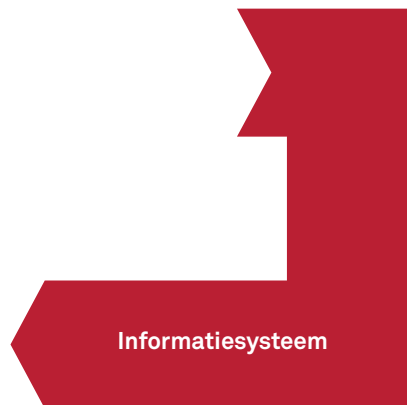
### Situaties en gebeurtenissen die kunnen wijzen op risico's van afwijkingen van materieel belang

Bijlage 2 van Standaard 315 bevat een nuttige lijst van mogelijke situaties en gebeurtenissen die zouden kunnen wijzen op het bestaan van risico's van afwijkingen van materieel belang.

## 5.5 Informatiesysteem

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
315.18	<p>De accountant dient inzicht te verwerven in het voor financiële verslaggeving relevante informatiesysteem, met inbegrip van de daarop betrekking hebbende bedrijfsprocessen, met inbegrip van:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>a. Die transactiestromen in het kader van de activiteiten van de entiteit die significant zijn voor de financiële overzichten;</li><li>b. De procedures binnen zowel de informatietechnologie als de handmatige systemen, waardoor de transacties tot stand worden gebracht, vastgelegd, verwerkt, voor zover noodzakelijk gecorrigeerd, overgenomen in het grootboek en waarover in de financiële overzichten wordt gerapporteerd;</li><li>c. De hiermee verband houdende administratie, onderbouwende informatie en specifieke in de financiële overzichten opgenomen posten die worden gebruikt voor het tot stand brengen, het vastleggen, het verwerken en het rapporteren van transacties; hierin is begrepen het corrigeren van onjuiste informatie en de wijze waarop informatie wordt verwerkt in het grootboek. Het vastleggen kan hetzij op handmatige wijze, hetzij in elektronische vorm tot stand komen;</li><li>d. De wijze waarop in het informatiesysteem significante gebeurtenissen en omstandigheden, anders dan transactiestromen, worden vastgelegd die voor de financiële overzichten relevant zijn;</li><li>e. Het proces van financiële verslaggeving dat wordt gebruikt om de financiële overzichten van de entiteit op te stellen, met inbegrip van significante schattingen en toelichtingen; en</li><li>f. Interne beheersingsmaatregelen rondom journaalposten, met inbegrip van boekingen die niet gestandaardiseerd zijn en die worden gehanteerd voor het vastleggen van eenmalige of ongebruikelijke transacties of van correcties. (Zie: Alinea A81-A85)</li></ol>
315.19	<p>De accountant dient inzicht te verwerven in de wijze waarop de entiteit communiceert over haar taken en verantwoordelijkheden met betrekking tot de financiële verslaggeving alsmede over significante aangelegenheden die daarop betrekking hebben, waaronder (Zie: Alinea A86-A87):</p>

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
a.	Communicatie tussen het management en degenen belast met governance; en
b.	Externe communicatie, zoals die met de regelgevende of toezichthoudende instanties.



Het management (en degenen belast met governance) vereist betrouwbare informatie om:

- de entiteit (zoals het plannen, het begroten, het monitoren van de uitvoering, het toebedelen van de bedrijfsmiddelen, het prijzen en het opstellen van financiële overzichten voor verslaggevingsdoeleinden) te managen;
- de doelstellingen te bereiken; en
- risicofactoren te onderkennen, in te schatten en hierop in te spelen.

Dit vereist dat pertinente informatie tijdig wordt onderkend, vastgelegd en gecommuniceerd/verspreid aan/naar het personeel (op alle niveaus van de entiteit) die dat nodig heeft voor het nemen van beslissingen.

Een informatiesysteem bestaat uit een infrastructuur (fysieke en hardware componenten), software, mensen, werkzaamheden en gegevens. Veel informatiesystemen maken uitgebreid gebruik van informatietechnologie (IT). Zij onderkennen, verzamelen, verwerken en verspreiden informatie om het bereiken van de doelstelling van de financiële verslaggeving en van de interne beheersing te ondersteunen.

Een informatiesysteem dat relevant is voor de doelstellingen van de financiële verslaggeving omvat de bedrijfsprocessen en het administratieve systeem van de entiteit, zoals hieronder staat weergegeven.

Figuur 5.5-1

<b>Bedrijfsprocessen</b> (Verkopen, inkopen, salariskosten, etc.)	Bedrijfsprocessen zijn gestructureerde sets van activiteiten die opgezet zijn om een gespecificeerde output te produceren. Zij hebben het vastleggen en verwerken van transacties tot gevolg alsmede het rapporteren hierover door het informatiesysteem.
<b>Administratief systeem</b>	Dit omvat administratieve verwerking software, elektronische spreadsheets en de beleidslijnen en procedures die worden gebruikt om periodieke financiële rapportages alsmede de financiële overzichten op de einddatum van de verslagperiode en in de Standaarden opgenomen toelichtingen op te stellen.

Een informatiesysteem heeft procedures, beleidslijnen en vastleggingen (handmatige en geautomatiseerde) die opgezet zijn om de onderstaande aangelegenheden te adresseren.

Figuur 5.5-2



Bij grotere bedrijven kunnen informatiesystemen complex, geautomatiseerd en sterk geïntegreerd zijn. Kleinere bedrijven zullen vaker gebruikmaken van handmatige of stand-alone informatie-technologie applicaties.

## AANDACHTSPUNT

Veel mainstream accounting softwarepakketten (zelfs de kleinere) komen met een verscheidenheid aan ingebouwde interne beheersingsmaatregelen op het niveau van de applicatie (application controls) die zouden kunnen worden gebruikt om de beheersing over de financiële verslaggeving te verbeteren. Deze interne beheersingsmaatregelen omvatten geautomatiseerde reconciliaties, een rapportage inzake de uitzonderingen voor de beoordeling door het management en zij stellen zeker dat de financiële verslaggeving over het algemeen consistent is.

Bij het verwerven van inzicht in het informatiesysteem (met inbegrip van bedrijfsprocessen) zou de accountant (ter aanvulling van het bovenstaande figuur) de onderstaande aangelegenheden adresseren.

Figuur 5.5-3

Te onderkennen	Te adresseren
<b>Bronnen van de informatie waarvan gebruik is gemaakt</b>	Welke transactiestromen zijn significant voor de financiële overzichten? Waaruit komen de transacties voort binnen de bedrijfsprocessen van de entiteit? Welke vastleggingen (elektronisch of handmatig) bestaan er? Hoe legt het systeem de gebeurtenissen en omstandigheden vast (anders dan de transactiestromen) die significant zijn voor de financiële overzichten?
<b>Hoe wordt informatie vastgelegd en verwerkt?</b>	Wat zijn de verslaggevingsprocessen die gebruikt worden om: <ul style="list-style-type: none"> <li>• transacties en niet-gestandaardiseerde transacties (zoals transacties van verbonden partijen etc.) te initiëren, vast te leggen, te verwerken en hierover te rapporteren; en</li> <li>• financiële overzichten op te stellen, met inbegrip van significante schattingen en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen?</li> </ul> Welke procedures adresseren: <ul style="list-style-type: none"> <li>• risico's van afwijkingen van materieel belang die verband houden met ongepaste doorbreking van de interne beheersingsmaatregelen, met inbegrip van het gebruik van standaard en niet-gestandaardiseerde journaalposten;</li> <li>• doorbreken of staken van geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen; en</li> <li>• het onderkennen van uitzonderingen en het rapporteren over de acties die zijn ondernomen om deze uitzonderingen op te lossen?</li> </ul>
<b>Hoe de geproduceerde onderbouwende wordt gebruikt</b>	Hoe communiceert de entiteit de financiële verslaggevingsrollen, de verantwoordelijkheden en de significante aangelegenheden die in relatie staan tot de financiële verslaggeving? Welke rapportages worden er regelmatig door het informatiesysteem geproduceerd en hoe worden zij gebruikt om de entiteit te managen? Welke informatie wordt door het management verstrekt aan degenen belast met governance (indien anders dan het management) en aan de externe partijen zoals regelgevende of toezichthoudende instanties?

### Communicatie

Communicatie is een belangrijk component van succesvolle informatiesystemen. Derhalve is het noodzakelijk dat, indien informatie wordt gebruikt bij het nemen van beslissingen en om het functioneren van de interne beheersing te onderbouwen, de informatie tijdig wordt gecommuniceerd aan de geschikte personen (zowel intern als extern).

Effectieve interne communicatie helpt het personeel van de entiteit duidelijk de doelstellingen van de interne beheersing, de bedrijfsprocessen waarvan gebruik wordt gemaakt alsmede hun individuele rollen en verantwoordelijkheden te begrijpen. Deze communicatie helpt hen ook de mate te begrijpen waarin hun activiteiten verband houden met de werkzaamheden van anderen, en manier waarop over de uitzonderingen wordt gerapporteerd aan een passend hoger niveau binnen de entiteit.

De manier van communicatie kan informeel (mondeling) of formeel (bijvoorbeeld gedocumenteerd in beleidslijnen en handleidingen voor financiële verslaggeving) zijn.

Interne communicatie tussen het hoogste management en werknemers is in kleinere entiteiten vaak gemakkelijker en minder formeel als gevolg van minder niveaus en kleinere aantallen personeel alsmede door de betere beschikbaarheid en aanwezigheid van het senior management.

Effectieve externe communicatie stelt zeker dat de aangelegenheden die het bereiken van de doelstellingen van de financiële verslaggeving beïnvloeden, gecommuniceerd worden aan de relevante buitenstaande partijen, zoals belangrijke belanghebbenden, financiële instellingen, regelgevers of toezichhouders en overheidsinstanties.

#### Gebrek aan documentatie van IT-systemen

Kleinere entiteiten kunnen minder geavanceerde en minder gedetailleerde gedocumenteerde informatie- en communicatiesystemen hebben. Indien het management geen uitgebreide beschrijvingen heeft van administratieve procedures, geavanceerde vastleggingen of schriftelijke beleidslijnen, zal het inzicht dat door de accountant vereist is meer worden verworven door verzoek om inlichtingen en waarneming dan door de beoordeling van de documentatie.

## 5.6 Interne beheersingsactiviteiten

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
315.20	De accountant dient inzicht te verwerven in interne beheersingsactiviteiten welke relevant zijn voor de controle, te weten die waarvan de accountant van oordeel is dat het noodzakelijk is dat hij daarvan kennis verkrijgt om de risico's van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen te kunnen inschatten en om verdere controlemaatregelen te kunnen opzetten en uitvoeren inspelend op de ingeschatte risico's. Voor de controle is het niet nodig dat de accountant inzicht verwerft van alle interne beheersingsactiviteiten die betrekking hebben op alle significante transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen of op elke bewering die daarvoor relevant is. (Zie: Alinea A88-A94)
315.21	Bij het verwerven van inzicht in de interne beheersingsactiviteiten van de entiteit dient de accountant inzicht te verwerven in de wijze waarop de entiteit heeft ingespeeld op de risico's voortkomend uit het systeem van informatietechnologie. (Zie: Alinea A95-A97)

### Interne beheersingsactiviteiten

Interne beheersingsactiviteiten zijn de beleidslijnen en procedures die meehelpen zeker te stellen dat de instructies van het management worden uitgevoerd. Voorbeelden omvatten interne beheersingsmaatregelen die zekerstellen dat goederen niet worden verzonden naar een plek met een slecht kredietrisico, of dat er alleen maar geautoriseerde aankopen worden gedaan. Deze interne beheersingsmaatregelen adresseren risico's die, wanneer ze niet worden gemitigeerd, het bereiken van de doelstellingen van de entiteit in gevaar zouden brengen.

Interne beheersingsactiviteiten (binnen informatiesystemen of handmatige systemen) zijn opgezet om de risico's te mitigeren die horen bij dagelijkse activiteiten zoals het verwerken van transacties (bedrijfsprocessen zoals verkopen, inkopen en salariskosten) alsmede het veiligstellen van de activa.

Bedrijfsprocessen zijn gestructureerde sets activiteiten die opgezet zijn om een gespecificeerde output te produceren. Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot bedrijfsprocessen kunnen over het algemeen worden gerubriceerd als voorkomend, ontdekkend en corrigerend of compenserend of sturend, zoals in het figuur hieronder staat weergegeven.

Figuur 5.6-1

Rubricering van interne beheersingsmaatregelen	Beschrijving
Voorkomende interne beheersingsmaatregelen	Voorkom fouten of onregelmatigheden
Ontdekkende interne beheersingsmaatregelen	Identificeer fouten of onregelmatigheden nadat deze zich hebben voorgedaan zodat er corrigerende actie kan worden ondernomen.
Compenserende interne beheersingsmaatregelen	Verschaf enige zekerheid waar een beperking in bedrijfsmiddelen overige meer directe interne beheersingsmaatregelen zou kunnen uitsluiten.
Sturende interne beheersingsmaatregelen (bijvoorbeeld beleidslijnen)	Begeleid acties naar de gewenste doelstellingen toe.

De aard van de interne beheersingsmaatregelen op het niveau van bedrijfsprocessen zal variëren op basis van de risico's die hierbij horen en de specifieke toepassing.

Typische interne beheersingsmaatregelen op het niveau van bedrijfsprocessen zouden de aangelegenheden omvatten die hieronder staat weergegeven.

Figuur 5.6-2

Interne beheersingsmaatregelen	Beschrijving	Voorbeelden
Functiescheiding	Deze interne beheersingsmaatregelen kunnen de mogelijkheden voor een persoon verminderen om in de positie te zijn om fouten te maken en fraude te plegen en om dit ook te verbergen.	De werknemer die verantwoordelijk is voor de verwerking van de vorderingen heeft geen toegang tot de kasontvangsten.
Autorisatiecontroles	Deze interne beheersingsmaatregelen definiëren wie er geautoriseerd is om verschillende routinematige en niet-routinematige transacties te autoriseren.	Het toekennen van verantwoordelijkheid om het volgende te autoriseren: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Het aannemen van nieuwe werknemers;</li> <li>• Investeringen doen;</li> <li>• Goederen en diensten bestellen; en</li> <li>• Een cliënt meer krediet verlenen</li> </ul>
Rekeningreconciliaties	Dit omvat het tijdig opstellen en het beoordelen van de rekeningreconciliaties en het ondernemen van de noodzakelijke corrigerende acties.	Reconciliaties van bankrekeningen, verkoop, transacties, intercompany saldi, tussenrekeningen, etc.
Interne beheersingsmaatregelen op het	Deze interne beheersingsmaatregelen zijn in de IT-applicaties geprogrammeerd	Het checken van de rekenkundige accuraatheid van de vastleggingen, het vaststellen van de prijs

Interne beheersingsmaatregelen	Beschrijving	Voorbeelden
niveau van de IT-applicatie	meerd zoals verkopen of aankopen. Ze omvatten volledig geautomatiseerde en deels geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen.	van rekeningen, de wijzigingscontroles op invoergegevens, de controles op nummervolgorde en de productie van uitzonderingsrapportages om te laten beoordelen door de manager.
Beoordelingen van feitelijke resultaten	Deze interne beheersingsmaatregelen omvatten een regelmatige beoordeling en analyses van feitelijke resultaten tegenover begrotingen, voorspellingen en uitvoering voorafgaand aan de verslagperiode. Ze omvatten ook het relateren van verschillende sets van gegevens (operationele en financiële) aan elkaar alsmede het vergelijken van interne gegevens met externe bronnen van informatie. Onverwachte variaties zouden worden onderzocht en corrigerende acties ondernomen.	Analyse van operationele resultaten, het vergelijken van feitelijke resultaten met de begroting en het onderzoeken van verschillen.
Fysieke interne beheersingsmaatregelen	Deze interne beheersingsmaatregelen staan in relatie tot de fysieke beveiliging van activa en de toegestane toegang tot het pand van de entiteit, tot de vastleggingen, tot computerprogramma's en tot datadossiers.	Dergelijke interne beheersingsmaatregelen bestaan uit de beveiliging van activa (door middel van sloten en beperkte toegang tot de voorraad/vastleggingen) en het vergelijken van de resultaten van periodieke kasontvangsten, beveiliging en het opnemen van de voorraad met de administratie.

### Kleinere entiteiten

Interne beheersingsactiviteiten zijn opgezet om direct te voorkomen dat een afwijking van materieel belang plaatsvindt of om een afwijking op te sporen en te corrigeren nadat deze heeft plaatsgevonden. Bij kleinere entiteiten is het waarschijnlijk dat de concepten die ten grondslag liggen aan de interne beheersingsactiviteiten lijken op die van grotere entiteiten, maar dat hun relevantie voor de accountant aanzienlijk kan verschillen. Neem het volgende in overweging.

Figuur 5.6-3

Interne beheersingsactiviteiten bij kleinere activiteiten	Opmerkingen
Informeel en beperkte documentatie	Het kan zijn dat vele interne beheersingsmaatregelen informeel opereren en misschien niet goed gedocumenteerd zijn. Krediet verlenen aan een afnemer kan bijvoorbeeld meer afhankelijk zijn van het standpunt en de kennis van de manager dan in een vooraf vastgestelde kredietgrens.
Beperkte reikwijdte	Het is waarschijnlijk dat interne beheersingsactiviteiten (in de mate dat zij bestaan) in relatie staan tot de voornaamste transactiecycli zoals verkopen, inkopen en personeelskosten.



**Risico's kunnen worden gemitigeerd door de interne beheersingsomgeving**

(Zie Deel 1, Hoofdstuk 5.3)

Bepaalde soorten van interne beheersingsactiviteiten zijn misschien niet relevant zijn vanwege de interne beheersingsmaatregelen die door het senior management zijn toegepast. De goedkeuring door het management van significante transacties kan bijvoorbeeld sterke beheersing verschaffen met betrekking tot belangrijke rekeningsaldi en transacties, waardoor de noodzaak voor meer gedetailleerde interne beheersingsactiviteiten vermindert of wegvalt.

Sommige transactionele afwijkingen (die over het algemeen door de interne beheersingsmaatregelen in grotere entiteiten worden geadresseerd) kunnen worden gemitigeerd door:

- een bedrijfscultuur die het belang van interne beheersing benadrukt;
- uiterst competente staf aan te nemen;
- opbrengsten en uitgaven te monitoren tegen een vastgesteld budget;
- de goedkeuring van het senior management te vereisen van alle grote transacties;
- de belangrijke prestatie-indicatoren te monitoren; en
- verantwoordelijkheden toe te kennen onder de staf om de functiescheiding te maximaliseren.

Interne beheersingsactiviteiten, die voor de controle relevant zijn, zouden mogelijk risico's mitigeren zoals de volgende:

- **Significante risico's.**  
Dit zijn onderkende en ingeschatte risico's van afwijkingen van materieel belang die, naar het oordeel van de accountant, speciale controleoverwegingen vereisen. (Raadpleeg Deel 2, Hoofdstuk 10.)
- **Risico's die door gegevensgerichte werkzaamheden niet gemakkelijk kunnen worden geadresseerd.**  
Dit zijn onderkende en ingeschatte risico's van afwijkingen van materieel belang waarvoor alleen de gegevensgerichte werkzaamheden niet voldoende en passende controle-informatie zouden verstrekken.
- **Overige risico's van afwijkingen van materieel belang.**

Het oordeel van de accountant over de vraag of een interne beheersingsactiviteit relevant is voor de controle wordt beïnvloed door:

- Kennis over de aanwezigheid/afwezigheid van interne beheersingsactiviteiten die in andere componenten van interne beheersing zijn onderkend. Indien een bepaald risico reeds adequaat geadresseerd is (zoals door de interne beheersingsomgeving, het informatiesysteem, etc.), is het niet nodig om eventuele aanvullende interne beheersingsmaatregelen die zouden kunnen bestaan te onderkennen.
- Het bestaan van meerdere interne beheersingsactiviteiten die dezelfde doelstelling bereiken. Het is niet nodig om inzicht te verwerven in elke interne beheersingsactiviteit die in relatie staat tot een dergelijke doelstelling.
- Toegenomen efficiency van de controle die zal worden verkregen vanuit het toetsen van de werking van bepaalde belangrijke interne beheersingsmaatregelen. Dit kan voorkomen wanneer:
  - het verkrijgen van controle-informatie door middel van een toetsing van de werking van interne beheersingsmaatregelen mogelijk kosteneffectiever zou zijn dan het uitvoeren van gegevensgerichte werkzaamheden. Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen resulteren vaak in een kleinere steekproefomvang dan gegevensgerichte werkzaamheden. Indien de controles geautomatiseerd zijn, kan een steekproefomvang van één enkel item (ervan uitgaande dat de algemene interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot IT (general IT controls) goed zijn) het enige zijn dat vereist is. Bovendien kan het (onder bepaalde voorwaarden) mogelijk zijn om de toetsing van de werking van interne beheersingsmaatregelen te beperken naar eens elke drie jaar mits het interne beheersingssysteem en het betrokken personeel in vergelijking met de vorige jaren niet zijn gewijzigd. (Zie Deel 2, Hoofdstuk 17)

- gegevensgerichte werkzaamheden alleen zullen niet voldoende en passende controle-informatie verstrekken op het niveau van beweringen. De bewering “volledigheid” voor opbrengsten van verkopen kan moeilijk (soms onmogelijk) te adresseren zijn door alleen gegevensgerichte werkzaamheden. In deze situaties zou het de moeite waard zijn om interne beheersingsmaatregelen die het risico en de daarmee verband houdende bewering adresseren te onderkennen. Indien de interne beheersingsmaatregelen verondersteld zijn effectief te werken, zou de noodzakelijke controle-informatie kunnen worden verkregen door middel van een toetsing van de werking van die interne beheersingsmaatregelen.

## 5.7 Inzicht in IT-risico's en interne beheersingsmaatregelen

De meeste entiteiten maken tegenwoordig gebruik van informatietechnologie (IT) om tenminste een aantal van hun activiteiten te leiden, te managen en hierover te rapporteren. Operationele activiteiten op het niveau van IT worden vaak gemanaged door een centraal ondersteuningsteam dat zekerstelt dat de dagelijkse gebruikers (staf) de passende toegang hebben tot de hardware, software en de applicaties die vereist zijn om hun verantwoordelijkheden uit te voeren. Bij kleinere entiteiten kan het IT-management de verantwoordelijkheid zijn van een enkele, of zelfs een parttime of externe, persoon. Ongeacht de omvang van de entiteit zijn er een aantal risicofactoren die in relatie staan tot het IT-management en applicaties die, indien deze niet gemitigeerd worden, zouden kunnen resulteren in een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten. Er bestaan twee soorten interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot IT (IT controls) die samen horen te werken om te zorgen voor een volledige en accurate verwerking van informatie:

- **Algemene interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot IT (General IT controls)**  
Deze interne beheersingsmaatregelen zijn werkzaam op alle applicaties en bestaan doorgaans uit een mengeling van geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen (opgenomen in computerprogramma's) en handmatige interne beheersingsmaatregelen (zoals het IT-budget en contracten met service providers); en
- **Interne beheersingsmaatregelen op het niveau van de IT-applicatie (IT application controls)**  
Deze interne beheersingsmaatregelen zijn geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen die specifiek in relatie staan tot applicaties (zoals de verwerking van de verkopen of de salariskosten).

Er bestaat ook een derde soort van interne beheersing dat een handmatig en een IT-element heeft. Deze interne beheersingsmaatregelen kunnen interne beheersingsmaatregelen die afhankelijk zijn van IT worden genoemd. Deze interne beheersingsmaatregel wordt handmatig uitgevoerd, maar de effectiviteit ervan is afhankelijk van de informatie die wordt geproduceerd door een IT-applicatie. De financiële manager kan bijvoorbeeld het maandelijkse/kwartaal financiële overzicht (dat door de het administratieve systeem worden geproduceerd) beoordelen en de verschillen onderzoeken. Het volgende figuur zet de reikwijdte van algemene interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot IT (general IT controls) uiteen.

Figuur 5.7-1

Algemene interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot IT	
<b>Standaarden, planning, beleidslijnen, etc.</b> (de interne beheersingsomgeving met betrekking tot IT)	De governancestructuur met betrekking tot IT. Hoe risico's met betrekking tot IT worden onderkend, gemitigeerd en gemanaged. Het vereiste informatiesysteem, het eventuele plan van aanpak en het budget. Beleidslijnen, procedures en standaarden met betrekking tot IT. De organisatorische structuur en de functiescheiding. Het plannen van voorwaardelijke gebeurtenissen.
<b>Beveiliging over gegevens, de infrastructuur met betrekking tot IT</b>	Acquisities, installaties, configuraties, integraties en onderhouden van de infrastructuur met betrekking tot IT. Afleveren van informatiediensten bij gebruikers.

## Algemene interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot IT

en dagelijkse operationele activiteiten	Managen van providers van een derde partij. Gebruikmaken van systeemsoftware, veiligheidssoftware, databasemanagementsystemen en hulpprogramma's. Het opsporen van incidenten, het systeem logging en de monitorfuncties.
Toegang tot programma's en applicatiegegevens	Uitgifte/verwijdering en beveiliging van gebruikerswachtwoorden en ID's. Interne beheersingsmaatregelen voor internet firewalls en toegang op afstand. Encryptie van gegevens en cryptografische sleutels. Interne beheersingsmaatregelen voor gebruikersaccounts en toegangsmachtiging. Gebruikersprofielen die toegang toestaan of verbieden.
Ontwikkelingen van en wijzigingen in het programma	De aanschaf en het implementeren van nieuwe applicaties. Ontwikkeling van het systeem en een methodologie die kwaliteit garandeert. Het onderhouden van bestaande applicaties, met inbegrip van interne beheersingsmaatregelen voor wijzigingen in het programma.
Het monitoren van operationele activiteiten met betrekking tot IT	Beleidslijnen, procedures, inspecties en rapporten over uitzonderingen die zeker stellen dat: <ul style="list-style-type: none"><li>• gebruikers van informatie accurate gegevens ontvangen voor nemen van beslissingen;</li><li>• de algemene interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot IT voortdurend worden nageleefd; en</li><li>• de IT voldoet aan de behoeftes van de entiteit en aansluit bij de bedrijfsvereisten.</li></ul>

### Interne beheersingsmaatregelen op het niveau van IT-applicaties

Interne beheersingsmaatregelen op het niveau van de IT-applicatie staan in relatie tot een bepaalde softwaretoepassing die gebruikt wordt op het niveau van bedrijfsprocessen. Interne beheersingsmaatregelen op het niveau van de applicatie kunnen voorkomend of ontdekkend van aard zijn en zijn opgezet om zeker te stellen dat vastleggingen integer zijn. Typische interne beheersingsmaatregelen op het niveau van de applicatie staan in relatie tot procedures die gebruikt worden om transacties of overige financiële data te initiëren, vast te leggen, te verwerken en hierover te rapporteren. Deze interne beheersingsmaatregelen helpen zeker te stellen dat transacties die hebben plaatsgevonden, geautoriseerd zijn en dat ze volledig en accuraat zijn vastgelegd en verwerkt. Voorbeelden omvatten wijzigingscontroles op invoergegevens met een correctie van de gegevens op het moment waarop ze worden uitgevoerd alsmede controles op nummervolgorde met handmatige afwerking van uitzonderingsrapportages

## 5.8 Het monitoren

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
315.22	De accountant dient inzicht te verwerven in de belangrijkste maatregelen die de entiteit uitvoert voor het monitoren van de interne beheersing van de financiële verslaggeving, met inbegrip van die werkzaamheden welke betrekking hebben op de interne beheersingsactiviteiten voor zover relevant voor de controle, alsmede van de wijze waarop de entiteit acties onderneemt ter correctie van tekortkomingen in haar interne beheersingsmaatregelen. (Zie: Alinea A98-A100)
315.24	De accountant dient inzicht te verwerven in de informatiebronnen die gebruikt worden bij de monitoring activiteiten van de entiteit en in de basis waarop het management de informatie voldoende betrouwbaar acht voor het doel. (Zie: Alinea A104)



Het monitoren schat in de loop van de tijd de effectiviteit in van de uitvoering van de interne beheersing. De doelstelling hiervan is zeker te stellen dat de interne beheersingsmaatregelen goed werken en, zo niet, dat de noodzakelijke corrigerende actie wordt ondernomen.

Het monitoren verstrekt feedback aan het management over de vraag of het systeem van interne beheersing dat zij hebben opgezet om risico's te mitigeren:

- effectief is bij het adresseren van de gestelde doelstellingen van de interne beheersing;
- op de passende wijze is geïmplementeerd en wordt begrepen door de werknemers;
- dagelijks gebruikt en nageleefd wordt; en
- noodzakelijk gewijzigd of verbeterd moet worden om de wijzigingen in situaties te weerspiegelen.

Het management brengt het monitoren van interne beheersingsmaatregelen tot stand door middel van voortdurende activiteiten, aparte evaluaties of een combinatie van de twee.

Voortdurende monitoringsactiviteiten in kleinere entiteiten zijn informeel en zijn doorgaans verwerkt in de normale terugkerende activiteiten van een entiteit. Dit omvat regelmatige managerende en toezichhoudende activiteiten en de beoordeling van de uitzonderingsrapportages die zouden kunnen worden geproduceerd door het informatiesysteem. Waar het management nauw betrokken is bij operationele activiteiten zal het vaak significante verschillen in verwachtingen en onnauwkeurigheden in financiële gegevens onderkennen. Het zal dan corrigerende actie ondernemen om de interne beheersing te veranderen of aan te passen.

Het periodiek monitoren (aparte evaluaties van specifieke gebieden binnen de entiteit, zoals die door een interne auditfunctie in een veel groter bedrijf worden uitgevoerd) is niet erg gebruikelijk in kleinere entiteiten. Periodieke evaluaties van kritische processen zouden echter kunnen worden uitgevoerd door gekwalificeerde werknemers die niet direct bij die processen betrokken zijn, of door een aangenomen externe en afdoende gekwalificeerd persoon.

De monitoringactiviteiten van het management kunnen tevens het gebruik van informatie die voortkomt uit externe partijen omvatten die problemen aangeeft of de gebieden die aangepast moeten worden benadrukt.

Voorbeelden van dit zijn onder meer:

- klachten van afnemers;
- opmerkingen van leidende instanties zoals franchisegevers, financiële instellingen en regelgevers en toezichhouders;
- communicaties in relatie tot de interne beheersing vanuit externe accountants en consultants.

### **Bronnen van informatie die wordt gebruikt voor het monitoren**

Veel van de informatie die wordt gebruikt bij het monitoren zal worden geproduceerd door het informatiesysteem van de entiteit. Het management kan ernaar neigen aan te nemen dat deze informatie accuraat is. Indien deze informatie niet accuraat is, bestaat het risico dat het management als gevolg verkeerde conclusies zou kunnen trekken en slechte beslissingen zou kunnen nemen.

Derhalve, wanneer de accountant het monitoren van de interne beheersingsmaatregelen evalueert, is er inzicht vereist in:

- de bronnen van de informatie die in relatie staat tot de monitoringsactiviteiten van de entiteit; en
- de basis waarop het management de informatie voldoende betrouwbaar acht voor het doel.

## 5.9 Inzicht in interne beheersingsmaatregelen die voor de controle relevant zijn

Het volgende figuur vat de stappen samen die horen bij het verwerven van inzicht in de interne beheersingsmaatregelen die voor de controle relevant zijn.

Figuur 5.9-1

Te onderkennen	Te adresseren
<p><b>Specifieke risico's van afwijkingen van materieel belang waarvan het vereist is dat zij worden gemitigeerd.</b></p>	<p>De potentiële risico's van afwijkingen van materieel belang (die in relatie staan tot transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen) die bestaan op het niveau van beweringen. Bijvoorbeeld:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Regelmatige dagelijkse transactionele risico's;</li> <li>• Frauderisico's (zoals het door het management doorbreken van interne beheersingsmaatregelen en het oneigenlijk toe-eigenen van activa);</li> <li>• Risico's met betrekking tot in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen (niet volledige of ontbrekende informatie);</li> <li>• Significante risico's;</li> <li>• Niet-routinematige risico's (zoals het implementeren van een nieuw administratief systeem); en</li> <li>• Oordeelsrisico's (schattingen, waarderingen, etc).</li> </ul>
<p><b>De manier waarop het management inspeelt op de onderkende risico's van afwijkingen van materieel belang.</b></p>	<p>Welke specifieke (handmatige of IT-applicatie) interne beheersingsactiviteiten die (afzonderlijk of in combinatie met andere) fouten en fraude van materieel belang voorkomen, ontdekken en corrigeren.</p> <p>Op grond van deze stap wordt het niet van de accountant vereist om alle interne beheersingsactiviteiten die mogelijk bestaan te onderkennen. Een entiteit kan bijvoorbeeld 15 interne beheersingswerkzaamheden hebben geïmplementeerd die een bepaald risico adresseren. Indien de accountant heeft geconcludeerd dat de eerst drie interne beheersingswerkzaamheden die zijn onderkend voldoende waren om de betrokken risico's te mitigeren, is het niet nodig om de overige 12 interne beheersingswerkzaamheden ook te onderkennen en te documenteren.</p>
<p><b>Significante tekortkomingen</b></p>	<p>Het is waarschijnlijk dat wanneer het management er niet in slaagt een risico van een afwijking van materieel belang te mitigeren dit resulteert in een significante tekortkoming. Hierover zou aan het management moeten worden gerapporteerd en er zouden controlewerkzaamheden die inspelen op de risico's moeten worden ontwikkeld.</p>
<p><b>Het implementeren van relevante interne beheersingsmaatregelen</b></p>	<p>Dit omvat werkzaamheden (ter aanvulling op verzoeken om inlichtingen bij het personeel van de cliënt) om te kunnen bepalen of onderkende interne beheersingsmaatregelen in feite bestaan en door de entiteit worden gebruikt. Deze kunnen worden uitgevoerd op een bepaald tijdstip zoals het volgen van een transactie door het systeem op een bepaalde dag. Dit is geen toetsing van interne beheersingsmaatregelen, die is opgezet om te evalueren of een interne beheersingsmaatregel gedurende de verslagperiode die door de controle wordt beslagen effectief werkte.</p>

## 5.10 Handmatige tegenover geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen

Voor de meeste entiteiten zal het systeem van interne beheersing bestaan uit een mengeling van handmatige en geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen. De risico's en voordelen die verband houden met de verschillende soorten van beheersing staan hieronder weergegeven.

Figuur 5.10-1

Voordelen	
Handmatige interne beheersingsmaatregelen	Geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Worden gebruikt om de effectiviteit van geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen te monitoren.</li> <li>• Zijn passend voor gebieden waar oordeelsvorming en discretie zijn vereist bij grote, ongebruikelijke of niet-terugkerende transacties.</li> <li>• Zijn voordelig wanneer het moeilijk is om fouten te definiëren, anticiperen of te voorspellen.</li> <li>• Veranderende omstandigheden kunnen een interne beheersingsmaatregel vereisen die buiten het toepassingsgebied van een bestaande geautomatiseerde interne beheersingsmaatregel valt.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Passen vooraf gedefinieerde bedrijfsregels toe en voeren complexe berekeningen uit bij het verwerken van grote hoeveelheden transacties of gegevens.</li> <li>• Verbeteren de tijdigheid, beschikbaarheid en het accuraat zijn van de informatie.</li> <li>• Vergemakkelijken aanvullende analyse van informatie.</li> <li>• Verbeteren de mogelijkheid om de uitvoering van de activiteiten van de entiteit en haar beleidslijnen en procedures te monitoren.</li> <li>• Verlagen het risico dat de interne beheersing omzeild zal worden.</li> <li>• Verbeteren de mogelijkheid om een effectieve functiescheiding te bereiken door gepaste beperkingen met betrekking tot de toegang tot het systeem, in de applicaties, in de databases en in operationele systemen te implementeren.</li> </ul>
Risico's	
Handmatige interne beheersingsmaatregelen	Geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Zijn minder betrouwbaar dan geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen, aangezien ze door mensen worden uitgevoerd.</li> <li>• Worden gemakkelijker gemeden, genegeerd of aan voorbijgegaan.</li> <li>• Zijn vatbaar voor simpele fouten en vergissingen.</li> <li>• Consistentie van een applicatie kan niet worden aangenomen.</li> <li>• Minder passend voor een groot aantal of terugkerende transacties waar geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen efficiënter zouden zijn.</li> <li>• Minder passend voor activiteiten waar specifieke manieren om de interne beheersing uit te voeren op adequate wijze kunnen worden opgezet en geautomatiseerd.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Er kan worden vertrouwd op systemen of programma's die gegevens op een niet passende wijze verwerken, die onpassende gegevens verwerken, of beide;</li> <li>• Ongeautoriseerde toegang tot gegevens die tot gevolg kan hebben dat gegevens worden vernietigd of dat onpassende wijzigingen in gegevens worden aangebracht, waaronder het vastleggen van ongeautoriseerde of niet-bestaande transacties of de onpassende vastlegging van transacties. (Specifieke risico's kunnen ontstaan bij gebruik van een gemeenschappelijke gegevensbank door meerdere gebruikers);</li> <li>• De kans dat personeelsleden die betrokken zijn bij de geautomatiseerde gegevensverwerking toegangsmogelijkheden verkrijgen die verder gaan dan zij voor het uitvoeren van de aan hen toegekende taken nodig hebben. Hierdoor wordt functiescheiding buiten werking gesteld;</li> </ul>

## Risico's

- Ongeautoriseerde wijzigingen van gegevens in basisbestanden;
- Ongeautoriseerde wijzigingen in systemen of programma's;
- Het nalaten om noodzakelijke aanpassingen in systemen of programma's aan te brengen;
- Ongepast handmatig ingrijpen;
- Potentieel verlies van gegevens of het niet in staat zijn om gegevens indien nodig te benaderen.

## AANDACHTSPUNT

Wanneer de entiteit een mengeling van handmatige en geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen heeft, onderzoeken dan altijd wie er verantwoordelijk is voor de werking van iedere interne beheersing. Stel dat bijvoorbeeld de manager van een magazijn verantwoordelijk is voor het transporteren van goederen. De manager van het magazijn voert de gegevens handmatig in in een verkoopsysteem dat een interne beheersing op het niveau van de applicatie heeft om de zending overeen te stemmen met de originele bestelling. Wanneer er iets fout gaat in het overeenstemmingproces, is het dan de verantwoordelijkheid van de magazijnmanager, de IT-afdeling of de afdeling van de administratieve verwerking? Tenzij er één persoon de verantwoordelijkheid toegekend heeft gekregen voor het gehele proces, zullen de mensen elkaar onvermijdelijk de schuld geven wanneer er fouten worden gemaakt. Wanneer er geen verantwoordelijkheid is toegekend, neem dan het volgende in overweging:

- De waarschijnlijkheid en het belang van potentiële afwijkingen die voor zouden kunnen komen in financiële overzichten;
- De passende controlewerkzaamheden die inspelen op de risico's; en
- Of de aangelegenheid aan het management gerapporteerd zou moeten worden.

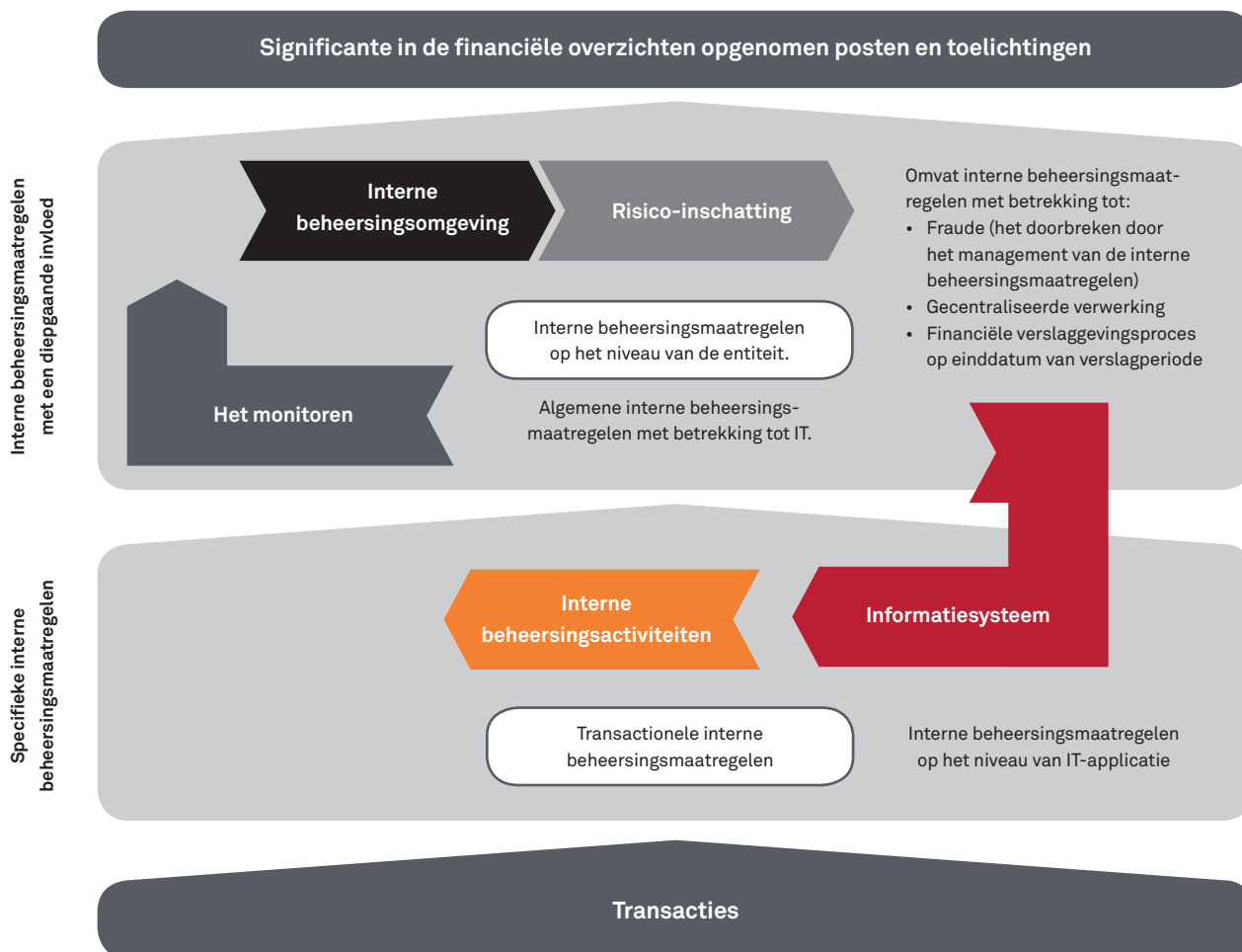
## 5.11 Interne beheersingsmaatregelen met een diepgaande invloed

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
315.14(b)	De sterke punten in de elementen van de interne beheersingsomgeving samen voldoende basis vormen voor de andere componenten van de interne beheersing en of deze andere componenten niet worden aangetast door tekortkomingen in de interne beheersingsomgeving. (Zie: Alinea A69-A78)

Dit hoofdstuk heeft nu elk van de vijf componenten van de interne beheersing geadresseerd. Sommige van deze interne beheersingsmaatregelen zijn met een diepgaande invloed van aard en dienen er alleen maar indirect toe om te voorkomen dat er een afwijking plaatsvindt. Of zij dienen ertoe om deze afwijking te corrigeren nadat deze heeft plaatsgevonden. Overige interne beheersingsmaatregelen staan in relatie tot bepaalde transactierisico's (zoals salariskosten, verkopen en inkopen) en zijn specifiek opgezet om afwijkingen te voorkomen of deze te onderkennen en te corrigeren.

Het volgende figuur laat de interactie zien van de twee niveaus van interne beheersing met betrekking tot transacties wanneer zij zich verplaatsen van initiatie en verwerking (op het niveau van de transactie) door middel van de administratie (op het niveau van de entiteit) en uiteindelijk naar financiële overzichten. Let erop dat tenminste drie van de vijf componenten van interne beheersingsmaatregelen voornamelijk bestaan uit interne beheersingsmaatregelen met diepgaande invloed.

Figuur 5.11-1



#### Toelichtingen:

- De bovenstaande illustratie is een algemene leidraad. In sommige gevallen kunnen interne beheersingsmaatregelen met een diepgaande invloed zijn opgezet om op een niveau van precisie werkzaam te zijn dat specifieke afwijkingen op het niveau van bedrijfsprocessen zou voorkomen of ontdekken. Een gedetailleerd budget dat door degenen belast met governance is goedgekeurd, kan bijvoorbeeld door het management worden gebruikt om ongeautoriseerde administratieve uitgaven te ontdekken. In andere gevallen kunnen er interne beheersingsactiviteiten en delen van het informatiesysteem zijn die in relatie staan tot de activiteiten op het niveau van de entiteit.
- Interne beheersingsmaatregelen op het niveau van de entiteit (zoals het committeren aan competentie) kunnen minder tastbaar zijn dan die op het bedrijfsniveau (zoals het overeenstemmen van ontvangen goederen met een bestelformulier), maar ze zijn net zo kritisch bij het voorkomen en ontdekken van fraude en fouten.
- Het financiële verslaggevingsproces op de einddatum van de verslagperiode omvat werkzaamheden om:
  - de totalen van de transacties in te voeren in het grootboek;
  - de grondslagen voor financiële verslaggeving te selecteren en toe te passen;
  - journaalposten te initiëren, te autoriseren, vast te leggen en in het grootboek te verwerken;
  - terugkerende en niet-terugkerende aanpassingen in de financiële overzichten vast te leggen; en
  - de financiële overzichten en daarmee verband houdende in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen op te stellen.



4. Algemene interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot informatietechnologie (IT) lijken op de interne beheersingsmaatregelen op het niveau van de entiteit, behalve dat zij zich richten op hoe operationele activiteiten met betrekking tot IT (zoals organisatie, bemanning, integriteit van gegevens) door de entiteit worden gemanaged.
5. Interne beheersingsmaatregelen op het niveau van de IT-applicatie lijken op de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot transacties. Zij staan in relatie tot de wijze waarop specifieke transacties worden verwerkt op het niveau van bedrijfsprocessen.

Interne beheersingsmaatregelen met een diepgaande invloed vormen de basis waarop specifieke transactionele interne beheersingsmaatregelen zijn gebouwd. Zij zetten de “tone at the top” en stellen verwachtingen vast voor de interne beheersingsomgeving van de organisatie in het algemeen. Slecht opgezette interne beheersingsmaatregelen met een diepgaande invloed kunnen juist het plaatsvinden van alle soorten fouten en fraude bevorderen. Een entiteit kan bijvoorbeeld een uitermate beheerst en effectief verkoopproces hebben. Als het senior management echter een slechte houding heeft ten opzichte van de interne beheersing en deze interne beheersingsmaatregelen soms al heeft doorbroken, zou een fout van materieel belang nog steeds voor kunnen komen in de financiële overzichten. Het doorbreken door het management van de interne beheersingsmaatregelen en een slechte “tone at the top” zijn algemene thema’s in collectief wangedrag.

Interne beheersingsmaatregelen met een diepgaande invloed omvatten ook interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het monitoren die inschatten of de feitelijke tone at the top zo bedoeld was en hoe goed er aan de beheersingsverwachtingen wordt voldaan.

De interne beheersingsmaatregelen met een diepgaande invloed (soms worden deze interne beheersingsmaatregelen op het niveau van de entiteit genoemd) zouden ook het volgende kunnen omvatten:

- Interne beheersingsmaatregelen in relatie tot de interne beheersingsomgeving;
- Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het doorbreken hiervan door het management;
- Het risico-inschattingsproces van de entiteit;
- Interne beheersingsmaatregelen om de resultaten van de operationele activiteiten en overige interne beheersingsmaatregelen te monitoren;
- Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het financiële verslaggevingsproces op de einddatum van de verslagperiode; en
- Beleidslijnen die significante interne bedrijfsbeheersing en risicomanagementpraktijken adresseren.

### **Kleinere entiteiten**

In kleinere entiteiten wordt het gebrek aan interne beheersingsmaatregelen voor specifieke bedrijfsprocessen (als gevolg van beperkte staf en middelen) gecompenseerd door een hoge mate van betrokkenheid door het management (zoals de eigenaar-bestuurder) bij het uitvoeren van de interne beheersingsmaatregelen. Het is zelfs zo dat sommige interne beheersingsmaatregelen met een diepgaande invloed in kleinere entiteiten vaak werkzaam kunnen zijn op een niveau van precisie dat er eigenlijk toe dient om specifieke afwijkingen te voorkomen of te ontdekken. Door de toegenomen betrokkenheid van het senior management neemt echter ook het risico van het doorbreken van de interne beheersing door het management toe. Dit zou kunnen worden geadresseerd door middel van verdere controlewerkzaamheden of door middel van het opzetten van passende interne beheersingsmaatregelen tegen fraude. (Zie Deel 1, Hoofdstuk 5.12 hieronder.)

### **Tekortkomingen in interne beheersing met een diepgaande invloed**

Alhoewel zwakke punten in de interne beheersingsmaatregelen met een diepgaande invloed over het algemeen niet resulteren in een onmiddellijk tekort of fouten in de financiële overzichten, hebben ze nog steeds een aanzienlijke invloed op de waarschijnlijkheid van afwijkingen die resulteren op het niveau van bedrijfsprocessen. De afwezigheid van goede interne beheersingsmaatregelen met een diepgaande invloed kan de overige interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot bedrijfsprocessen ernstig ondermijnen; derhalve zouden significante tekortkomingen in deze interne beheersingsmaatregelen aan het management en degenen belast met governance gerapporteerd worden.

## 5.12 Interne beheersingsmaatregelen tegen fraude

Sinds bij de overgrote meerderheid van aanzienlijke fraudes het senior management betrokken is, wordt het vaststellen van strenge programma's en interne beheersingsmaatregelen tegen fraude geacht een gezond onderdeel te vormen van de interne beheersingsomgeving in grotere entiteiten. Interne beheersingsmaatregelen tegen fraude kunnen worden vergeleken met snelheidsdrempels op de weg die ontworpen zijn om het verkeer af te remmen, maar niet om dit helemaal stop te zetten. Interne beheersingsmaatregelen zijn opgezet om slecht gedrag te ontmoedigen voordat het plaatsvindt, maar ze kunnen dit nooit volledig stopzetten.

Interne beheersingsmaatregelen tegen fraude zijn in het bijzonder relevant voor grotere entiteiten, maar kunnen ook opgezet zijn om fraude in kleinere entiteiten te ontmoedigen. Ze kunnen misschien niet voorkomen dat fraude plaatsvindt, maar ze kunnen wel een sterke belemmering vormen. Ze zorgen ervoor dat de plegers eerst goed nadenken over de repercussies van hun daden.

Interne beheersingsmaatregelen tegen fraude kunnen opgezet zijn om alle vijf componenten van de interne beheersing te adresseren. In relatie tot de risico's van afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten wordt de gezette tone at the top van de entiteit echter speciaal benadrukt. Deze adresseert de houdingen en acties van het management ten opzichte van de interne beheersing en is onderdeel van de interne beheersingsomgeving (Zie Deel 1, Hoofdstuk 5.3 hierboven), dat weer het besef van het personeel met betrekking tot de interne beheersing beïnvloedt. Een goede "tone at the top" wordt verondersteld bij uitstek de meest effectieve interne beheersingsmaatregel tegen fraude van allemaal te zijn.

Twee voorbeelden van interne beheersingsmaatregelen tegen fraude die van toepassing zijn op kleinere entiteiten omvatten:

- **Journalposten**

Niet-routinematige journalposten worden vaak door managers gebruikt om fraude te plegen. Een beleidslijn dat niet-routinematige journalposten (over een gespecificeerd bedrag) onderbouwd moeten worden door een verklaring en de handtekening van de manager (deze duidt op goedkeuring) is een simpele interne beheersingsmaatregel tegen fraude die bij elk formaat entiteit kan worden geïmplementeerd. Een dergelijke beleidslijn geeft de accountant van de entiteit de macht om de manager altijd te vragen (om een boeking verzoeken) om een verklaring en goedkeuring. Dit weerhoudt een senior manager er niet noodzakelijk van om te verlangen dat er een onjuiste boeking wordt gemaakt, maar de gedachte om de goedkeuring fysiek te moeten documenteren en een fysieke verklaring te moeten verstrekken kan voldoende zijn om de vraag te ontmoedigen. Als de vraag niet wordt ontmoedigd, kan de accountant opmerken dat de boeking niet was goedgekeurd en informeren waarom dat zo is. Dit zou dan kunnen leiden tot verder onderzoek.

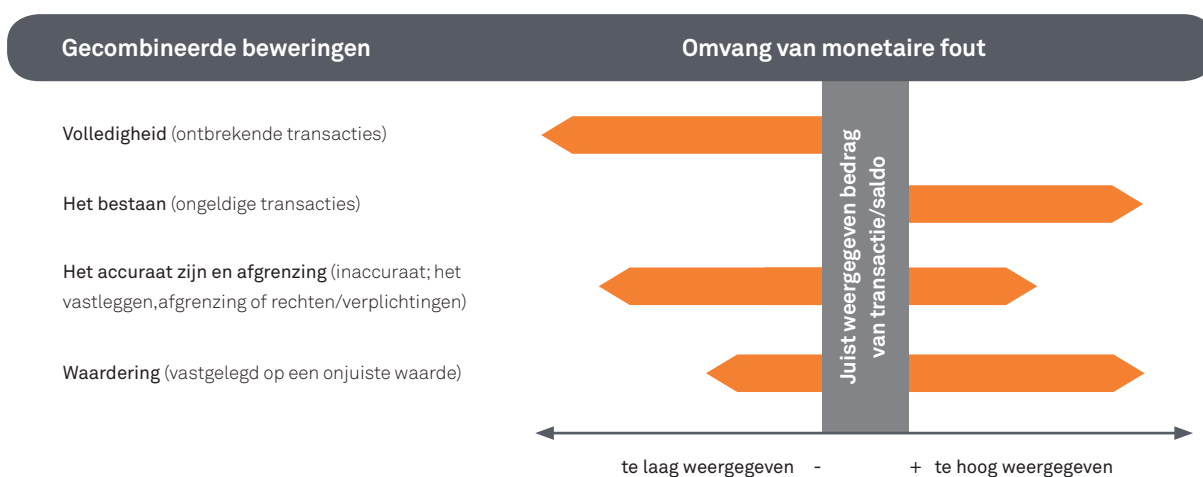
- **Functiescheiding**

In kleinere entiteiten bekleedt de administrateur of boekhouder vaak een vertrouwde positie, met minimaal toezicht en daarmee voldoende gelegenheid om fraude te plegen. Een mogelijke (maar ietwat dure) interne beheersingsmaatregel tegen fraude zou het aannemen van een parttime boekhouder zijn om voor tenminste voor één of meerdere weken per jaar de baan over te nemen van die persoon, zoals wanneer de administrateur op vakantie is of wanneer hij andere taken verricht. De beleidslijn met betrekking tot het aannemen van een vervanger zou de boekhouder ervan kunnen weerhouden überhaupt fraude te plegen. En als fraude al heeft plaatsgevonden, zou de vervangingsbeleidslijn de gelegenheid verstrekken deze te ontdekken.

# 06 | Beweringen over de financiële overzichten

Inhoud van het hoofdstuk	Relevante Standaarden
Gebruikmaken van de beweringen van het management bij de controle	315

Figuur 6.0-1



## 6.1 Overzicht

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
315.4(a)	<i>Beweringen</i> - Verklaringen van het management, al dan niet expliciet, die opgenomen zijn in de financiële overzichten en door de accountant worden gebruikt bij overweging van de verschillende vormen van afwijkingen die kunnen voorkomen;

Wanneer het management een bevestiging geeft aan de accountants zoals “de financiële overzichten als geheel zijn getrouw weergegeven overeenkomstig het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving,” omvat deze eigenlijk een aantal opgenomen beweringen.

Deze (door het management) opgenomen beweringen staan in relatie tot de opname, waardering, presentatie en toelichting van de verschillende elementen (bedragen en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen) in de financiële overzichten.

Voorbeelden van deze beweringen van het management omvatten:

- Alle activa in de financiële overzichten bestaan;
- Alle verkooptransacties zijn in de juiste verslagperiode geboekt;
- De voorraden zijn weergegeven op de passende waardes;
- Crediteuren geven de correcte verplichtingen van de entiteit weer;
- Alle geboekte transacties die hebben plaatsgevonden in de verslagperiode die werd beoordeeld; en
- Alle bedragen zijn op de passende wijze in de financiële overzichten gepresenteerd en toegelicht.

Voor voorbeeldteksten van schriftelijke bevestigingen bij de jaarrekening wordt verwezen naar HRA deel 3.

Deze beweringen worden vaak door een enkel woord als volledigheid, bestaan, voorkomen, het accuraat zijn, waardering, etc. samengevat. Het management kan bijvoorbeeld tegenover de accountant beweren dat het verkoopsaldo in de administratie alle verkooptransacties bevat (bewering voor de volledigheid), dat de transacties plaatsvonden en geldig zijn (bewering voor het voorkomen) en dat de transacties op de passende wijze in de administratie in de juiste verslagperiode zijn geboekt (bewering voor het accuraat zijn en afgrenzing).

## 6.2 Beschrijving van beweringen

In alinea A111 van Standaard 315 worden de categorieën van de beweringen beschreven die door de accountant gebruikt kunnen worden om de verschillende soorten van mogelijke afwijkingen in aanmerking te nemen. Deze categorieën zijn in het figuur hieronder beschreven.

Figuur 6.2-1

	Bewering	Beschrijving
Transactiestromen en gebeurtenissen voor de verslagperiode die gecontroleerd wordt	Het voorkomen	Transacties en gebeurtenissen die vastgelegd zijn, hebben plaatsgevonden en hebben betrekking op de entiteit.
	Volledigheid	Alle transacties en gebeurtenissen die dienen te worden geboekt, zijn ook geboekt.
	Het accuraat zijn	Bedragen en andere gegevens die in relatie staan tot vastgelegde transacties en gebeurtenissen zijn op passende wijze geboekt.
	Afgrenzing	Transacties en gebeurtenissen zijn in de passende verslaggevingsperiode geboekt.
	Rubricering	Transacties en gebeurtenissen zijn op de passende rekeningen geboekt.

	Bewering	Beschrijving
Rekeningsaldi op de einddatum van de verslagperiode	Bestaan	De vreemd-vermogenscomponenten en eigen-vermogenscomponenten bestaan.
	Rechten en verplichtingen	De entiteit heeft of beheerst de rechten op activa en de vreemd-vermogenscomponenten vormen de verplichtingen van die entiteit.
	Volledigheid	Alle activa, vreemd-vermogenscomponenten en eigen-vermogenscomponenten die dienen te worden geboekt, zijn ook geboekt.
	Waardering en toerekening	De activa, vreemd-vermogenscomponenten en eigen-vermogenscomponenten zijn in de financiële overzichten opgenomen voor de passende bedragen en de daaruit voortvloeiende aanpassingen betreffende waardering of toerekening zijn op passende wijze geboekt.

	Bewering	Beschrijving
Presentatie en de toelichting	Voorkomen, rechten en verplichtingen	Toegelichte gebeurtenissen, transacties en overige aangelegenheden hebben inderdaad plaatsgevonden en hebben betrekking op de entiteit.
	Volledigheid	De toelichtingen die in de financiële overzichten opgenomen dienen te worden opgenomen zijn daarin ook opgenomen.
	Rubricering en begrijpelijkheid	Financiële informatie is op passende wijze gepresenteerd en omschreven en de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen zijn duidelijk geformuleerd.
	Het accuraat zijn en waardering	Financiële en overige informatie is op getrouwe wijze en voor de passende bedragen toegelicht.

De toepasbaarheid van de beweringen op de gebieden van de financiële overzichten is hieronder samengevat.

Figuur 6.2-2

Bewering	Transactiestromen	Rekeningsaldo	Presentatie en toelichting
Bestaan/Voorkomen	X	X	X
Volledigheid	X	X	X
Rechten en verplichtingen		X	X
Het accuraat zijn/ Rubricering	X		X

Bewering	Transactiestromen	Rekeningsaldo	Presentatie en toelichting
Afgrenzing	X		X
Rubricering en Begrijpelijkheid	X		X
Waardering/Toerekening		X	X

## 6.3 Gecombineerde beweringen

In Standaard 315 wordt het de accountant mogelijk gemaakt dat hij de beweringen exact op de manier waarop ze hierboven beschreven zijn, kan gebruiken mits alle aspecten die hierboven staan beschreven in acht zijn genomen. Om te zorgen dat het gebruik van de beweringen iets gemakkelijker toe te passen is op de controles van kleinere entiteiten, heeft deze handleiding een aantal van de beweringen gecombineerd zodat ze van toepassing zijn op alle drie de categorieën (zoals saldi, transacties en toelichting). De vier gecombineerde beweringen en de individuele beweringen die zij adresseren, zijn in het figuur hieronder weergegeven.

Figuur 6.3-1

Gecombineerde beweringen	Transactiestromen	Rekeningsaldo	Presentatie en toelichting
Volledigheid (V)	Volledigheid	Volledigheid	Volledigheid
Bestaan (B)	Voorkomen	Bestaan	Voorkomen
Het accuraat zijn en afgrenzing (A)	Het accuraat zijn Afgrenzing Rubricering	Rechten en verplichtingen	Het accuraat zijn, Rechten en verplichtingen Rubricering en begrijpelijkheid
Waardering (W)		Waardering en toerekening	Waardering

### Toelichting:

Wanneer de accountant ervoor kiest gebruik te maken van gecombineerde beweringen zoals die hierboven zijn weergegeven, is het van belang te onthouden dat de bewering van het accuraat zijn en voor de afgrenzing tevens rechten en verplichtingen alsmede rubricering en begrijpelijkheid inhoudt.

Het volgende figuur laat een beschrijving zien van vier gecombineerde beweringen die in de handleiding worden gebruikt.

Figuur 6.3-2

Gecombineerde bewering	Beschrijving
Volledigheid (V)	Alles dat in de financiële overzichten dient te worden geboekt of toegelicht is daarin ook opgenomen. Er bestaan geen niet-geboekte of niet-toegelichte activa, vreemd-vermogenscomponenten, transacties of gebeurtenissen; er zijn geen ontbrekende of onvolledige toelichtingen voor de financiële overzichten.

Gecombineerde bewering	Beschrijving
Bestaan (B)	Alles dat in de financiële overzichten is opgenomen of toegelicht bestaat op de juiste datum en dient erin te worden opgenomen. Activa, vreemd-vermogenscomponenten, geboekte transacties en overige aangelegenheden die in de toelichtingen van de financiële overzichten zijn opgenomen, hebben plaatsgevonden en hebben betrekking op de entiteit.
Het accuraat zijn en afgrenzing (A)	Alle vreemd-vermogenscomponenten, opbrengsten, kostenposten en rechten op activa (in de vorm van een houden of beheersing) die het eigendom of de verplichting van de entiteit zijn en zijn geboekt op het passende bedrag en toegerekend (afgrenzing) in de juiste verslagperiode. Dit omvat ook de passende rubricering van bedragen en toelichtingen die in de financiële overzichten zijn opgenomen.
Waardering (W)	Activa en vreemd-vermogenscomponenten en eigen-vermogenscomponenten zijn in de financiële overzichten op het passende bedrag (waarde) geboekt. Aanpassingen in de waardering of toerekening vereist door hun aard of van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving zijn op de passende wijze geboekt.

## 6.4 Het gebruiken van beweringen bij controles

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
315.25	De accountant dient de risico's van een afwijking van materieel belang te onderkennen en in te schatten op: <ul style="list-style-type: none"> <li>a. Het niveau van het financieel overzicht; (Zie: Alinea A105-A108) en</li> <li>b. Het niveau van beweringen voor wat betreft transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen, (Zie: Alinea A109-A113) om zich een basis te verschaffen voor het opzetten en uitvoeren van verdere controlemaatregelen.</li> </ul>

Zoals eerder werd vermeld bevatten de financiële overzichten een aantal opgenomen beweringen. Beweringen kunnen door de accountant worden gebruikt bij het inschatten van de risico's op het niveau van de financiële overzichten en op het niveau van beweringen.

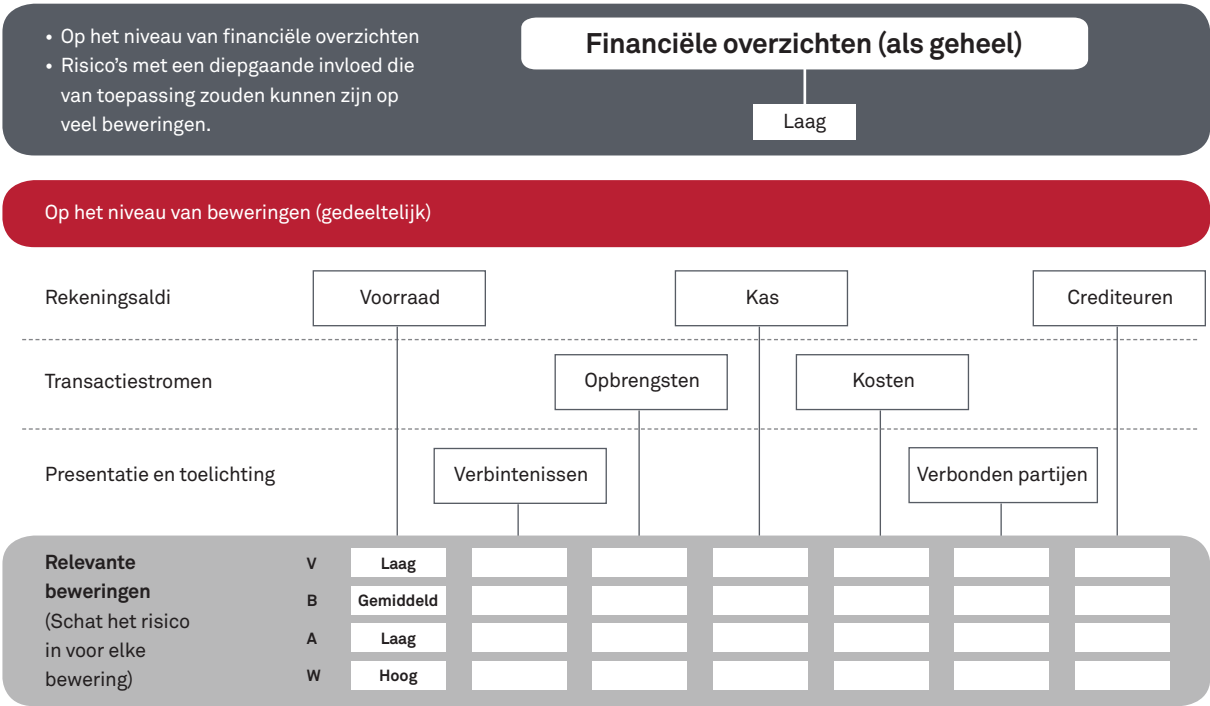
Figuur 6.4-1

Risico's inschatten op:	Opmerking
het niveau van de financiële overzichten	De risico's van afwijkingen van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten hebben de neiging van diepgaande invloed te zijn en daarom adresseren zij alle beweringen. Indien de senior administrateur bijvoorbeeld niet competent genoeg is voor de toegekende taken is het goed mogelijk dat er fouten in de financiële overzichten voor zouden kunnen komen. De aard van dergelijke fouten zal zich echter niet vaak beperken tot een enkele rekening, transactiestroom of toelichting. Bovendien is het niet waarschijnlijk dat de fout zich beperkt tot een enkele bewering zoals de volledigheid van verkopen. Deze zou net zo goed in relatie kunnen staan met overige beweringen zoals accuraat zijn, bestaan en waardering.

Risico's inschatten op:	Opmerking
het niveau van beweringen	<p>Risico's op het niveau van beweringen staan in relatie tot individuele rekeningssaldi op een bepaald tijdstip (bijvoorbeeld op de einddatum van de verslagperiode), transactiestromen (voor de fiscale periode) en de presentatie en toelichting in de financiële overzichten.</p> <p>De relevantie van elke bewering voor een individueel rekeningssaldo (of transactiestroom, of presentatie en toelichting) zal variëren op basis van de kenmerken van het saldo en de potentiële risico's van afwijkingen van materieel belang. Wanneer de bewering van de waardering bijvoorbeeld in overweging wordt genomen, zou de accountant het risico van fouten in de crediteuren als laag inschatten; echter, bij een voorraad waarbij incourantheid een factor is, zou de accountant het waarderingsrisico als hoog inschatten. Een ander voorbeeld is een situatie waarin de risico's van een afwijking van materieel belang als gevolg van compleetheid (ontbrekende items) in het voorraadsaldo laag zijn, maar hoog zijn in relatie tot het verkoopsaldo.</p>

Het verschil tussen de twee niveaus van risico-inschatting wordt gedeeltelijk in het figuur hieronder weergegeven.

Figuur 6.4-2



**Toelichting:**  
Dit figuur maakt gebruik van de gecombineerde beweringen die in Deel 1, Hoofdstuk 6.3 worden beschreven.

- Beweringen worden door de accountant gebruikt om een basis te vormen voor:
- het beschouwen van de verschillende soorten van potentiële afwijkingen die voor zouden kunnen komen;
  - het inschatten van de risico's van afwijkingen van materieel belang; en
  - het opzetten van verdere controlewerkzaamheden die inspelen op de geadresseerde risico's.



Figuur 6.4-3

Gebruikmaken van beweringen	Werkzaamheden
<p>Het beschouwen van soorten potentiële afwijking</p>	<p>Dit zou het uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden inhouden om mogelijke risico's van afwijkingen van materieel belang te onderkennen. De accountant zou bijvoorbeeld vragen kunnen stellen als de volgende:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Bestaat het actief? (Bestaan)</li> <li>• Is dit het eigendom van de entiteit? (Rechten en verplichtingen)</li> <li>• Zijn alle verkooptransacties op de passende wijze geboekt? (Volledigheid)</li> <li>• Is het voorraadsaldo aangepast voor beperkt muterende en incurante items? (Waardering)</li> <li>• Omvat het crediteurensaldo alle bekende verplichtingen op de einddatum van de verslagperiode? (Volledigheid)</li> <li>• Zijn de transacties in de juiste verslagperiode geboekt? (Afgrenzing)</li> <li>• Zijn bedragen op de passende wijze in de financiële overzichten gepresenteerd en toegelicht? (Het accuraat zijn)</li> </ul>
<p>Het inschatten van risico's van afwijkingen van materieel belang</p>	<p>Het risico van een afwijking van materieel belang is een combinatie van inherent risico en beheersingsrisico.</p> <p>Het inschattingsproces omvat:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Inherent risico</b> Onderken potentiële afwijkingen en de beweringen die daarbij horen. Schat dan de waarschijnlijkheid in dat de risico's voorkomen en de mogelijke orde van grootte hiervan.</li> <li>• <b>Beheersingsrisico</b> Ontdek en evalueer de aanwezige relevante interne beheersingsmaatregelen die de ingeschatte risico's mitigeren en adresseer de hieraan ten grondslag liggende beweringen.</li> </ul>
<p>Het opzetten van controlewerkzaamheden</p>	<p>De laatste stap is om controlewerkzaamheden op te zetten om in te kunnen spelen op de ingeschatte risico's door de bewering. Indien het risico bijvoorbeeld hoog is dat debiteuren te hoog worden weergegeven (bewering met betrekking tot het bestaan), dienen de controlewerkzaamheden te zijn opgezet om specifiek de bewering met betrekking tot het bestaan te adresseren. Indien de volledigheid van de verkopen een risico is, kan de accountant een toetsing van interne beheersingsmaatregelen opzetten die de volledigheidsbewering adresseert.</p>

# 07 | Materialiteit en controlerisico

Inhoud van het hoofdstuk	Relevante Standaarden
Het op de passende wijze toepassen van het concept van materialiteit bij het plannen en het uitvoeren van de controle.	320

Alinea #	Doelstelling(en) van de Standaard
320.8	De doelstelling van de accountant is het op passende wijze toepassen van het concept van materialiteit bij de planning en uitvoering van de controle.

Figuur 7.0-1

## Gebruik van materialiteit bij de controle



Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
320.9	In het kader van de Standaarden betekent uitvoeringsmaterialiteit het bedrag of de bedragen die door de accountant op een lager materialiteitsniveau dan voor de financiële overzichten als geheel is (zijn) vastgesteld om de waarschijnlijkheid dat het geheel van niet-gecorrigeerde en niet-ontdekte afwijkingen het materialiteitsniveau overstijgt voor de financiële overzichten als geheel, tot een passend laag niveau te reduceren. Indien van toepassing, verwijst uitvoeringsmaterialiteit tevens naar het bedrag of de bedragen die door de accountant zijn vastgesteld op een lager niveau of op lagere niveaus dan het materialiteitsniveau of materialiteitsniveaus voor bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen.
320.10	Bij het vaststellen van de algehele controleaanpak dient de accountant de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel te bepalen. Het kan zijn dat, in de specifieke omstandigheden van de entiteit, er sprake is van één of meer bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen waarvoor afwijkingen van kleinere bedragen dan de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel redelijkerwijs kunnen verondersteld worden de economische beslissingen van gebruikers die genomen zijn op basis van de financiële overzichten te zullen beïnvloeden. In deze gevallen dient de accountant tevens het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus te bepalen die van toepassing zijn op die bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen. (Zie: Alinea A2-A11)
320.11	De accountant dient de uitvoeringsmaterialiteit in het kader van de inschatting van de risico's van een afwijking van materieel belang vast te stellen, alsmede de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden. (Zie: Alinea A12)

## 7.1 Overzicht

Materialiteit adresseert de significantie van in de financiële overzichten opgenomen informatie voor de economische beslissingen die door gebruikers op basis van de financiële overzichten zijn gemaakt. Door het concept van materialiteit wordt erkend dat sommige aangelegenheden, afzonderlijk of geaggregeerd, belangrijk zijn voor mensen die op basis van de financiële overzichten een economische beslissing maken. Dit zou beslissingen kunnen omvatten zoals over de vraag of er geïnvesteerd moet worden in, zaken moet worden gedaan met of dat er geld geleend kan worden aan een entiteit, of dat deze gekocht moet worden.

In dit hoofdstuk wordt het gebruik van materialiteit bij controles in het algemeen geadresseerd. Raadpleeg Deel 2, Hoofdstuk 6 van deze handleiding voor aanvullende leidraden bij het vaststellen van specifieke bedragen van de materialiteit.

Wanneer een afwijking (of de afwijkingen geaggregeerd) significant genoeg is (zijn) om de beslissing van een geïnformeerd persoon te wijzigen of te beïnvloeden, heeft er een afwijking van materieel belang plaatsgevonden. Onder deze grenswaarde wordt de afwijking doorgaans als niet van materieel belang beschouwd. Deze grenswaarde, waarboven de financiële overzichten een afwijking van materieel belang zouden bevatten, wordt "materialiteit voor de financiële overzichten als geheel" genoemd. In het kader van deze handleiding is deze term verkort naar "algehele materialiteit".

### Toelichting:

Het bepalen van "materialiteit voor de financiële overzichten als geheel" (algehele materialiteit) is niet gebaseerd op een inschatting van het controlerisico. Deze is geheel bepaald in relatie tot de gebruikers van de financiële overzichten. Die zou typisch hetzelfde zijn als die door de opsteller van de financiële overzichten gebruikt wordt.

Laten we aannemen dat de beslissing van een groep gebruikers van de financiële overzichten zou worden beïnvloed door

een afwijking van € 10.000 in de financiële overzichten. Dit zou de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel (of de algehele materialiteit) voor zowel de opsteller als de accountant zijn. Iedere afzonderlijke afwijking of de afwijkingen die geaggregeerd zijn en die niet van materieel belang is/zijn, die het bedrag van € 10.000 overschrijdt (overschrijden), zou/zouden erin resulteren dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten.

Het is de verantwoordelijkheid van de accountant om de waarschijnlijkheid dat de geaggregeerde niet-gecorrigeerde en niet-ontdekte afwijkingen in de financiële overzichten de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel verlaagt naar een passend laag niveau. Indien een accountant eenvoudigweg van plan was om controlewerkzaamheden uit te voeren die de individuele afwijkingen die de €10.000 overschrijden onderkennen, bestaat het risico dat de individuele geaggregeerde afwijkingen die niet van materieel belang zijn die gedurende de controle niet onderkend zijn, erin zouden resulteren dat €10.000 grenswaarde van de materialiteit wordt overschreden. Daarom dient de accountant een aantal aanvullende werkzaamheden uit te voeren die volstaan om een marge of een buffer te creëren voor mogelijke afwijkingen die niet ontdekt zijn. Het doel van de uitvoeringsmaterialiteit is het verstrekken van een dergelijke buffer.

Uitvoeringsmaterialiteit stelt de accountant in staat om bedragen van de materialiteit vast te stellen (op basis van, maar lager dan, de algehele materialiteit) die de risico-inschatting weergeven van de verschillende gebieden van de financiële overzichten. Deze lagere bedragen verstrekken een veiligheidsbuffer tussen de materialiteit (uitvoeringsmaterialiteit) die gebruikt wordt voor het bepalen van de aard en de omvang van de controlewerkzaamheden die uitgevoerd moeten alsmede de algehele materialiteit.

In het voorbeeld hierboven zou de accountant die gebruik maakt van professionele oordeelsvorming kunnen bepalen dat een uitvoeringsmaterialiteit van €6.000 gebruikt zou kunnen worden bij het opzetten van de omvang van de controlewerkzaamheden die uitgevoerd moeten worden. De buffer van €4.000 (€10.000 - €6.000) tussen de uitvoeringsmaterialiteit en de algehele materialiteit verstrekt een veiligheidsmarge voor eventuele niet-ontdekte afwijkingen die zouden kunnen bestaan.

## 7.2 Gebruikers van de financiële overzichten

Materialiteit wordt gebruikt bij zowel het opstellen als bij het controleren van de financiële overzichten. Materialiteit voor de financiële overzichten als geheel (algehele materialiteit) wordt vaak uitgelegd (zoals in de stelsels inzake financiële verslaggeving) in de termen die hieronder staan weergegeven.

*Figuur 7.2-1*

<b>Invloed op het nemen van economische beslissingen</b>	Afwijkingen, met inbegrip van omissies, worden verondersteld van materieel belang te zijn wanneer kan worden verwacht dat zij, afzonderlijk of geaggregeerd, de economische beslissingen van gebruikers die zijn genomen op basis van de financiële overzichten beïnvloeden.
<b>Omliggende omstandigheden</b>	Oordelen over materialiteit worden in het licht van de omliggende gegeven omstandigheden gevormd en worden beïnvloed door de omvang of de aard van een afwijking of door een combinatie van beiden.
<b>Algemene behoeftes van gebruikers</b>	Oordelen over aangelegenheden die voor de gebruikers van de financiële overzichten van materieel belang zijn, zijn gebaseerd op een overweging van de algemene financiële informatiebehoefte van de gebruikers als een groep. Het mogelijke effect van de afwijkingen op specifieke individuele gebruikers, wiens behoeftes enorm kunnen variëren, wordt niet in overweging genomen.

De accountant bepaalt de materialiteit op basis van zijn/haar beeld van de behoeftes van gebruikers. Bij het toepassen van zijn/haar professionele oordeelsvorming is het voor de accountant aanvaardbaar om aan te nemen dat de gebruikers van de financiële overzichten:

- een redelijke kennis van zaken, van economische activiteiten en van financiële verslaggeving hebben en dat zij bereid zijn om informatie in de financiële overzichten met redelijke toewijding te bestuderen;
- begrijpen dat de financiële overzichten opgezet en gecontroleerd zijn op de niveaus van materialiteit;
- de onzekerheden herkennen die inherent zijn aan de waardering van de bedragen die gebaseerd zijn op het gebruik van schattingen, oordeelsvorming en de overweging van toekomstige gebeurtenissen; en
- redelijke economische beslissingen nemen op basis van de informatie in de financiële overzichten.

## 7.3 De aard van afwijkingen

Afwijken kunnen voortkomen uit een aantal oorzaken en kunnen op het volgende gebaseerd zijn:

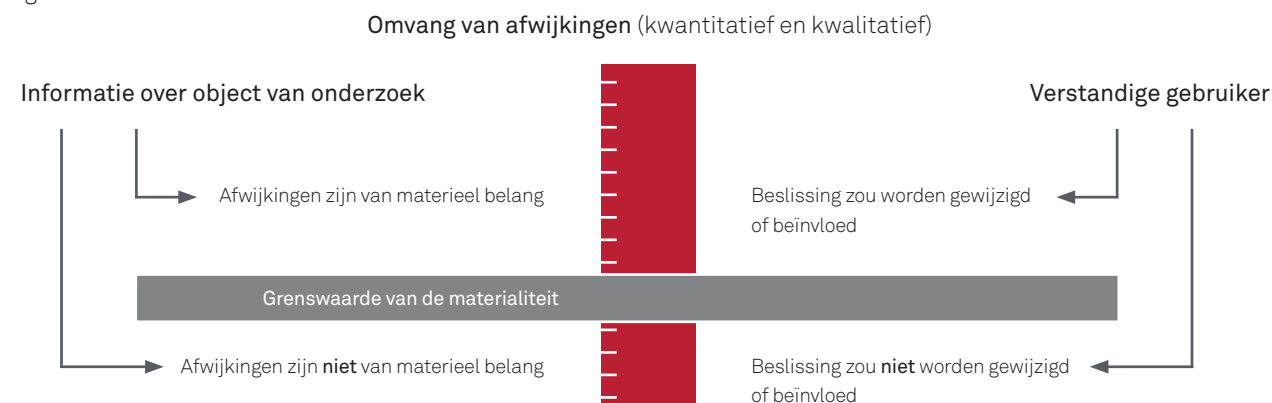
- Omvang - het monetaire bedrag dat erbij betrokken is (kwantitatief);
- Aard van het item (kwalitatief); en
- Omstandigheden die het voorkomen omringen.

Figuur 7.3-1

<b>Typische afwijkingen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Fouten en fraude bij het opstellen van de financiële overzichten onderkend zijn;</li> <li>• Afwijkingen van het van toepassing zijn stelsel inzake financiële verslaggeving;</li> <li>• Door de werknemers of het management gepleegde fraude;</li> <li>• Fouten van het management;</li> <li>• Opstellen van inaccurate of onjuiste schattingen; of</li> <li>• Onjuiste of onvolledige beschrijvingen van de grondslagen voor de financiële verslaggeving of van de informatieverschaffing in de toelichting.</li> </ul>
-----------------------------	--

Materialiteit is geen absoluut getal. Het representeert een grijs gebied van wat zeer waarschijnlijk niet van materieel belang is en wat zeer waarschijnlijk wel van materieel belang is. Derhalve is de inschatting van wat wel van materieel belang is altijd een aangelegenheid van professionele oordeelsvorming. In sommige situaties kan van een aangelegenheid die ver onder het kwantitatieve materialiteitsniveau ligt, worden bepaald dat deze van materieel belang is op basis van de aard van het item of op basis van de omstandigheden die in relatie staan tot de afwijking. De informatie dat er bijvoorbeeld een aantal transacties met verbonden partijen bestaan, kan zeer significant zijn voor een persoon die een beslissing neemt op basis van de financiële overzichten. Tenslotte kan een serie items die niet van materieel belang zijn een serie items worden die wél van materieel belang zijn wanneer zij geaggregeerd zijn.

Figuur 7.3-2



## 7.4 Materialiteit en controlerisico

Materialiteit (zoals hierboven besproken) en het controlerisico staan in relatie tot elkaar en worden gedurende het controleproces samen in aanmerking genomen.

Controlerisico is de mogelijkheid dat een accountant een niet passend oordeel tot uitdrukking brengt over financiële overzichten die een afwijking van materieel belang bevatten.

Figuur 7.4-1

Componenten van het controlerisico	
<b>Risico's van afwijkingen van materieel belang (RAMB)</b>	Het risico dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten voordat de controlewerkzaamheden zijn begonnen. Deze risico's worden op het niveau van de financiële overzichten in aanmerking genomen (vaak risico's met een diepgaande invloed, die effect hebben op vele beweringen) en op het niveau van beweringen, dat betrekking heeft op transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen. RAMB is een combinatie van inherent risico (IR) en beheersingsrisico (BR), wat kan worden samengevat als $IR \times CR = RAMB$ .
<b>Ontdekkingsrisico</b>	<p>Het risico dat de accountant er niet in slaagt de afwijking te ontdekken die in een bewering bestaat die van materieel belang zou kunnen zijn. Ontdekkingsrisico (OR) wordt geadresseerd door middel van:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• goede planning van de controle;</li><li>• het uitvoeren van controlewerkzaamheden die inspelen op de risico's van afwijkingen van materieel belang die zijn onderkend;</li><li>• goede toekenning van controlepersoneel;</li><li>• de toepassing van een professioneel-kritische instelling; en</li><li>• toezicht op en beoordeling van de uitgevoerde controlewerkzaamheden.</li></ul> <p>Het ontdekkingsrisico kan nooit tot nul worden teruggebracht vanwege de inherente beperkingen in de controlewerkzaamheden die worden uitgevoerd, vanwege de menselijke oordelen (professionele) die zijn vereist en vanwege de aard van de onderzochte onderbouwende informatie.</p>

Controlerisico (CR) kan worden samengevat als:  $CR = RAMB \times OR$

Materialiteit en controlerisico worden gedurende de controle in overweging genomen bij:

- het onderkennen en inschatten van de risico's van afwijkingen van materieel belang;
- het bepalen van de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden;
- het bepalen van herzieningen van materialiteit (algehele en uitvoeringsmaterialiteit) nadat de accountant gedurende de controle nieuwe informatie is tegengekomen die ertoe zou hebben kunnen geleid dat hij in eerste instantie een ander bedrag (of andere bedragen) heeft bepaald; en
- het evalueren van het effect van eventuele niet-gecorrigeerde afwijkingen op de financiële overzichten bij het vormen van een oordeel in de controleverklaring.

Om een simpele parallel te gebruiken met het hoogspringen bij atletiek zou materialiteit gelijk kunnen staan aan de hoogte van de lat waar de atleet overheen moet springen. Controlerisico staat gelijk aan de moeilijkheidsgraad die inherent is aan de sprong op die specifieke hoogte (RAMB), in combinatie met het aanvullende risico van het maken van een fout in de aanloop van de sprong of de uitvoering ervan (ontdekkingsrisico).

## 7.5 Niveaus van materialiteit

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
320.12	De accountant dient de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel te herzien (alsmede, indien van toepassing, het materialiteitsniveau of materialiteitsniveaus van bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen) wanneer de accountant tijdens de controle zich bewust is geworden van informatie die hem ertoe zou hebben aangezet om initieel een ander bedrag (of bedragen) vast te stellen. (Zie: Alinea A13)
320.13	Indien de accountant tot de conclusie komt dat een lagere materialiteit voor de financiële overzichten als geheel (alsmede, indien van toepassing, het materialiteitsniveau of materialiteitsniveaus van bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen) dan initieel is vastgesteld passend is, dient de accountant te bepalen of het nodig is om de uitvoeringsmaterialiteit te herzien, alsmede of de aard, timing en omvang van de verdere controlewerkzaamheden passend blijven.
320.14	De accountant dient in de controledocumentatie de volgende bedragen en de factoren die bij het vaststellen hiervan in overweging zijn genomen, op te nemen: <ul style="list-style-type: none"> <li>a. Materialiteit voor de financiële overzichten als geheel (Zie: Alinea 10);</li> <li>b. Indien van toepassing, het materialiteitsniveau of materialiteitsniveaus van bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen (Zie: Alinea 10);</li> <li>c. De uitvoeringsmaterialiteit (Zie: Alinea 11); en</li> <li>d. Alle herzieningen van (a)-(c) naarmate de controle vordert (Zie: Alinea 12-13).</li> </ul>

Figuur 7.5-1



### Toelichting:

De termen "algehele" en "specifieke" die in het figuur hierboven en in de tekst hieronder worden gebruikt, zijn in het kader van deze handleiding gebruikt en zijn geen termen die in de Standaarden worden gebruikt. Algehele materialiteit verwijst naar materialiteit voor de financiële overzichten als geheel; specifieke materialiteit verwijst naar de materialiteit voor bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen.

Aan het begin van de controle vormt de accountant een oordeel over de omvang en aard van afwijkingen die worden verondersteld van materieel belang te zijn. Dit houdt onder meer het vaststellen van bedragen van de materialiteit in zoals hieronder wordt beschreven.

### Het vaststellen van bedragen van materialiteit

Figuur 7.5-2

<b>Algehele materialiteit</b>	Algehele materialiteit staat in relatie tot de financiële overzichten als geheel. Deze is gebaseerd op wat er redelijkerwijs zou kunnen worden verwacht om de economische beslissingen die door de gebruikers van de financiële overzichten worden genomen op basis van die financiële overzichten te beïnvloeden. Deze zou gedurende de loop van de controle gewijzigd kunnen worden als de accountant zich bewust wordt van informatie die ertoe heeft geleid dat hij/zij een ander bedrag (of bedragen) heeft bepaald dan hij/zij in eerste instantie had bepaald.
<b>Algehele uitvoeringsmaterialiteit</b>	Uitvoeringsmaterialiteit is op een lager bedrag vastgesteld dan de algehele materialiteit. Uitvoeringsmaterialiteit stelt de accountant in staat om in te spelen op specifieke risico-inschattingen (zonder de algehele materialiteit te wijzigen). Deze is tevens opgesteld om de mogelijkheid dat een verzameling van niet-gecorrigeerde en niet-ontdekte afwijkingen de algehele materialiteit overschrijdt naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen. Uitvoeringsmaterialiteit zou worden gewijzigd op basis van controlebevindingen (zoals waar er een risico-inschatting was herzien).
<b>Specifieke materialiteit</b>	Specifieke materialiteit is vastgesteld voor transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen waar van afwijkingen van lagere bedragen dan de algehele materialiteit redelijkerwijs kan worden verondersteld dat zij de economische beslissingen van de gebruikers, die op basis van de financiële overzichten zijn genomen, zullen beïnvloeden.
<b>Specifieke uitvoeringsmaterialiteit</b>	Specifieke uitvoeringsmaterialiteit is op een lager bedrag vastgesteld dan de specifieke materialiteit. Dit stelt de accountant in staat om in te spelen op specifieke risico-inschattingen. Dit stelt de accountant tevens in staat om rekening te houden met het mogelijke bestaan van afwijkingen die niet zijn ontdekt en die niet van materieel belang zijn, die, wanneer zij geaggregeerd zijn, een bedrag vormen dat van materieel belang is.

### Materialiteit voor de financiële overzichten als geheel

Materialiteit voor de financiële overzichten als geheel (algehele materialiteit) wordt gebaseerd op het beeld van de accountant dat hij heeft van de behoeftes aan financiële informatie van de gebruikers van de financiële overzichten. Dit zou typisch kunnen worden vastgesteld op een bedrag dat gelijk is aan dat door de opsteller van de financiële overzichten wordt gebruikt. Door gebruik te maken van professionele oordeelsvorming zou de accountant de materialiteit vastzetten op het hoogste bedrag van een afwijking dat de economische beslissing van de gebruikers van de financiële overzichten niet zal beïnvloeden.

Wanneer deze eenmaal is vastgesteld, wordt het bedrag van de algehele materialiteit één van de factoren waarop het uiteindelijke succes of falen van de controle zal worden beoordeeld. Stel dat de algehele materialiteit bijvoorbeeld was vastgesteld op een bedrag van €20.000 en dat als resultaat van het uitvoeren van controlewerkzaamheden:

- er geen afwijkingen werden onderkend – dan zou er een goedkeurend oordeel worden uitgegeven.
- sommige kleine afwijkingen (die niet van materieel belang zijnd) zijn onderkend die niet zijn gecorrigeerd – dan zou er een goedkeurend oordeel worden verstrekt.



- niet-gecorrigeerde afwijkingen die de materialiteit (van €20.000) overschrijden werden gevonden en het management niet bereid was om de noodzakelijke aanpassingen te maken – dan zou er een oordeel met beperking of een afkeurend oordeel zijn vereist.
- niet-gecorrigeerde fouten die de materialiteit (van €20.000) in de financiële overzichten overschrijden bestaan, maar die niet door de accountant zijn onderkend – dan kan er onterecht een goedkeurend controleoordeel worden gegeven.

Raadpleeg Deel 2, Hoofdstuk 21 voor leidraden bij het gebruik van materialiteit bij het evalueren van de verkregen controle-informatie.

Accountants zijn soms in de verleiding om het bedrag van de algehele materialiteit te verlagen wanneer het risico van een afwijking van materieel belang hoog is ingeschat. Dit zou echter niet passend zijn aangezien de materialiteit de noodzaak voor de gebruikers van de financiële overzichten adresseert en niet het niveau van het controlerisico dat daarbij hoort.

Als het controlerisico een factor zou zijn bij het vaststellen van de algehele materialiteit, zou een hoog controlerisico eindigen met een lager bedrag van de algehele materialiteit dan dat was vastgesteld voor een gelijkwaardige entiteit waar het controlerisico laag was. Ervan uitgaande dat de noodzaak voor informatie van de gebruikers van de financiële overzichten gelijk zijn, ongeacht het controlerisico, dan zou het vaststellen van het bedrag van de algehele materialiteit op een lager niveau resulteren in:

- het wekken van verwachting bij de gebruikers van de financiële overzichten dat kleinere afwijkingen in de financiële overzichten (dan feitelijk noodzakelijk is) door de accountant zullen worden onderkend; en
- aanvullende controlewerkzaamheden om zeker te stellen dat het controlerisico teruggebracht is naar een aanvaardbaar laag niveau.

Aangezien de algehele materialiteit is vastgesteld in relatie tot de behoeftes van de gebruikers van de financiële overzichten, zou deze niet moeten worden gewijzigd als gevolg van de controlebevindingen en van wijzigingen in de ingeschatte risico's. Het is vereist dat algehele materialiteit wordt bijgesteld wanneer de accountant zich bewust wordt van informatie die ertoe zou hebben kunnen geleid dat de bepaling van de materialiteit aanvankelijk op een ander bedrag (of bedragen) uitkwam.

Aan het einde van de controle zal de algehele materialiteit worden gebruikt voor het evalueren van het effect van de onderkende afwijkingen op de financiële overzichten alsmede van de passendheid van het oordeel in de controleverklaring.

### **Uitvoeringsmaterialiteit**

Uitvoeringsmaterialiteit stelt de accountant in staat om de risico's van afwijkingen van materieel belang in rekeningsaldi, transactiestromen en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen te adresseren zonder de algehele materialiteit te hoeven wijzigen. Uitvoeringsmaterialiteit stelt de accountant in staat om de bedragen van de materialiteit vast te stellen die gebaseerd zijn op de algehele materialiteit, maar die op lagere bedragen zijn vastgesteld om het risico van het niet ontdekken van afwijkingen weer te geven alsmede om de risico-inschattingen weer te geven. Dit lagere bedrag (of deze bedragen) stelt een veiligheidsbuffer vast tussen de materialiteit die gebruikt wordt voor het bepalen van de aard en de omvang van het toetsen (uitvoeringsmaterialiteit) en het bedrag van de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel (algehele materialiteit).

Het vaststellen van een passend bedrag van de uitvoeringsmaterialiteit zal ervoor zorgen dat er meer werkzaamheden worden uitgevoerd. Dit verhoogt weer de waarschijnlijkheid dat afwijkingen (als deze bestaan) zullen worden onderkend. Als de algehele materialiteit €20.000 zou zijn en de controlewerkzaamheden zijn gepland zijn om alle fouten die de €20.000 overschrijden te ontdekken, is het goed mogelijk dat een fout van bijvoorbeeld €8.000 niet ontdekt zal worden. Als er drie van die fouten bestaan, die opgeteld €24.000 waard zijn, zouden de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten. Als de uitvoeringsmaterialiteit echter op €12.000 was vastgesteld zou het veel waarschijnlijker zijn dat tenminste één of alle van de €8.000 fouten zouden worden ontdekt. Zelfs als er slechts één van de drie fouten was onderkend en gecorrigeerd zou de resterende afwijking van €16.000 minder zijn dan de algehele materialiteit en zouden

de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten. Het vaststellen van een passend bedrag van de uitvoeringsmaterialiteit houdt het toepassen van professionele oordeelsvorming in en het is geen eenvoudige berekening zoals een percentage (bijvoorbeeld 75%) van het algehele materialiteitsniveau. Op basis van de bijzondere omstandigheden van de entiteit die gecontroleerd wordt, zou het echter kunnen worden vastgesteld op een enkel bedrag voor de financiële overzichten als geheel, of op individuele bedragen voor bepaalde saldi, transacties en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen.

Het bepalen van de uitvoeringsmaterialiteit houdt onder meer het toepassen van professionele oordeelsvorming in op basis van factoren die het controlerisico adresseren, zoals het volgende:

- Inzicht in de entiteit en in de resultaten van het uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden;
- Aard en omvang van afwijkingen die in de vorige controles onderkend zijn; en
- Verwachtingen van mogelijke afwijkingen in de lopende verslagperiode.

Het kan zijn dat de uitvoeringsmaterialiteit als geheel of voor individuele saldi, transacties en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen op ieder moment van de controle gewijzigd moet worden (zonder de algehele materialiteit te beïnvloeden). Dit gebeurt dan om de herziene risico-inschattingen, controlebevindingen en nieuw verkregen informatie weer te geven. Aan het einde van de controle zou de algehele materialiteit worden gebruikt om het effect van de onderkende afwijkingen op de financiële overzichten te evalueren alsmede voor het bepalen van het oordeel dat in de controleverklaring wordt geformuleerd. (Raadpleeg Deel 2, Hoofdstuk 21 voor verdere leidraden.)

## AANDACHTSPUNT

Wanneer een mogelijke afwijking is onderkend, adresseer dan de omstandigheden waarin deze afwijking plaatsvond en de invloed op risico-inschatting/controleprogramma's voordat de uitvoeringsmaterialiteit in heroverweging wordt genomen.

### Specifieke materialiteit

Er bestaan sommige situaties waarin verondersteld wordt dat afwijkingen van lagere bedragen dan de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel de economische beslissingen van de gebruikers, die genomen zijn op basis van de financiële overzichten, beïnvloeden.

*Figuur 7.5-3*

Factoren die beslissingen beïnvloeden	Mogelijke voorbeelden
Vereisten op grond van wet- en regelgeving en van het stelsel inzake financiële verslaggeving	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Gevoelige in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen zoals de beloning van het management en degenen belast met governance.</li> <li>• Transacties met betrekking tot verbonden partijen.</li> <li>• Het niet naleven van overeengekomen bepalingen met betrekking tot leningen, contractuele afspraken, normen van regelgevers en toezichthouders en door wet- en regelgeving voorgeschreven vereisten voor verslaggeving.</li> <li>• Bepaalde soorten van uitgaven zoals illegale betalingen of kosten van leidinggeevenden.</li> </ul>
In financiële overzichten opgenomen toelichtingen m.b.t. belangrijke sectoren	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Reserves en exploratiekosten van een entiteit in een mijnbouwentiteit.</li> <li>• Onderzoeks- en ontwikkelingskosten voor farmaceutische entiteit.</li> </ul>

Factoren die beslissingen beïnvloeden	Mogelijke voorbeelden
Toelichting van signifi- cante gebeurtenissen en belangrijke wijzigingen in operationele activiteiten	<ul style="list-style-type: none"> <li>Recent overgenomen bedrijven of uitbreiding van operationele activiteiten</li> <li>Beëindigde operationele activiteiten.</li> <li>Ongebruikelijke gebeurtenissen of voorwaardelijke gebeurtenissen (bijvoorbeeld rechtszaken)</li> <li>Introductie van nieuwe producten en diensten.</li> </ul>

De accountant zou het bestaan van de aangelegenheden zoals die hierboven staan beschreven voor een of meerdere bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen in overweging nemen. De accountant kan het ook nuttig achten om inzicht te verwerven in de beeldvorming en verwachtingen van het management en degenen belast met governance.

### Specifieke uitvoeringsmaterialiteit

Deze is dezelfde als de uitvoeringsmaterialiteit die hierboven wordt besproken, behalve dat deze in relatie staat met de bedragen die voor de specifieke materialiteit zijn vastgesteld. De specifieke uitvoeringsmaterialiteit zou op een lager bedrag worden vastgesteld dan de specifieke materialiteit om zeker te stellen dat er voldoende controlewerkzaamheden worden uitgevoerd om de waarschijnlijkheid dat geaggregeerde niet-gecorrigeerde en niet-ontdekte afwijkingen de specifieke materialiteit overschrijden terug te brengen tot een aanvaardbaar laag niveau.

## 7.6 Documentatie van materialiteit

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
320.14	<p>De accountant dient in de controledocumentatie de volgende bedragen en de factoren die bij het vaststellen hiervan in overweging zijn genomen, op te nemen:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Materialiteit voor de financiële overzichten als geheel (Zie: Alinea 10);</li> <li>Indien van toepassing, het materialiteitsniveau of materialiteitsniveaus van bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen (Zie: Alinea 10);</li> <li>De uitvoeringsmaterialiteit (Zie: Alinea 11); en</li> <li>Alle herzieningen van (a)-(c) naarmate de controle vordert (Zie: Alinea 12-13).</li> </ol>

Omdat de bedragen van de materialiteit zijn gebaseerd op de professionele oordeelsvorming van de accountant is het van belang dat de factoren en de bedragen die horen bij het bepalen van de materialiteit op de verschillende niveaus op de passende wijze worden gedocumenteerd. Dit zou typisch als volgt plaatsvinden:

- Gedurende de planningsfase, wanneer er beslissingen worden genomen over omvang van vereiste werkzaamheden.
- Gedurende de controle, wanneer, op basis van de controlebevindingen, herzieningen kunnen zijn vereist van óf de algehele materialiteit óf de uitvoeringsmaterialiteit voor bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen.

De documentatie zou het volgende adresseren:

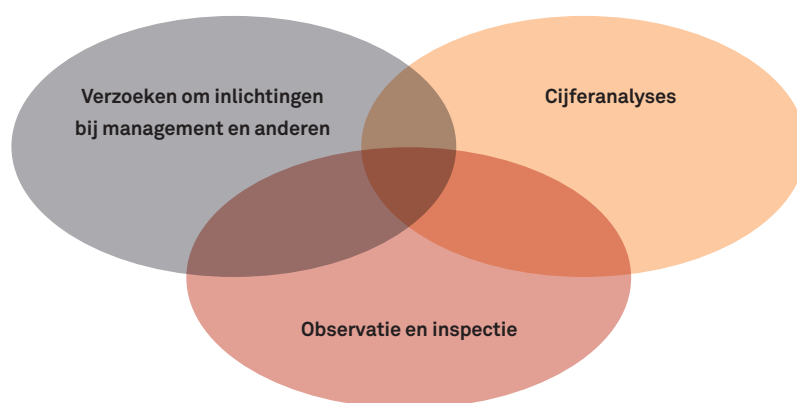
- De gebruikers van de financiële overzichten;
- De factoren die worden gebruikt bij het bepalen van:
  - de materialiteit voor financiële overzichten als geheel en, indien van toepassing, het niveau of niveaus van materialiteit voor bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in financiële overzichten opgenomen toelichtingen;
  - de uitvoeringsmaterialiteit; en
- Een eventuele herziening van de bedragen van de materialiteit uit punt 2 hierboven naarmate de controle vordert.

# 08 | Risico-inschattingswerkzaamheden

Inhoud van het hoofdstuk	Relevante Standaarden
De aard van en het gebruik van risico-inschattingswerkzaamheden door een accountant om de risico's van afwijkingen van materieel belang te onderkennen en in te schatten.	240, 315

De drie risico-inschattingswerkzaamheden worden in het figuur hieronder uiteengezet.

Figuur 8.0-1



Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
315.5	De accountant dient risico-inschattingswerkzaamheden uit te voeren om een redelijke basis te verkrijgen voor het onderkennen en inschatten van risico's van een afwijking van materieel belang op het niveau van het financieel overzicht en op het niveau van beweringen. De risico-inschattingswerkzaamheden op zich verschaffen echter geen voldoende en geschikte controle-informatie waarop het controleoordeel van de accountant kan worden gebaseerd. (Zie: Alinea A1-A5)

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
315.6	<p>De risico-inschattingswerkzaamheden dienen het volgende te omvatten:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Het verzoeken om inlichtingen bij het management en bij anderen binnen de entiteit die naar het oordeel van de accountant beschikken over informatie die waarschijnlijk een hulpmiddel kan zijn bij het onderkennen van risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten; (Zie: Alinea A6)</li> <li>Cijferanalyses; (Zie: Alinea A7-A10)</li> <li>Observatie en inspectie. (Zie: Alinea A11)</li> </ol>
315.11	<p>De accountant dient inzicht te verwerven in:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>De relevante sectorspecifiekefactoren, regelgeving en andere externe factoren met inbegrip van het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving; (Zie: Alinea A17-A22)</li> <li>De aard van de entiteit, waaronder: <ol style="list-style-type: none"> <li>Haar activiteiten;</li> <li>Haar structuur inzake eigendom en governance;</li> <li>Het soort investeringen dat zij doet en van plan is te doen, met inbegrip van investeringen in voor een bijzonder doel opgerichte entiteiten (special purpose entities);</li> <li>De wijze waarop de entiteit wordt gestructureerd en hoe ze wordt gefinancierd; teneinde de accountant in staat te stellen inzicht te verwerven in de transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen die naar verwachting zullen worden aangetroffen; (Zie: Alinea A23-A27)</li> </ol> </li> <li>De keuze en toepassing door de entiteit van grondslagen voor financiële verslaggeving, alsmede de redenen voor veranderingen daarin. De accountant dient te evalueren of de grondslagen voor financiële verslaggeving geschikt zijn voor haar bedrijfsactiviteiten en in overeenstemming zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en met de grondslagen voor financiële verslaggeving die in de desbetreffende sector worden gebruikt; (Zie: Alinea A28)</li> <li>De doelstellingen en strategieën van de entiteit en de daarmee verband houdende bedrijfsrisico's die kunnen leiden tot risico's van een afwijking van materieel belang; (Zie: Alinea A29-A35)</li> <li>De wijze waarop de entiteit haar financiële prestaties meet en beoordeelt (Zie: Alinea A36-A41)</li> </ol>
315.12	<p>De accountant dient inzicht te verwerven in de interne beheersing die relevant is voor de controle. Hoewel de meeste voor een controle relevante interne beheersingsmaatregelen waarschijnlijk betrekking hebben op de financiële verslaggeving, zijn niet alle interne beheersingsmaatregelen die betrekking hebben op de financiële verslaggeving relevant voor de controle. Het is een kwestie van door de accountant gehanteerde professionele oordeelsvorming of interne beheersingsmaatregel, alleen of tezamen met andere interne beheersingsmaatregelen, relevant is voor controle. (Zie: Alinea A42-A65)</p>

## 8.1 Overzicht

Het doel van de risico-inschattingswerkzaamheden is het onderkennen en inschatten van risico's of afwijkingen van materieel belang. Dit kan worden bereikt door middel van inzicht in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van de interne beheersing. Informatie kan worden verkregen vanuit externe bronnen zoals het internet en handelspublicaties alsmede vanuit interne bronnen zoals besprekingen met personeel in belangrijke functies.

Dit inzicht in de entiteit wordt een voortdurend en dynamisch proces van het verzamelen, bijwerken en analyseren van informatie gedurende de controle.

## 8.2 Controle-informatie

Risico-inschattingswerkzaamheden verschaffen controle-informatie om de inschatting van risico's op het niveau van financiële overzichten en op het niveau van beweringen te onderbouwen. Deze onderbouwende informatie staat echter niet op zichzelf. Onderbouwende informatie die is verkregen door middel van risico-inschattingswerkzaamheden wordt door verdere controlewerkzaamheden (die inspelen op de onderkende risico's) aangevuld, zoals toetsingen van interne beheersingsmaatregelen en/of gegevensgerichte werkzaamheden.

### Vereiste werkzaamheden

De accountant maakt gebruik van professionele oordeelsvorming om de risico-inschattingswerkzaamheden die uitgevoerd moeten worden alsmede om de reikwijdte of diepgang van het vereiste inzicht in de entiteit te bepalen. In het eerste jaar dat de accountant een controle voor een entiteit uitvoert, zullen de vereiste werkzaamheden om deze informatie te verkrijgen en te documenteren vaak een significante hoeveelheid tijd vereisen. Als de verkregen informatie in het eerste jaar echter goed is gedocumenteerd, zou de vereiste tijd om de informatie bij te werken in de daaropvolgende jaren aanzienlijk minder zijn dan die in het eerste jaar vereist was.

Het is noodzakelijk dat de accountant aanvullende risico-inschattingswerkzaamheden uitvoert om de bedrijfs- en frauderisico's die zouden kunnen resulteren in een afwijking van materieel belang te onderkennen. Dit houdt onder meer het in overweging nemen van eventuele gebeurtenissen of situaties die gerede twijfel doet rijzen over het vermogen van een entiteit om haar continuïteit te handhaven.

De vereiste reikwijdte of diepgang in het inzicht in de entiteit is in paragrafen 11 en 12 van Standaard 315 (hierboven weergegeven) uiteengezet. Deze diepgang van algeheel inzicht van de accountant zal minder zijn dan dat van het management bij het managen van de entiteit.

## AANDACHTSPUNT

Onthoud bij het opzetten van de aard en de omvang van de risico-inschattingswerkzaamheden die moeten worden uitgevoerd, dat in sommige Standaarden specifieke aangelegenheden uiteen worden gezet die in aanmerking moeten worden genomen. Sommige voorbeelden zijn hieronder weergegeven:

### Standaard 240.16 Fraude bij een controle van financiële overzichten

Bij het uitvoeren, van risico-inschattingswerkzaamheden en van daarmee verband houdende werkzaamheden gericht op het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersingsomgeving zoals op grond van Standaard 315 is vereist, dient de accountant de in de alinea's 17-24 genoemde werkzaamheden uit te voeren teneinde de informatie te verkrijgen die hij gebruikt bij het onderkennen van de risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude.

### Standaard 540.8 Het controleren van schattingen

Bij het uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden en daarop betrekking hebbende activiteiten voor het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van de interne beheersing van de entiteit zoals is vereist op grond van Standaard 315, dient de accountant inzicht te verwerven in de onderstaande punten teneinde een basis te verschaffen voor het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang bij schattingen: (Zie: Alinea A12)

- a. De voor de schattingen relevant zijnde vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, met inbegrip van de daarmee verband houdende toelichtingen; (Zie: Alinea A13-A15)

- b. De wijze waarop het management die transacties, gebeurtenissen en omstandigheden onderkent die aanleiding kunnen geven tot de noodzaak om schattingen op te nemen of toe te lichten in de financiële overzichten. Bij het verkrijgen van dit inzicht dient de accountant bij het management om inlichtingen te verzoeken over veranderingen in omstandigheden die aanleiding kunnen geven tot nieuwe schattingen of tot de noodzaak om bestaande schattingen te herzien; (Zie: Alinea A16-A21)
- c. De wijze waarop het management de schattingen maakt, alsmede inzicht in de gegevens waarop deze zijn gebaseerd, met inbegrip van: (Zie: Alinea A22-A23)
  - (i) De methode, met inbegrip van het model voor zover van toepassing, die werd gehanteerd bij het maken van de schatting; (Zie: Alinea A24-A26)
  - (ii) De relevante interne beheersingsmaatregelen; (Zie: Alinea A27-A28)
  - (iii) De vraag of het management gebruik heeft gemaakt van een deskundige; (Zie: Alinea A29-A30)
  - (iv) De veronderstellingen die aan de schattingen ten grondslag liggen; (Zie: Alinea A31-A36)
  - (v) De vraag of er een verandering ten opzichte van de voorgaande verslagperiode is geweest, dan wel had moeten zijn, in de methoden voor het maken van schattingen en zo ja, waarom; en (Zie: Alinea A37)
  - (vi) De vraag of, en zo ja, op welke wijze, het management een inschatting heeft gemaakt van het effect van schattingsonzekerheid. (Zie: Alinea A38)

#### Standaard 550.11 Verbonden Partijen

Als onderdeel van de risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden waarvan de uitvoering door de accountant tijdens de controle op grond van de Standaarden 315 en 240 wordt vereist, dient de accountant de controlewerkzaamheden en de daarmee verband houdende werkzaamheden uit te voeren zoals uiteengezet in de alinea's 12-17 teneinde informatie die relevant is voor het onderkennen van de risico's van een afwijking van materieel belang die betrekking heeft op relaties en transacties met verbonden partijen te verkrijgen. (Zie: Alinea A8)

#### Standaard 570.10 Continuïteit

Bij het uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden zoals vereist op grond van Standaard 315 dient de accountant in overweging te nemen of er gebeurtenissen of omstandigheden zijn die gereede twijfel kunnen doen ontstaan over het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

In kleinere entiteiten kunnen de werkzaamheden die vereist zijn om deze risico's te onderkennen minimaal zijn, terwijl in grotere en complexere entiteiten de werkzaamheden extensief kunnen zijn.

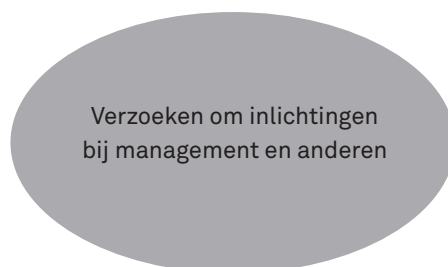
## 8.3 De drie risico-inschattingswerkzaamheden

Elk van de drie risico-inschattingswerkzaamheden dienen gedurende de controle te worden uitgevoerd, maar niet perse voor ieder aspect van het vereiste inzicht. In veel situaties kunnen de resultaten van het uitvoeren van één soort van de werkzaamheden leiden tot het uitvoeren van een andere. Gedurende het voeren van een gesprek met de verkoopmanager, bijvoorbeeld, kan een ongebruikelijk maar significant verkoopcontract worden onderkend. Dit zou kunnen worden gevolgd door een onderzoek van het feitelijke verkoopcontract en een analyse van de invloed op de verkoopmarges.

De bevindingen van het uitvoeren van cijferanalyses op voorlopige operationele resultaten kunnen uiteindelijk sommige vragen opwerpen voor het management. De antwoorden op deze vragen zouden dan kunnen leiden tot het verzoeken om bepaalde documenten te inspecteren of sommige activiteiten te observeren.

De aard en het gebruik van de drie werkzaamheden zijn hieronder weergegeven.

## 8.4 Het verzoeken om inlichtingen bij het management en anderen (met inbegrip van het verzoeken om inlichtingen die in relatie staan tot fraude)



Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
240.17	<p>De accountant dient bij het management om inlichtingen te verzoeken met betrekking tot:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>De inschatting door het management van het risico dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang zouden kunnen bevatten die het gevolg is van fraude, met inbegrip van de aard, omvang en frequentie van deze inschattingen (Zie: Alinea A12-A13);</li><li>Het proces dat door het management wordt gehanteerd voor het onderkennen van en het inspelen op de risico's van fraude binnen de entiteit, met inbegrip van eventuele specifieke frauderisico's die het management heeft onderkend of die onder zijn aandacht zijn gebracht of van transactiestromen, rekeningssaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen waarvoor waarschijnlijk een frauderisico bestaat (Zie: Alinea A14);</li><li>De communicatie door het management, indien aanwezig, gericht aan degenen belast met governance inzake haar processen met betrekking tot het onderkennen van en het inspelen op de risico's van fraude binnen de entiteit; en</li><li>De communicatie door het management, indien aanwezig, aan personeelsleden inzake haar visie op zakelijk handelen en inzake haar visie op ethisch gedrag.</li></ol>
240.18	<p>De accountant dient een verzoek om inlichtingen te richten aan het management en, in voorkomend geval, aan anderen binnen de entiteit om te bepalen of zij op de hoogte zijn van fraudegevallen die zich hebben voorgedaan, van gevallen van vermoede fraude en van aantijgingen van fraude die op de entiteit van invloed zijn. (Zie: Alinea A15-A17)</p>
240.20	<p>Tenzij allen belast met governance betrokken zijn bij het management van de entiteit dient de accountant inzicht te verwerven over de wijze waarop degenen belast met governance het toezicht uitoefenen op de door het management gevolgde processen teneinde de risico's van fraude binnen de entiteit te onderkennen en hierop in te spelen, en over de interne beheersing die het management heeft opgezet teneinde deze risico's te mitigeren. (Zie: Alinea A19-A21)</p>
240.21	<p>Tenzij allen belast met governance betrokken zijn bij het managen van de entiteit, dient de accountant aan degenen belast met governance een verzoek om inlichtingen te richten om te bepalen of zij op de hoogte zijn van fraudegevallen die zich hebben voorgedaan, van gevallen van vermoede fraude en van aantijgingen van fraude die op de entiteit betrekking hebben. Deze inlichtingen worden deels gevraagd ter ondersteuning van de verstrekte antwoorden op de verzoeken om inlichtingen van het management.</p>



Het verzoeken om inlichtingen wordt door de accountant gebruikt in samenhang met overige risico-inschattingswerkzaamheden om te helpen bij het onderkennen van risico's van afwijkingen van materieel belang. De focus van deze vragen is het verwerven van inzicht in elk van de vereiste aspecten die in paragrafen 11 en 12 van Standaard 315 uiteen zijn gezet (hierboven weergegeven).

Het is kenmerkend dat de meeste informatie van verzoeken om inlichtingen bij het management en degenen die verantwoordelijk zijn voor de financiële verslaggeving wordt verkregen. Verzoek om inlichtingen bij anderen binnen de entiteit en werknemers op verschillende niveaus van autoriteit kan echter een ander beeld verstrekken. De aanvullende informatie die kan worden gebruikt bij het onderkennen van risico's van afwijkingen van materieel belang zou anders gemist kunnen worden. Een bespreking met de verkoopmanager zou bijvoorbeeld kunnen onthullen dat bepaalde verkooptransacties (laat in de verslagperiode) gehaast waren en niet overeenkomstig de beleidslijnen inzake de opbrengstverantwoording van de entiteit zijn vastgelegd.

Gebieden van verzoeken om inlichtingen zijn in het figuur hieronder uiteengezet.

Figuur 8.4-1

Het voeren van een gesprek met:	Verzoek om inlichtingen betreffende:
<p><b>Degenen belast met governance (DBMG) (als zij niet betrokken zijn bij het managen van de entiteit)</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De omgeving waarin de financiële overzichten zijn opgesteld.</li> <li>• Het overzicht over de processen van het management voor het onderkennen van het inspelen op de risico's van fraude of het maken van fouten alsmede de interne beheersing die het management heeft opgezet op deze risico's te mitigeren.</li> <li>• De kennis van eventuele feitelijke, vermoede of vermeende fraude die de entiteit beïnvloedt.</li> <li>• Neem het bijwonen van een vergadering van degenen belast met governance in overweging, alsmede het lezen van de notulen van hun vorige vergaderingen.</li> </ul>
<p><b>Het management en degenen die verantwoordelijk zijn voor de financiële verslaggeving</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De inschatting door het management van het risico dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang zouden kunnen bevatten als gevolg van fraude of het maken van fouten, met inbegrip van de aard, omvang en frequentie van dergelijke schattingen.</li> <li>• De eventuele communicatie van het management naar werknemers met betrekking tot zijn visies op bedrijfspraktijken en ethisch gedrag.</li> <li>• De cultuur (waarden en ethiek) van de entiteit.</li> <li>• De werkwijze van het management.</li> <li>• De incentive-plannen van het management.</li> <li>• Ruimte voor het door het management doorbreken van de interne beheersingsmaatregelen.</li> <li>• Kennis van fraude of vermoede fraude.</li> <li>• Hoe de schattingen zijn opgesteld.</li> <li>• Het opstellen van de financiële overzichten en het beoordelingsproces.</li> <li>• De eventuele communicatie van het management naar degenen belast met governance.</li> </ul>
<p><b>Werknemers in een sleutelpositie (inkopen, salariskosten, financiële verslaggeving, etc.)</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Bedrijfstrends en ongebruikelijke gebeurtenissen.</li> <li>• Het initiëren, verwerken of vastleggen van complexe of ongebruikelijke transacties.</li> <li>• De mate van het door het management doorbreken van de interne beheersingsmaatregelen (zijn deze werknemers in een sleutelpositie bijvoorbeeld ooit gevraagd de interne beheersingsmaatregelen te doorbreken?)</li> </ul>

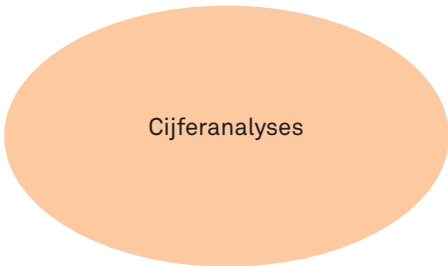
Het voeren van een gesprek met:	Verzoek om inlichtingen betreffende:
	<ul style="list-style-type: none"> <li>De passendheid/toepassing van de grondslagen voor de financiële verslaggeving die worden gebruikt.</li> </ul>
<b>Marketing- of Verkoop personeel</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Marketingstrategieën en verkooptrends.</li> <li>Incentives voor de verkoopuitvoering.</li> <li>Contractuele overeenkomsten met cliënten.</li> <li>De mate van het door het management doorbreken van de interne beheersingsmaatregelen (zijn deze werknemers bijvoorbeeld ooit gevraagd de interne beheersingsmaatregelen of de opbrengstverantwoording betreffende de grondslagen voor de financiële verslaggeving te doorbreken?)</li> </ul>

## AANDACHTSPUNT

Beperk je vragen niet tot de eigenaar-bestuurder en de administrateur (in het bijzonder bij kleinere controles). Vraag eventuele andere werknemers binnen de entiteit (zoals de verkoopmanager, productiemanager of overige werknemers) naar trends, ongebruikelijke gebeurtenissen, grote bedrijfsrisico's, het functioneren van de interne beheersing en naar eventuele voorbeelden van het doorbreken door het management van de interne beheersingsmaatregelen.

Indien ontdekt wordt dat het senior management of degenen belast met governance bij een mogelijke fraude betrokken is/zijn, raadpleeg dan direct de opdrachtpartner en neem het inwinnen van juridisch advies in overweging met betrekking tot hoe nu verder te gaan. De informatie dient ook vertrouwelijk te blijven om zeker te stellen dat de vereisten met betrekking tot privacy en vertrouwelijkheid op de passende wijze worden opgevolgd. Check tevens de gedragscode voor aanvullende vereisten en leidraden.

## 8.5 Cijferanalyses



Cijferanalyses die gebruikt worden als risico-inschattingswerkzaamheden helpen bij het onderkennen van aangelegenheden die implicaties hebben met betrekking tot de financiële overzichten en de controle. Sommige voorbeelden zijn ongebruikelijke transacties of gebeurtenissen, bedragen, ratio's en trends.

Naast het vervullen van de rol van risico-inschattingswerkzaamheden kunnen cijferanalyses ook worden gebruikt als verdere controlewerkzaamheden bij:

- het verkrijgen van onderbouwende informatie over een in de financiële overzichten opgenomen bewering. Dit zou een gegevensgerichte cijferanalyse zijn en wordt uitgebreider besproken in Deel 1, Hoofdstuk 10 van deze handleiding; en
- het uitvoeren van een algehele beoordeling van de financiële overzichten op, of vlak bij, de einddatum van de controle.

De meeste cijferanalyses zijn niet erg gedetailleerd of complex. Ze maken vaak gebruik van op een hoog niveau geaggregeerde gegevens, wat inhoudt dat de resultaten slechts een brede initiële aanwijzing kunnen verstrekken over de vraag of er sprake is van een afwijking van materieel belang.

De stappen die horen bij het uitvoeren van cijferanalyses zijn het figuur hieronder weergegeven.

Figuur 8.5-1

Wat te doen?	Hoe wordt dit gedaan?
<b>Ontdek onderlinge relaties binnen de gegevens</b>	<p>Ontwikkel verwachtingen over de geloofwaardige relaties tussen de verschillende soorten van informatie waarvan redelijkerwijs kan worden aangenomen dat zij bestaan. Streef er naar, waar mogelijk, onafhankelijke bronnen van informatie te gebruiken (die dus niet intern gegenereerd zijn).</p> <p>De financiële en niet-financiële informatie zou het volgende kunnen omvatten:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Financiële overzichten voor vergelijkbare vorige verslagperiodes;</li> <li>• Budgetten, voorspellingen en extrapolaties, met inbegrip van extrapolaties van tussentijdse of jaarlijkse gegevens; en</li> <li>• Informatie met betrekking tot de sector waarin de entiteit opereert en tot de huidige economische condities.</li> </ul>
<b>Vergelijken</b>	<p>Vergelijk verwachtingen met vastgelegde bedragen of ratio's die vanuit vastgelegde bedragen zijn ontwikkeld.</p>
<b>Evalueer de resultaten</b>	<p>Evalueer de resultaten. Waar ongebruikelijke of onverwachte relaties worden gevonden, neem dan de potentiële risico's van afwijkingen van materieel belang in overweging.</p>

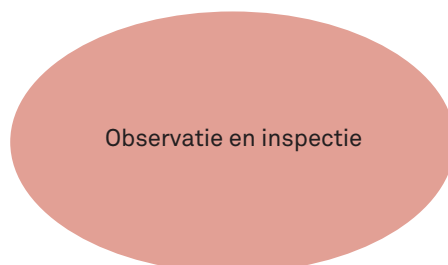
De resultaten van deze cijferanalyses dienen in aanmerking te worden genomen samen met overige informatie die vermeld is om:

- de risico's van afwijkingen van materieel belang in relatie tot de beweringen die opgenomen zijn in significante items in de financiële overzichten te onderkennen; en
- te helpen bij het opzetten van de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden.

**Toelichting:**

Sommige kleinere entiteiten zijn misschien niet in staat om huidige financiële informatie aan de accountant te verstrekken zoals tussentijdse of maandelijkse financiële informatie voor het uitvoeren van cijferanalyses. In deze omstandigheden kan er sommige informatie worden verkregen door middel van een verzoek om inlichtingen, maar een gedetailleerd verzoek om inlichtingen kan misschien wachten tot er een vroeg concept van de financiële overzichten van de entiteit beschikbaar is.

## 8.6 Observatie en inspectie



Observatie en inspectie:

- onderbouwen het verzoeken om inlichtingen bij het management en anderen; en
- verschaffen aanvullende informatie over de entiteit en haar omgeving.

Observatie- en inspectiewerkzaamheden omvatten doorgaans werkzaamheden en een toepassing zoals in het figuur hieronder staat weergegeven.

Figuur 8.6-1

Werkzaamheden	Potentiële toepassing
<b>Observatie</b>	Overweeg het volgende te observeren: <ul style="list-style-type: none"><li>• Hoe de entiteit werkt en is georganiseerd;</li><li>• De panden en fabrieksinstallaties van de entiteit;</li><li>• De werkwijze en de houding ten opzichte van interne beheersing van het management;</li><li>• Werking van verschillende interne beheersingswerkzaamheden; en</li><li>• Het naleven van de belangrijke beleidslijnen.</li></ul>
<b>Inspectie</b>	Overweeg het inspecteren van documenten zoals: <ul style="list-style-type: none"><li>• Bedrijfsplannen, -strategieën en -voorstellen;</li><li>• Brancheonderzoek en mediarapporten betreffende de entiteit;</li><li>• Belangrijke contracten en afspraken;</li><li>• Regelgeving en correspondentie met regelgevers of toezichthouders;</li><li>• Correspondentie met advocaten, bankiers en overige belanghebbenden;</li><li>• Grondslagen voor administratieve verslaggeving en vastleggingen;</li><li>• Handleidingen voor de interne beheersing;</li><li>• Rapportages die door het management zijn opgezet (zoals uitvoeringsgegevens en tussentijdse financiële overzichten; en</li><li>• Overige rapporten zoals notulen van vergaderingen van degenen belast met governance, rapporten van consultants, etc.</li></ul>

## 8.7 Het opzetten en implementeren van interne beheersingsmaatregelen

Risico-inschattingswerkzaamheden omvatten tevens werkzaamheden die horen bij het evalueren van de opzet en het implementeren van relevante interne beheersingsmaatregelen. Deze werkzaamheden worden in Deel 2, Hoofdstuk 11 uitgebreider geadresseerd.

## 8.8 Overige bronnen van informatie over risico's

Overige werkzaamheden die door de accountant worden uitgevoerd kunnen worden gebruikt voor doeleinden van de risico-inschatting. Sommige typische voorbeelden worden in het volgende figuur uiteengezet.

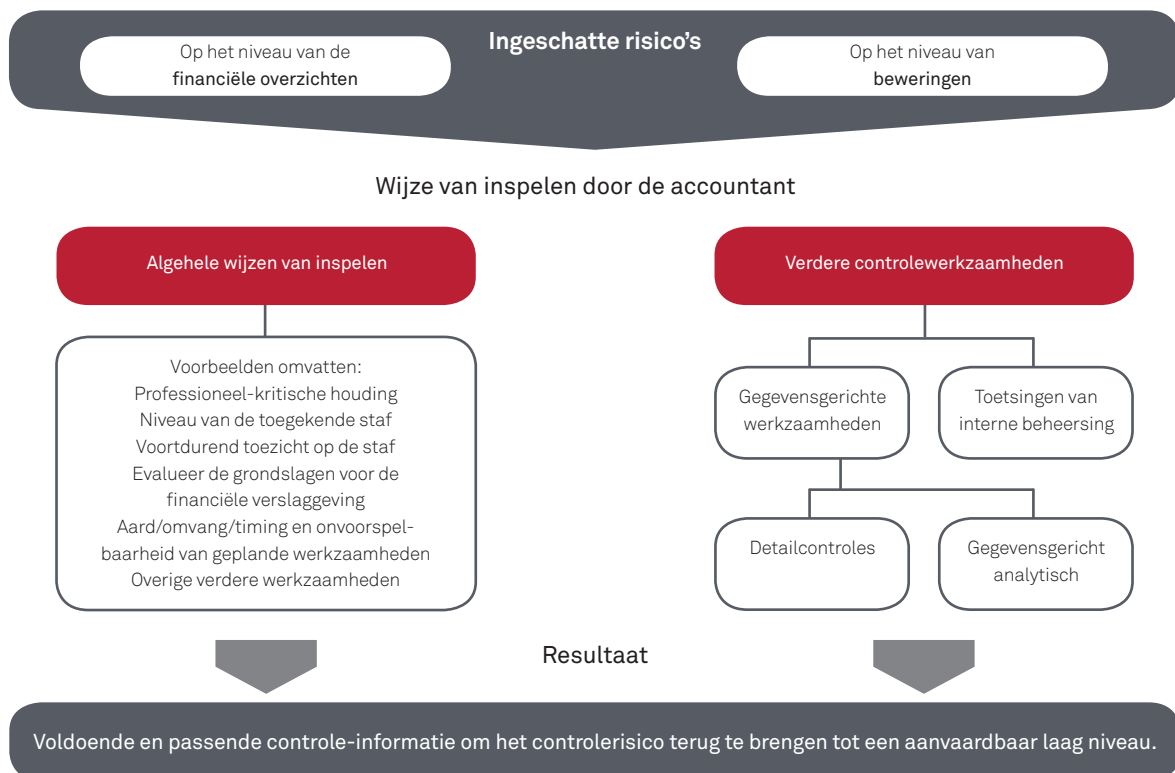
Figuur 8.8-1

Wat te doen?	Hoe wordt dit gedaan?
<b>Aanvaarding en continuering van de cliënt</b>	Relevante informatie die is verkregen door middel van het uitvoeren van voorbereidende werkzaamheden.
<b>Vorige werkzaamheden</b>	Relevante ervaring die is opgedaan bij vorige opdrachten en andere soorten opdrachten die voor de entiteit zijn uitgevoerd.  Deze zou het volgende kunnen omvatten: <ul style="list-style-type: none"><li>• Aandachtsgebieden in vorige controles;</li><li>• Zwakke punten de in interne beheersing;</li><li>• Wijzigingen in de organisatorische structuur, de bedrijfsprocessen en in de systemen van interne beheersing; en</li><li>• Afwijkingen uit het verleden en de vraag of deze tijdig werden gecorrigeerd.</li></ul>
<b>Externe informatie</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Verzoek om inlichtingen bij de externe juridische adviseur of waarderingdeskundigen van de entiteit.</li><li>• Beoordelen van rapporten die door banken of kredietbeoordelaars zijn opgesteld.</li><li>• Informatie over de sector en over de toestand van de economie die is verkregen door op internet te zoeken, uit handels- en economische rapporten en uit regelgevende en financiële publicaties.</li></ul>
<b>Besprekingen van het controleteam</b>	Resultaten van een teambespreking (met inbegrip van de partner) over de vatbaarheid van de financiële overzichten voor afwijkingen van materieel belang, met inbegrip van fraude.

# 09 | Inspelen op ingeschatte risico's

Inhoud van het hoofdstuk	Relevante Standaarden
Het opzetten en implementeren van passende wijzen van inspelen op in ingeschatte risico's.	240, 300, 330, 550

Figuur 9.0-1



Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaarden
330.3	Het doel van de accountant is het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang door middel van het opzetten en implementeren van geschikte wijzen van inspelen op deze risico's.
300.9	De accountant dient een controleprogramma te ontwikkelen dat een beschrijving dient te bevatten van: <ul style="list-style-type: none"> <li>a. De aard, timing en omvang van de geplande risico-inschattingswerkzaamheden, zoals bepaald in Standaard 315;</li> <li>b. De aard, timing en omvang van de geplande verdere controlewerkzaamheden op het niveau van beweringen, zoals bepaald in Standaard 330;</li> <li>c. De geplande overige controlewerkzaamheden die moeten worden uitgevoerd zodat de opdracht in overeenstemming met de Standaarden wordt uitgevoerd. (Zie: Alinea A12)</li> </ul>
330.7	Bij het opzetten van verdere controlewerkzaamheden die zullen worden uitgevoerd dient de accountant: <ul style="list-style-type: none"> <li>a. De redenen te overwegen die hebben geleid tot de inschatting van het risico van materieel belang op het niveau van beweringen voor elk van de transactiestromen, rekeningsaldo en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen, waaronder: <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) De waarschijnlijkheid dat een afwijking van materieel belang zich voordoet op grond van de specifieke kenmerken van de transactiestroom, het rekeningsaldo of de in de financiële overzichten opgenomen toelichting die op deze afwijking betrekking heeft (dat wil zeggen het inherente risico); en</li> <li>(ii) De vraag in hoeverre bij de risico-inschatting rekening is gehouden met de relevante interne beheersingsmaatregelen (dat wil zeggen het interne beheersingsrisico), waarbij wordt vereist dat de accountant controle-informatie verkrijgt om te bepalen of deze interne beheersingsmaatregelen effectief werken (dat wil zeggen dat de accountant voornemens is te steunen op de werking van de interne beheersingsmaatregelen bij het bepalen van de aard, timing en omvang van de gegevensgerichte controles); en (Zie: Alinea A9-A18)</li> </ul> </li> <li>b. Meer aannemelijk makende controle-informatie te verkrijgen naarmate het risico door de accountant als hoger wordt ingeschat. (Zie: Alinea A19)</li> </ul>
500.6	De accountant dient controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren die in de omstandigheden geschikt zijn voor het doel om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. (Zie: Alinea A1-A25)

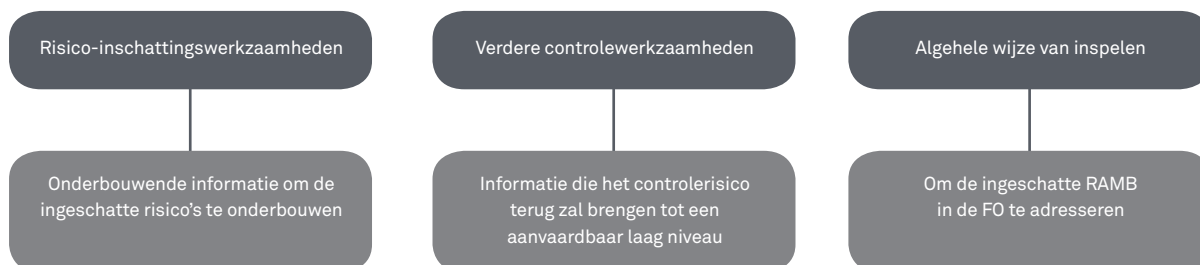
## 9.1 Overzicht

Risico-inschattingswerkzaamheden (zie Deel 1, Hoofdstuk 8 van deze handleiding) zijn opgezet om risico's op te onderkennen en in te schatten voor materiële transactiestromen, rekeningaldi en in de financiële opgenomen toelichtingen zowel op het niveau van financiële overzichten als op het niveau van beweringen.

Verdere controlewerkzaamheden (zie Deel 1, Hoofdstuk 10 van deze handleiding) zijn opgezet om in te spelen op de ingeschatte risico's van afwijkingen van materieel belang op het niveau van beweringen. Hun doel is het verkrijgen van voldoende en passende controle-informatie om het controlerisico terug te brengen tot een aanvaardbaar laag niveau.

De drie hoofdcategorieën van controlewerkzaamheden zijn hieronder weergegeven.

Figuur 9.1-1



RMM = Risks of Material Misstatement  
F/S = Financial Statements

Ingeschatte risico's op het niveau van financiële overzichten zijn met een diepgaande invloed en vereisen algehele controlewerkzaamheden die inspelen op de risico's zoals het bepalen van de ervaring van degenen die de werkzaamheden toegekend hebben gekregen, het niveau van het vereiste toezicht en vereiste aanpassing aan de aard en de omvang van de geplande controlewerkzaamheden.

Ingeschatte risico's op het niveau van beweringen staan in relatie tot bepaalde rekeningsaldi, transactiestromen en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen. De wijze van inspelen is het uitvoeren van controlewerkzaamheden zoals detailcontroles, toetsingen van interne beheersingsmaatregelen en gegevensgerichte cijferanalyses.

Het opzetten van verdere controlewerkzaamheden zal worden beïnvloed worden door:

- resultaten van het uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden en de daaruit voortkomende inschatting van het risico op het niveau van beweringen; en
- algehele wijzen van inspelen die door de accountant zijn ontwikkeld in relatie tot de ingeschatte risico's van afwijkingen van materieel belang op het niveau van financiële overzichten.

## 9.2 Algehele wijzen van inspelen op de risico's op het niveau van financiële overzichten

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
330.5	De accountant dient een algehele benadering op te zetten en te implementeren om op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang op het niveau van het financieel overzicht in te spelen. (Zie: Alinea A1-A3)

Risico's van afwijkingen van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten verwijzen naar risico's die een diepgaande invloed hebben op de financiële overzichten als geheel, en die vele beweringen zouden kunnen beïnvloeden. Als gevolg daarvan kunnen deze risico's (zoals het management dat een slechte houding heeft ten opzichte van de interne beheersing) indirect bijdragen aan afwijkingen van materieel belang op het niveau van beweringen. Indien de bestuurder van de entiteit bijvoorbeeld niet competent is, kunnen zich veel mogelijkheden voordoen voor fraude of het maken van fouten in meerdere financiële saldi, transactiestromen of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen. Derhalve kunnen de risico's van afwijkingen van materieel belang vaak worden geadresseerd door specifieke controlewerkzaamheden uit te voeren, maar vereisen zij wel een algehele wijze van inspelen.



In Standaarden 240 en 330 worden een aantal mogelijke algehele wijzen van inspelen op ingeschatte risico's op het niveau van financiële overzichten uiteengezet. Sommige van die voorbeelden staan hieronder weergegeven.

Figuur 9.2-1

<b>Mogelijke algehele wijzen van inspelen op de ingeschatte risico's op het niveau van de financiële overzichten</b>	
<b>Het managen van de opdracht</b>	<p>Benadruk bij het controleteam de noodzaak om een professioneel-kritische instelling te handhaven.</p> <p>Ken meer ervaren staf toe of degenen met speciale vaardigheden zoals forensische, waarderings- en automatiseringsdeskundigen.</p> <p>Verschaf meer voortdurend toezicht op de staf wanneer zij hun werkzaamheden uitvoeren.</p>
<b>Verwerk onvoorspelbaarheid in een selectie van verdere controlewerkzaamheden</b>	<p>Verwerk een element van onvoorspelbaarheid in de selectie van de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden die moeten worden uitgevoerd. Dit is in het bijzonder van belang bij het adresseren van frauderisico's omdat er personen binnen de entiteit bekend kunnen zijn met de controlewerkzaamheden die doorgaans worden uitgevoerd. Om deze reden zijn zij beter in staat om fraudeleuze financiële verslaggeving te verbergen.</p> <p>Onvoorspelbaarheid kan worden bereikt door;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• het uitvoeren van gegevensgerichte werkzaamheden met betrekking tot geselecteerde rekeningsaldi en beweringen die anders niet zouden zijn getoetst vanwege hun materialiteit of vanwege hun risico;</li> <li>• het aanpassen van de timing van controlewerkzaamheden zodat ze afwijken van de verwachting;</li> <li>• het gebruik van verschillende steekproefmethoden; en</li> <li>• het uitvoeren van controlewerkzaamheden op verschillende locaties, of op onaangekondigde locaties (zoals bij de voorraadopname).</li> </ul>
<b>Herzie de geplande controlewerkzaamheden</b>	<p>Breng wijzigingen aan in de aard, timing of omvang van de controlewerkzaamheden.</p> <p>Doe bijvoorbeeld het volgende:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Voer gegevensgerichte werkzaamheden uit op de einddatum van de verslagperiode in plaats van op een tussentijdse datum;</li> <li>• Voer een fysieke observatie of inspectie uit van bepaalde activa;</li> <li>• Voer een verdere beoordeling uit van de voorraadregistratie om ongebruikelijke items, onverwachte bedragen en overige items voor vervolgwerkzaamheden te kunnen onderkennen;</li> <li>• Voer verdere werkzaamheden uit om de redelijkheid van schattingen die door het management zijn gemaakt en de daaraan ten grondslag liggende standpunten en veronderstellingen te evalueren;</li> <li>• Vergroot de steekproefomvang of voer cijferanalyses uit op een meer gedetailleerd niveau;</li> <li>• Maak gebruik van auditsoftwaretoepassingen (AST) om: <ul style="list-style-type: none"> <li>– meer onderbouwende informatie te verzamelen over gegevens die in significante gegevensbestanden of elektronische transactiebestanden zijn opgenomen,</li> <li>– meer uitgebreide toetsingen uit te voeren van elektronische transacties en grootboekbestanden,</li> <li>– steekproeftransacties vanuit belangrijke elektronische bestanden te selecteren,</li> <li>– transacties met specifieke kenmerken te sorteren, en</li> <li>– een gehele populatie in plaats van een steekproef te toetsen;</li> </ul> </li> </ul>

## Mogelijke algehele wijzen van inspelen op de ingeschatte risico's op het niveau van de financiële overzichten

- Verzoek om aanvullende informatie in externe confirmaties. De accountant zou bij een confirmatie van debiteuren bijvoorbeeld kunnen vragen om bevestiging van de details van verkoopregelingen, met inbegrip van de data, eventueel recht van retour en de leveringsvoorwaarden; en
- Pas de aard en omvang van de controlewerkzaamheden aan om meer gegevensgerichte controle-informatie te verkrijgen.

### Wijzigingen in de controlebenadering

Neem het verworven inzicht in de interne beheersingsomgeving in aanmerking.

Indien de interne beheersingsomgeving effectief is, is het mogelijk dat de accountant meer vertrouwen heeft in de interne beheersing en in de betrouwbaarheid van de controle-informatie die intern in de entiteit gegenereerd is. Dit zou het volgende in kunnen houden:

- Meer controlewerkzaamheden die eerder op een tussentijdse datum worden uitgevoerd dan op de einddatum van de verslagperiode; en
- Zowel een benadering die gebruik maakt van zowel toetsingen van interne beheersingsmaatregelen als gegevensgerichte werkzaamheden (gecombineerde benadering). Indien de interne beheersingsomgeving niet effectief werkt, zou dit kunnen resulteren in:
  - Het uitvoeren van meer controlewerkzaamheden op de einddatum van de verslagperiode in plaats van op een tussentijdse datum;
  - Het verkrijgen van uitgebreidere controle-informatie vanuit gegevensgerichte werkzaamheden; en
  - Het verhogen van het aantal locaties die in de reikwijdte van de controle worden opgenomen.

### Beoordeel de grondslagen voor de financiële verslaggeving waarvan gebruik wordt gemaakt.

Evalueer of de selectie van en de toepassing van de grondslagen voor de financiële verslaggeving door de entiteit, in het bijzonder die verband houden met subjectieve waarderungen en complexe transacties, zouden kunnen wijzen op frauduleuze financiële verslaggeving die het resultaat is van de poging van het management om het resultaat te managen.

## AANDACHTSPUNT

### Timing

Algehele wijzen van inspelen kunnen in de planningsfase worden ontwikkeld en dan worden verwerkt in de algehele controleaanpak. In nieuwe opdrachten kunnen de algehele wijzen van inspelen gedurende het plannen op een voorlopige basis worden ontwikkeld en later worden bevestigd of gewijzigd op basis van de resultaten van de risico-inschatting.

### Documentatie

Het vaststellen van de algehele controlewerkzaamheden die inspelen op de risico's en een controleaanpak in een kleine entiteit hoeft geen complexe of tijdrovende inspanning te zijn. In sommige gevallen zouden beide stappen kunnen worden voltooid door het opstellen van een kort memorandum bij de voltooiing van de vorige controle (ervan uitgaande dat het alle vereiste aangelegenheden afdekt), die later op basis van besprekingen met het management kan worden bijgewerkt.

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
240.26	<p>Bij het onderkennen en inschatten van risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude dient de accountant, uitgaande van de veronderstelling dat er frauderisico's bestaan bij de opbrengstverantwoording, te evalueren welke categorieën van opbrengsten, welke opbrengsttransacties dan wel welke beweringen aanleiding geven tot dergelijke risico's. Alinea 47 specificeert welke documentatie vereist is wanneer de accountant concludeert dat de veronderstelling niet van toepassing is in de voor de opdracht gegeven omstandigheden en wanneer hij, als gevolg daarvan, de opbrengstverantwoording niet heeft onderkend als een risico op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude. (Zie: Alinea A28-A30)</p>
240.32	<p>Ongeacht de inschatting door de accountant van de risico's dat het management interne beheersingsmaatregelen doorbreekt, dient de accountant controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren om:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>a. De tijdens het opstellen van de financiële overzichten in het grootboek vastgelegde journaalposten en de andere correcties op hun aanvaardbaarheid te toetsen. Bij het opzetten en uitvoeren van controlewerkzaamheden ten behoeve van dergelijke toetsingen dient de accountant: <ol style="list-style-type: none"> <li>(i) De personen die bij het financiële verslaggevingsproces zijn betrokken te verzoeken om inlichtingen inzake niet passende of ongebruikelijke verrichtingen met betrekking tot de verwerking van journaalposten en inzake andere aanpassingen;</li> <li>(ii) Een selectie te maken van journaalposten en andere correcties die aan het einde van een verslagperiode zijn gemaakt; en</li> <li>(iii) De noodzaak te overwegen om de journaalposten en andere correcties die gedurende de verslagperiode gemaakt zijn, te toetsen (Zie: Alinea A41-A44);</li> </ol> </li> <li>b. De schattingen te beoordelen op oneigenlijke beïnvloedingen alsmede te evalueren of de eventuele omstandigheden die de oneigenlijke beïnvloeding veroorzaken, indien aanwezig, een risico vormen van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude. Bij het uitvoeren van deze beoordeling dient de accountant: <ol style="list-style-type: none"> <li>(i) Te evalueren of de standpunten en besluiten van het management bij het vervaardigen van de in de financiële overzichten opgenomen schattingen, zelfs wanneer deze op zichzelf beschouwd redelijk zijn, een aanwijzing vormen voor een mogelijke oneigenlijke beïnvloeding van de zijde van het management die een risico van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude kan vormen. Wanneer dit het geval is dient de accountant opnieuw een evaluatie te maken van de schattingen als geheel; en</li> <li>(ii) Een beoordeling achteraf uit te voeren van de door het management ingenomen standpunten en de door het management gemaakte veronderstellingen met betrekking tot de in de financiële overzichten van voorgaande boekjaar opgenomen significante schattingen (Zie: Alinea A45-A47);</li> </ol> </li> <li>c. Voor belangrijke transacties die buiten het normale verloop van bedrijfsactiviteiten van de entiteit vallen of die in een ander opzicht ongebruikelijk lijken, in het licht van zowel het inzicht in de entiteit en haar omgeving die de accountant heeft verkregen als van andere tijdens de controle verkregen informatie, dient de accountant te evalueren of de zakelijke redenen (of het ontbreken daarvan) doen vermoeden dat de transacties wellicht zijn aangegaan gericht op frauduleuze financiële verslaggeving dan wel gericht op het verborgen houden van de oneigenlijke toeigening van activa (Zie: Alinea A48).</li> </ol>
240.33	<p>De accountant dient, om in te spelen op de onderkende risico's dat het management de interne beheersingsmaatregelen doorbreekt, te bepalen of andere controlewerkzaamheden moeten worden uitgevoerd in aanvulling op de hierboven specifiek genoemde werkzaamheden (dat wil zeggen wanneer er specifieke aanvullende risico's van het doorbreken door het management bestaan die niet zijn afgedekt als onderdeel van de werkzaamheden die worden uitgevoerd om te voldoen aan de werkzaamheden die op grond van alinea 32 vereist zijn).</p>

Het doorbreken door het management en frauduleuze opbrengstverantwoording zijn verondersteld significante risico's te zijn (Zie Deel 2, Hoofdstuk 10 van deze handleiding) en worden ook als zodanig geadresseerd. Als gevolg daarvan bestaan er bepaalde controlewerkzaamheden die bij elke controle zouden worden uitgevoerd. Deze zijn in de uittreksels van de Standaard hierboven uiteengezet. Sommige aanvullende opmerkingen zijn in het volgende figuur opgenomen.

Figuur 9.2-2

<b>Werkzaamheden om het doorbreken door het management te adresseren</b>	
<b>Journaalposten</b>	<p>Onderken, selecteer en toets journaalposten en overige aanpassingen op basis van:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• inzicht in het financiële verslaggevingsproces van de entiteit en in het opzetten/ implementeren van interne beheersing; en</li> <li>• het in overweging nemen van: <ul style="list-style-type: none"> <li>– de kenmerken van frauduleuze journaalposten of overige aanpassingen,</li> <li>– de aanwezigheid van frauderisicofactoren die in relatie staan tot specifieke rubrieken journaalposten en overige aanpassingen, en</li> <li>– het verzoeken om inlichtingen bij personen die betrokken zijn bij het financiële verslaggevingsproces over onjuiste of ongebruikelijke activiteiten.</li> </ul> </li> </ul>
<b>Schattingen</b>	<p>Beoordeel de schattingen die verband houden met specifieke transacties en saldi om mogelijke oneigenlijke beïnvloedingen namens het management te voorkomen. Verdere werkzaamheden zouden het volgende kunnen omvatten:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Het in heroverweging nemen van de schattingen als geheel genomen;</li> <li>• Het uitvoeren van een retrospectieve beoordeling van de ingenomen standpunten en veronderstellingen van het management in relatie tot significante schattingen die in de vorige verslagperiode zijn gemaakt; en</li> <li>• Het bepalen of het cumulatieve effect bijdraagt aan een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten.</li> </ul>
<b>Significante transacties</b>	<p>Verwerf inzicht in de reden van het bedrijf voor significante transacties die buiten het normale verloop van zaken ongebruikelijk zijn. Dit omvat een inschatting van de vraag of:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• het management meer nadruk legt op de noodzaak voor een bepaalde wijze van administratieve verwerking dan op de daaraan te grondslag liggende economische motieven van de transactie;</li> <li>• de omliggende regelingen van dergelijke transacties uitermate complex zijn;</li> <li>• het management de aard van dergelijke transacties met degenen belast governance heeft besproken en wie hiervoor verantwoording heeft afgelegd;</li> <li>• de transacties hebben betrekking op vorige niet-onderkende verbonden partijen, of partijen die niet voldoende omvang of financieel draagvlak hebben om zonder hulp van de te controleren entiteit de transactie af te wikkelen;</li> <li>• transacties waarbij verbonden partijen zijn betrokken die niet in de consolidatiekring zijn opgenomen, met inbegrip van voor een bijzonder doel opgerichte entiteiten (special purpose entities), zijn niet voldoende beoordeeld of goedgekeurd door degenen belast met governance; en</li> <li>• er op adequate wijze gedocumenteerd wordt.</li> </ul>
<b>Opbrengstverantwoording</b>	<p>Voer gegevensgerichte cijferanalyses uit. Neem auditsoftwaretoepassingen in overweging om ongebruikelijke of onverwachte transacties of verbanden betreffende de opbrengsten te onderkennen. Confirmeer relevante contractvoorwaarden met afnemers (criteria voor aanvaarding, de voorwaarden voor aflevering en betaling) en afwezigheid van side agreements (recht van retour van het product, gegarandeerde producten die worden teruggekocht, etc.).</p>

## 9.3 Inspelen op de ingeschatte risico's op het niveau van beweringen

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
330.6	De accountant dient verdere controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren waarvan de aard, timing en omvang worden gebaseerd op, en een reactie zijn op, de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen. (Zie: Alinea A4-A8)

De inschatting door de accountant van de onderkende risico's op het niveau van beweringen verschaft het startpunt voor:

- het in overweging nemen van de passende controlebenadering; en
- het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden. Raadpleeg Deel 1, Hoofdstuk 10 voor een gedetailleerde beschrijving van verdere controlewerkzaamheden.

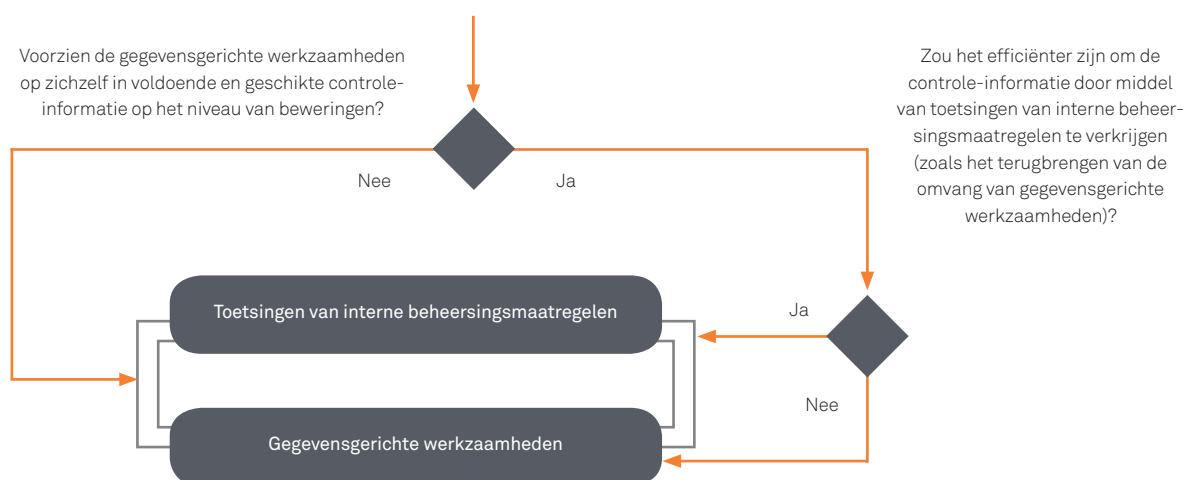
### Een passende controlebenadering

De controlebenadering voor het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden zal worden gebaseerd op de inschatting van de onderkende risico's op zowel het niveau van financiële overzichten als op het niveau van beweringen.

Omdat ingeschatte risico's zullen verschillen tussen de transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen die van materieel belang zijn, zal de meest effectieve controlebenadering variëren. Het zou bijvoorbeeld passend zijn om de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de volledigheid van de verkopen te toetsen en gebruik te maken van gegevensgerichte werkzaamheden voor de overige beweringen. Voor crediteuren zou een gegevensgerichte benadering van toepassing zijn op alle beweringen. Het is van belang om controlewerkzaamheden te ontwikkelen die op de passende wijze inspelen op de onderkende risico's

Het volgende figuur zet sommige van de overwegingen bij het ontwikkelen van de passende controlebenadering voor een rekeningsaldo en transactiestroom uiteen.

Figuur 9.3-1



### Toelichting:

In kleinere entiteiten bestaan betrouwbare interne beheersingsactiviteiten wellicht niet of zijn ze zeer beperkt. In deze gevallen kan een voornamelijk gegevensgerichte benadering het enige alternatief zijn.

### Het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden

De aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden zijn gebaseerd op, en spelen in op, de ingeschatte risico's van afwijkingen van materieel belang op het niveau van beweringen. Dit geeft een duidelijke koppeling aan tussen de verdere controlewerkzaamheden en de risico-inschatting van de accountant.

Deze eerste stap is het beoordelen van de informatie die tot op heden is verkregen die de basis zal vormen voor het opzetten van verdere controlewerkzaamheden. Deze omvatten onder meer:

- de aard en de motivering voor de ingeschatte risico's (zoals bedrijf- en frauderisico's) op zowel het niveau van financiële overzichten als op het niveau van beweringen;
- de rekeningsaldi, transactiestromen of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen die voor de financiële overzichten van materieel belang zijn;
- de eventuele noodzaak voor het uitvoeren van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen. Dit zal voorkomen wanneer gegevensgerichte werkzaamheden op zichzelf niet voldoende controle-informatie op het niveau van beweringen kunnen verstrekken;
- het inzicht van de accountant in de interne beheersingsomgeving en de interne beheersingsactiviteiten. Zijn er in het bijzonder enige relevante interne beheersingsmaatregelen onderkend die, als ze getoetst zouden worden, een effectieve wijze van inspelen op de ingeschatte risico's van afwijkingen van materieel belang voor een bepaalde bewering zouden vormen; en
- de aard en omvang van specifieke controlewerkzaamheden die op grond van bepaalde Standaarden of door lokale wet- en regelgeving vereist zouden kunnen zijn.

Op basis van bovenstaande informatie kan de accountant de aard en omvang van de uit te voeren werkzaamheden opzetten. Sommige van de overwegingen voor de opzet zijn hieronder weergegeven.

Figuur 9.3-2

Neem het volgende in aanmerking	Invloed op de opzet van een controlemaatregel
<b>Aard van de bewering die wordt geadresseerd</b>	Welke controlemaatregel is het meest passend om in te spelen op de bepaalde bewering? Neem het volgende in aanmerking: <ul style="list-style-type: none"><li>• <b>Effectiviteit</b> Onderbouwende informatie voor de volledigheid van verkopen kan het best worden verkregen door middel van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen. onderbouwende informatie voor de waardering van de voorraad zal waarschijnlijk echter worden verkregen door middel van gegevensgerichte werkzaamheden; en</li><li>• <b>Betrouwbaarheid van de verkregen onderbouwende informatie</b> Verstrek meer betrouwbare onderbouwende informatie voor een bewering. Een confirmatie van debiteuren om het bestaan vast te stellen kan betere onderbouwende informatie verstrekken dan eenvoudigweg facturen te onderzoeken of sommige cijferanalyses uit te voeren.</li></ul>
<b>Redenen voor de ingeschatte risico's</b>	Welke redenering ligt ten grondslag aan de risico-inschatting? Dit zal de overweging inhouden van de kenmerken van het gebied van de financiële overzichten, van de onderkende inherente risico's en van de relevante interne beheersingsmaatregelen. Indien het ingeschatte risico laag schijnt te zijn als gevolg van relevante interne beheersingsmaatregelen die zijn opgezet en geïmplementeerd, zouden de toetsingen van interne beheersingsmaatregelen kunnen worden overwogen om het ingeschatte risico te bevestigen. Deze toetsingen kunnen tevens worden overwogen om de omvang terug te brengen van gegevensgerichte werkzaamheden die anders vereist zouden zijn.

Neem het volgende in aanmerking	Invloed op de opzet van een controlemaatregel
<b>Ingeschat niveau van het risico</b>	<p>Is er voor sommige ingeschatte risico's betrouwbaardere en relevantere controle-informatie vereist?</p> <p>Het kan nodig zijn dat de reikwijdte van bestaande werkzaamheden wordt uitgebreid of dat sommige verschillende soorten controlewerkzaamheden worden gecombineerd om de noodzakelijke zekerheid te kunnen verstrekken. Om bijvoorbeeld het bestaan van een hoogwaardig item van de voorraad te garanderen, zou er aanvullend een fysieke inspectie kunnen worden uitgevoerd om zo de onderbouwende documenten te onderzoeken.</p>
<b>Bronnen van gebruikte informatie</b>	<p>Steunen op de geplande controlewerkzaamheden op niet-financiële informatie die door het informatiesysteem van de entiteit wordt geproduceerd?</p> <p>Zo ja, dan dient er onderbouwende informatie te worden verkregen met betrekking tot het accuraat zijn hiervan en de volledigheid. Bij hoogbouw appartementen bijvoorbeeld, kan het aantal te verhuren eenheden dat wordt vermenigvuldigd met de maandelijkse huur worden gebruikt om te worden vergeleken met de totale opbrengsten. Het zou dan van belang zijn om zeker te stellen dat het aantal te verhuren eenheden feitelijk is en dat de maandelijkse huur overeenkomt met de ondertekende huurcontracten.</p>
<b>Mogelijkheden voor toetsingen met een tweeledig doel. (Dual-purpose test)</b>	<p>Zou het effectief zijn om een toetsing met een tweeledig doel (dual-purpose test) van interne beheersingsmaatregelen uit te voeren gelijktijdig met een detailcontrole van dezelfde transactie? Als een factuur bijvoorbeeld werd onderzocht voor onderbouwende informatie inzake de goedkeuring (toetsingen van interne beheersingsmaatregelen) zou deze op hetzelfde tijdstip ook kunnen worden onderzocht om overige aspecten van de transactie te onderbouwen (detailcontroles).</p>

### Gebruikmaken van beweringen bij het selecteren van een populatie die getoetst moet worden

Bij het opzetten van een controlemaatregel zal de accountant de aard van de beweringen waarvoor de informatie is verkregen zorgvuldig in overweging nemen. Dit zal het soort onderbouwende informatie dat onderzocht moet worden, de aard van de controlemaatregel en de populatie waaruit de steekproef geselecteerd moet worden bepalen.

Onderbouwende informatie voor de bewering met betrekking tot het bestaan zou bijvoorbeeld worden verkregen door de selectie van items die reeds in het bedrag in de financiële overzichten zijn opgenomen. Het selecteren van debiteuren-saldo's ter bevestiging zal de onderbouwende informatie verstrekken dat het debiteurensaldo bestaat. Het selecteren van items die reeds in het bedrag in de financiële overzichten zijn opgenomen zouden echter geen enkele onderbouwende informatie verstrekken met betrekking tot de bewering voor volledigheid.

Voor de volledigheid zouden items worden geselecteerd uit onderbouwende informatie die erop wijst dat een item opgenomen zou moeten worden in het relevante bedrag in de financiële overzichten. Om te kunnen bepalen of de verkopen volledig zijn (dus geen verkopen die niet zijn geboekt), zou het selecteren van te transporteren goederen en deze in overeenstemming brengen met verkoopfacturen zou (onderhevig aan de volledigheid van het verzenden van orders) onderbouwende informatie verstrekken voor ontbrekende verkopen.

### Timing van de werkzaamheden

Timing verwijst naar wanneer controlewerkzaamheden zijn uitgevoerd of naar de verslagperiode of datum waarop de controle-informatie van toepassing is.

### Voorafgaand aan de einddatum of op de einddatum van de verslagperiode?

In de meeste gevallen (in het bijzonder bij kleine entiteiten) zullen controlewerkzaamheden op de einddatum van de

verslagperiode en later worden uitgevoerd. Bovendien, hoe hoger de risico's van afwijkingen van materieel belang, des te waarschijnlijker dat de gegevensgerichte werkzaamheden worden uitgevoerd dichterbij, of na, de einddatum van de verslagperiode.

In sommige gevallen kunnen er sommige voordelen schuilen in het uitvoeren van de controlewerkzaamheden voor de einddatum van de verslagperiode. Bijvoorbeeld:

- Door te helpen bij het onderkennen van significante aangelegenheden in een vroeg stadium. Dit geeft tijd voor de kwesties die moeten worden geadresseerd en voor verdere controlewerkzaamheden die worden uitgevoerd;
- Door het gelijkmatig verdelen van de werkdruk van het accountantskantoor door sommige werkzaamheden uit het drukke seizoen te verschuiven naar een periode wanneer er meer tijd is;
- Door het gelijkmatig verdelen van de werkdruk van de cliënt door de tijd die vereist is na de einddatum van de verslagperiode te verminderen om te voldoen aan de verzoeken om inlichtingen met betrekking tot de controle en vereiste onderbouwende informatie en schema's te verstrekken; en
- Door onaangekondigd of op onverwachte tijden werkzaamheden uit te voeren.

Het volgende figuur geeft de factoren aan die in aanmerking worden genomen bij de bepaling van de vraag of er op een tussentijdse datum werkzaamheden moeten worden uitgevoerd.

Figuur 9.3-3

Factoren om in aanmerking te nemen	
Uitgevoerde controlewerkzaamheden voorafgaand aan de einddatum van de verslagperiode	Hoe goed is de algehele interne beheersingsomgeving? Het is niet waarschijnlijk dat het opnemen van de voorraad op een tussentijdse datum en het vervolgens bijwerken van de opname voor wijzigingen (in en uit) genoeg is als de interne beheersingsomgeving slecht is. Hoe goed zijn de specifieke interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het rekeningssaldo of de transactiestroom die worden overwogen?
	Is de vereiste onderbouwende informatie beschikbaar om de toetsing uit te voeren? Elektronische bestanden kunnen derhalve worden overschreven of procedures die geobserveerd moeten worden komen alleen voor op bepaalde tijden.
	Zou een controlemaatregel voorafgaand aan de einddatum van de verslagperiode de aard en de inhoud van het betrokken risico adresseren?
	Zou de tussentijdse controlemaatregel de verslagperiode of datum waarop de controle-informatie betrekking heeft adresseren?
	Hoeveel aanvullende onderbouwende informatie is er vereist voor de resterende periode tussen de datum van de controlemaatregel en de einddatum van de verslagperiode?

In deel 1, Hoofdstuk 10.5 staat verdere informatie over de timing van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen.

### Na de einddatum van de verslagperiode

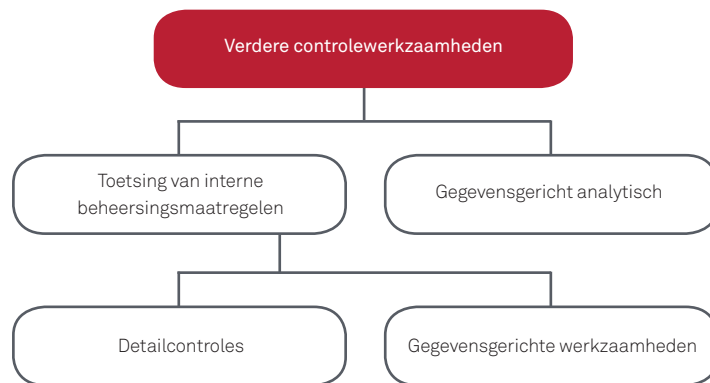
Bepaalde controlewerkzaamheden kunnen alleen maar op, of na, de einddatum van de verslagperiode worden uitgevoerd. Dit zou onder meer afgrenzingswerkzaamheden inhouden (waar er minimaal vertrouwen wordt gesteld in de interne beheersing), aanpassingen aan het einde van de verslagperiode en gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode.



# 10 | Verdere controlewerkzaamheden

Inhoud van het hoofdstuk	Relevante Standaarden
Kenmerken van en het gebruikmaken van verdere controlewerkzaamheden	330, 505, 520

Figuur 10.0-1



Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
330.4	<p>In het kader van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Gegevensgerichte controle - een controlemaatregel die is opgezet om afwijkingen van materieel belang op het niveau van beweringen te ontdekken. Gegevensgerichte controles bestaan uit:             <ol style="list-style-type: none"> <li>Detailcontroles (van transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen); en</li> <li>Gegevensgerichte cijferanalyses;</li> </ol> </li> <li>Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen - een controlemaatregel die is opgezet om de werking te evalueren van interne beheersingsmaatregelen gericht op het voorkomen of het ontdekken en corrigeren van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen.</li> </ol>

## 10.1 Overzicht

In dit hoofdstuk worden de kenmerken van en het gebruik van verdere controlewerkzaamheden uiteengezet die opgezet zijn om in te spelen op de ingeschatte risico's op het niveau van beweringen.

### Gegevensgerichte werkzaamheden

Gegevensgerichte werkzaamheden worden door de accountant opgezet om:

- onderbouwende informatie te verzamelen met betrekking tot de ten grondslag liggende beweringen (V, B AA, W) die opgenomen zijn in de rekeningsaldi en in de ten grondslag liggende transactiestromen; en
- afwijkingen van materieel belang te ontdekken.

Typische gegevensgerichte werkzaamheden omvatten de selectie van een rekeningsaldo of een representatieve steekproef van transacties om:

- vastgelegde bedragen te herberekenen op hun accuraatheid;
- het bestaan van saldi te bevestigen (debiteuren, bankrekeningen, investeringen, etc.);
- zeker te stellen dat transacties in de juiste verslagperiode worden geboekt (afgrenzingtoetsingen);
- bedragen tussen verslagperiodes of bedragen met verwachtingen te vergelijken (cijferanalyses);
- onderbouwende documentatie te inspecteren (zoals facturen of verkoopcontracten);
- het fysieke bestaan van vastgelegde activa te observeren (opnemen van de voorraad); en
- de adequaatheid van voorzieningen die gemaakt worden voor waardeverlies (dubieuze vorderingen en incurante voorraden) te beoordelen.

### Toetsing van de interne beheersing

Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen zijn door de accountant opgezet om onderbouwende informatie te verzamelen met betrekking tot de werking van interne beheersingsactiviteiten die:

- specifieke beweringen adresseren waar het vertrouwen op de interne beheersingsmaatregelen gepland is; en
- fouten of fraude van materieel belang voorkomen of ontdekken/corrigeren.

Typische toetsingen van interne beheersingsmaatregelen omvatten de selectie van een representatieve steekproef van transacties of onderbouwende documentatie om:

- de werking te observeren van een interne beheersingsmaatregel die wordt uitgevoerd;
- onderbouwende informatie te inspecteren met betrekking tot de interne beheersingsmaatregel die is uitgevoerd;
- te verzoeken om inlichtingen over hoe en wanneer de controlemaatregel was uitgevoerd; en
- de werking van de interne beheersingsmaatregel nogmaals uit te voeren (zoals waar het informatiesysteem met behulp van de computer werkt).

Onderbouwende informatie over de werking van de interne beheersing kan ook worden verzameld door het gebruik van auditsoftwaretoepassingen (AST).

## 10.2 Gegevensgerichte werkzaamheden

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
330.18	Ongeacht de inschatting van de risico's van een afwijking van materieel belang dient de accountant gegevensgerichte controles op te zetten en uit te voeren voor elk van de transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen die van materieel belang zijn. (Zie: Alinea A42-A47)

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
330.19	De accountant dient in overweging te nemen of werkzaamheden inzake externe confirmaties moeten worden uitgevoerd als gegevensgerichte controlewerkzaamheden. (Zie: Alinea A48-A51)
330.20	De gegevensgerichte controles die de accountant uitvoert dienen in ieder geval de volgende controlewerkzaamheden bij het proces van het opstellen van de financiële overzichten te omvatten: <ul style="list-style-type: none"> <li>a. Het aansluiten of afstemmen van de financiële overzichten op de onderliggende administratie; en</li> <li>b. Het onderzoeken van journaalposten van materieel belang en van andere aanpassingen die in de loop van het opstellen van de financiële overzichten zijn gemaakt. (Zie: Alinea A52)</li> </ul>
330.21	21. Indien de accountant heeft bepaald dat een ingeschat risico van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen een significant risico vormt, dient hij gegevensgerichte controles uit te voeren die specifiek op dat risico inspelen. Wanneer de aanpak van een significant risico slechts bestaat uit gegevensgerichte controles dienen de werkzaamheden onder meer te bestaan uit detailcontroles. (Zie: Alinea A53)
330.22	Indien op een tussentijdse datum gegevensgerichte controles worden uitgevoerd, dient de accountant het resterende deel van de verslagperiode af te dekken door: <ul style="list-style-type: none"> <li>a. Het uitvoeren van gegevensgerichte controles in combinatie met toetsingen van interne beheersingsmaatregelen voor de resterende periode; of</li> <li>b. Het slechts uitvoeren van verdere gegevensgerichte controles indien de accountant bepaalt dat dit voldoende is, die een redelijke basis verschaffen voor het doortrekken van zijn controleconclusies van de tussentijdse datum naar de einddatum van de verslagperiode. (Zie: Alinea A54-A57)</li> </ul>
330.23	Indien de accountant afwijkingen op een tussentijdse datum ontdekt die hij niet had verwacht tijdens de inschatting van de risico's van een afwijking van materieel belang, dient hij te evalueren of de desbetreffende inschatting van het risico en de voor de resterende periode in de planning opgenomen aard, timing en omvang van de gegevensgerichte controles moeten worden aangepast. (Zie: Alinea A58)

Gegevensgerichte werkzaamheden zijn door de accountant opgezet om afwijkingen van materieel belang op het niveau van beweringen te ontdekken. Er bestaan twee soorten gegevensgerichte werkzaamheden, zoals hieronder uiteen is gezet.

*Figuur 10.2-1*

Controlemaatregel	Beschrijving
<b>Detailcontroles</b>	Werkzaamheden die zijn opgezet om onderbouwende informatie te verzamelen die een bedrag in de financiële overzichten zal onderbouwen. Ze worden gebruikt om controle-onderbouwende informatie te verkrijgen met betrekking tot beweringen zoals het bestaan, het accuraat zijn en de waardering.
<b>Gegevensgerichte cijferanalyses</b>	Werkzaamheden die zijn opgezet om een bedrag in de financiële overzichten te onderbouwen door gebruik te maken van voorspelbare relaties tussen zowel financiële als niet-financiële gegevens. Ze zijn voornamelijk van toepassing op grote transacties die met de tijd voorspelbaar neigen te zijn.

## Detailcontroles

Bij het opzetten van gegevensgerichte werkzaamheden om in te spelen op ingeschatte risico's zou de accountant een aantal aangelegenheden in overweging nemen. Die zijn hieronder weergegeven.

Figuur 10.2-2

Controlemaatregel	Beschrijving
Elke rekeningsaldo, transactiestroom of in de financiële overzichten opgenomen toelichting die van materieel belang is	Dit is vereist ongeacht de risico's van afwijkingen van materieel belang.
Vereiste controlewerkzaamheden	Dit zou iedere specifieke controlemaatregel omvatten die noodzakelijk is om de Standaarden en de lokale vereisten na te leven. Een samenvatting van een aantal van dergelijke werkzaamheden zijn opgenomen in Deel 1, Hoofdstuk 11 tot en met 15. Vereiste werkzaamheden omvatten: <ul style="list-style-type: none"><li>• het onderzoeken van journaalposten die van materieel belang zijn en van overige aanpassingen die in de loop van het opstellen van de financiële overzichten gemaakt zijn;</li><li>• het adresseren van het door het management doorbreken van de interne beheersingsmaatregelen (zie Deel 1, Hoofdstuk 9,2); en</li><li>• het overeenstemmen van de financiële overzichten met de daaraan ten grondslag liggende administratie.</li></ul>
De noodzaak voor werkzaamheden inzake externe confirmaties	Neem de noodzaak in overweging om externe confirmaties te verkrijgen om beweringen die verband houden met rekeningsaldi en hun elementen (banksaldi, investeringen, debiteuren, etc.) te adresseren. Overige aangelegenheden die ook worden geadresseerd zijn: <ul style="list-style-type: none"><li>• de voorwaarden van overeenkomsten en contracten;</li><li>• de transacties tussen een entiteit en overige partijen; en</li><li>• onderbouwende informatie over de afwezigheid van bepaalde situaties (zoals dat er geen side agreement bestaat in een verkoopcontract).</li></ul> <p>Raadpleeg ook de bespreking over externe confirmaties hieronder.</p>
Significante risico's	Het opzetten en uitvoeren van gegevensgerichte werkzaamheden (detailcontroles) die in het bijzonder inspelen op de onderkende risico's en die een hoog niveau van vereiste controlezekerheid verstrekken.
Timing	Indien werkzaamheden voor de einddatum van de verslagperiode worden uitgevoerd, is het noodzakelijk dat de resterende periode wordt geadresseerd door gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren. Dit gebeurt in combinatie met toetsingen van interne beheersingsmaatregelen of verdere gegevensgerichte werkzaamheden die een redelijke basis verstrekken voor het uitbreiden van de conclusies die getrokken zijn op basis van de controle vanaf de tussentijdse datum tot de einddatum van de verslagperiode. Indien er op de tussentijdse datum onverwachte afwijkingen worden onderkend, is het noodzakelijk dat een aanpassing aan de geplande resterende werkzaamheden in overweging wordt genomen.

Bij het bepalen van welke gegevensgerichte werkzaamheden het beste inspelen op de ingeschatte risico's, kan de accountant:

- alleen detailcontroles uitvoeren; of
- waar er geen sprake is van een significant risico van een afwijking van materieel belang, alleen gegevensgerichte cijferanalyses uitvoeren; of
- een combinatie van detailcontroles en gegevensgerichte cijferanalyses uitvoeren.

Wanneer er gegevensgerichte cijferanalyses worden uitgevoerd, is het van de accountant vereist om de betrouwbaarheid vast te stellen van de gegevens waaruit de verwachting van de accountant van vastgelegde bedragen of ratio's werd ontwikkeld (zoals niet-financiële gegevens).

### Het uitvoeren van gegevensgerichte werkzaamheden op een tussentijdse datum

Bij het uitvoeren van gegevensgerichte werkzaamheden op een tussentijdse datum dient de accountant verdere gegevensgerichte werkzaamheden of gegevensgerichte werkzaamheden in combinatie met toetsingen van interne beheersingsmaatregelen, uit te voeren om de resterende periode af te dekken. Dit verstrekt een redelijke basis voor het uitbreiden van de controleconclusies van de tussentijdse datum tot de einddatum van de verslagperiode en verlaagt het risico dat afwijkingen die bestaan op de einddatum van de verslagperiode niet worden ontdekt. Als gegevensgerichte werkzaamheden op zichzelf echter niet voldoende zouden zijn, dienen er ook toetsingen van relevante interne beheersingsmaatregelen uit te worden gevoerd.

Werkzaamheden die de verslagperiode tussen de tussentijdse datum en de einddatum van de verslagperiode adresseren  
Wanneer er werkzaamheden worden uitgevoerd op een tussentijdse datum:

- vergelijk dan informatie op de einddatum van de verslagperiode met vergelijkbare informatie op de tussentijdse datum;
- onderken dan de bedragen die ongebruikelijk lijken. Deze bedragen worden onderzocht door het uitvoeren van verdere gegevensgerichte werkzaamheden of van detailcontroles voor de tussentijdse verslagperiode;
- wanneer gegevensgerichte cijferanalyses zijn gepland, neem dan in overweging of de saldi van de desbetreffende transactiestromen of de rekeningssaldi op de einddatum van de verslagperiode redelijk voorspelbaar zijn met betrekking tot bedrag, relatief belang en samenstelling; en
- neem dan de werkzaamheden van de entiteit in overweging voor het analyseren en aanpassen van de transactiestromen of de rekeningssaldi op tussentijdse data, en voor het vaststellen van goede afgrenzingwerkzaamheden.

De gegevensgerichte werkzaamheden in relatie tot de resterende verslagperiode zijn afhankelijk van de vraag of de accountant toetsingen van interne beheersingsmaatregelen heeft uitgevoerd.

### Gebruikmaken van gegevensgerichte werkzaamheden die in de vorige verslagperiodes zijn uitgevoerd

Gebruikmaken van controle-informatie die is verkregen door middel van gegevensgerichte werkzaamheden die in de vorige verslagperiodes zijn uitgevoerd, kan nuttig zijn bij het plannen van een controle, maar dit verstrekt doorgaans weinig tot geen controle-onderbouwende informatie van de huidige verslagperiode (tenzij er voortdurende relevantie bestaat voor het huidige jaar zoals de kostprijs van niet-vlottende activa of details van contracten).

## 10.3 Externe confirmaties

Alinea #	Doelstelling van de Standaard
505.5	De doelstelling van de accountant bij het gebruikmaken van werkzaamheden inzake externe confirmaties is het opzetten en uitvoeren van dusdanige werkzaamheden teneinde relevante en betrouwbare controle-informatie te verkrijgen.

Alinea #	Relevante uittreksels uit de Standaarden
505.7	<p>Bij het gebruikmaken van werkzaamheden inzake externe confirmaties, dient de accountant externe confirmatieverzoeken te blijven beheersen, met inbegrip van:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Het vaststellen van de te confirmeren of te vragen informatie; (Zie: Alinea A1)</li> <li>Het selecteren van de geschikte confirmerende partij; (Zie: Alinea A2)</li> <li>Het opzetten van de verzoeken om confirmatie, met inbegrip van het vaststellen dat verzoeken naar behoren zijn geadresseerd en informatie bevatten waaruit blijkt dat reacties rechtstreeks naar de accountant moeten worden gezonden; en (Zie: Alinea A3-A6)</li> <li>Het versturen van de verzoeken naar de confirmerende partij, met inbegrip van follow-up verzoeken wanneer dit van toepassing is. (Zie: Alinea A7)</li> </ol>
505.8	<p>Indien het management de accountant geen toestemming geeft voor het verzenden van een verzoek om confirmatie, dient de accountant:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Het management te verzoeken om inlichtingen over de redenen voor de weigering en controle-informatie trachten te verkrijgen over de geldigheid en de redelijkheid daarvan; (Zie: Alinea A8)</li> <li>De implicaties te evalueren van de weigering van het management voor de inschatting door de accountant van de relevante risico's van een afwijking van materieel belang, met inbegrip van het risico van fraude, en voor de aard, timing en omvang van overige controlewerkzaamheden; en (Zie: Alinea A9)</li> <li>Alternatieve controlewerkzaamheden uit te voeren die zijn opgezet om relevante en betrouwbare controle-informatie te verkrijgen. (Zie: Alinea A10)</li> </ol>
505.9	<p>Indien de accountant tot de conclusie komt dat de weigering van het management om de accountant toe te staan een verzoek om confirmatie te verzenden onredelijk is, of indien de accountant niet in staat is om relevante en betrouwbare controle-informatie te verkrijgen uit alternatieve controlewerkzaamheden, dient de accountant te communiceren met degenen belast met governance overeenkomstig Standaard 260 Tevens dient de accountant overeenkomstig Standaard 705 de implicaties voor de controle en voor het oordeel van de accountant te bepalen.</p>
505.10	<p>Indien de accountant factoren onderkent die aanleiding geven tot twijfels over de betrouwbaarheid van de reactie op een verzoek om confirmatie, dient de accountant verdere controle-informatie te verkrijgen om deze twijfels weg te nemen. (Zie: Alinea A11-A16)</p>
505.11	<p>Indien de accountant vaststelt dat een reactie op een verzoek om confirmatie niet betrouwbaar is, dient de accountant de implicaties voor de inschatting van de relevante risico's van een afwijking van materieel belang, met inbegrip van het risico van fraude, en de implicaties daarvan op de daarmee verbandhoudende aard, timing en omvang van overige controlewerkzaamheden te evalueren. (Zie: Alinea A17)</p>
505.12	<p>In elk geval van uitblijven van een reactie dient de accountant alternatieve controlewerkzaamheden uit te voeren om relevante en betrouwbare controle-informatie te verkrijgen. (Zie: Alinea A18-A19)</p>
505.13	<p>Indien de accountant heeft vastgesteld dat een reactie op een verzoek om positieve confirmatie noodzakelijk is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, zullen alternatieve controlewerkzaamheden niet voorzien in de controle-informatie die de accountant vereist. Indien de accountant een dergelijke confirmatie niet ontvangt, dient de accountant overeenkomstig Standaard 705 de implicaties voor de controle en voor het oordeel van de accountant te bepalen. (Zie: Alinea A20)</p>
505.14	<p>De accountant dient uitzonderingen te onderzoeken om vast te stellen of deze al dan niet een aanwijzing zijn voor afwijkingen. (Zie: Alinea A21-A22)</p>

Alinea #	Relevante uittreksels uit de Standaarden
505.15	<p>Negatieve confirmaties voorzien in minder aannemelijke controle-informatie dan positieve confirmaties. Daarom dient de accountant geen gebruik te maken van verzoeken om negatieve confirmatie als de enige gegevensgerichte controlemaatregel om een ingeschat risico van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen te adresseren, tenzij wordt voldaan aan alle van de volgende voorwaarden: (Zie: Alinea A23)</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>De accountant heeft het risico van een afwijking van materieel belang als laag ingeschat en heeft voldoende en geschikte controle-informatie verkregen omtrent de werking van interne beheersingsmaatregelen die relevant zijn voor de bewering;</li> <li>De populatie van items die onderworpen zijn aan werkzaamheden inzake negatieve confirmatie bestaat uit een groot aantal kleine en homogene rekeningsaldi, transacties of condities;</li> <li>Er worden zeer weinig uitzonderingen verwacht; en</li> <li>De accountant is zich niet bewust van omstandigheden of condities die ertoe zouden leiden dat ontvangers van verzoeken om negatieve confirmatie deze verzoeken zouden negeren.</li> </ol>
505.16	<p>De accountant dient te evalueren of de uitkomsten van de werkzaamheden inzake externe confirmaties relevante en betrouwbare controle-informatie verschaffen, dan wel of verdere controle-informatie nodig is. (Zie: Alinea A24-A25)</p>

Externe confirmaties worden vaak gebruikt in relatie tot rekeningsaldi (in het bijzonder activa) en hun componenten, maar zij hoeven niet tot deze items te worden beperkt. Externe confirmaties worden vaak gebruikt om controle-informatie te verstrekken over de volledigheid van een verplichting en het bestaan van een actief.

Een externe confirmatie kan ook onderbouwende informatie verstrekken over de vraag of het bedrag accuraat in de administratie (het accuraat zijn) en in de juiste verslagperiode (afgrenzing) is vastgelegd. Confirmaties zijn minder relevant bij het adresseren van waarderingskwesties zoals de invorderbaarheid van vorderingen en de incourantheid van de voorraad die worden aangehouden. Typische situaties waar werkzaamheden inzake externe confirmaties van relevante controle-informatie verstrekken, omvatten:

- banksaldi en overige informatie die relevant is voor bancaire relaties;
- rekeningsaldi van vorderingen en voorwaarden;
- voorraden aangehouden door derde partijen in douane-entrepots voor verwerking of in consignatie;
- aktes inzake eigendomstitels aangehouden door advocaten of kapitaalverschaffers om redenen van veilige bewaring of als zekerheid;
- beleggingen aangehouden door derde partijen bij wijze van zekerheid, of aangekocht van effectenmakelaars maar nog niet overhandigd op de balansdatum;
- aan kredietverschaffers verschuldigde bedragen, met inbegrip van relevante terugbetalingsvoorwaarden en restrictieve contractclausules; en
- op leveranciers van toepassing zijnde rekeningsaldi en voorwaarden.

Aangelegenheden die de accountant in overweging zou nemen zijn hieronder weergegeven.

*Figuur 10.3-1*

Te adresseren	Beschrijving
<b>Toetsing met een tweeledig doel (dual-purpose test)</b>	Bestaat er de mogelijkheid om controle-informatie te verkrijgen over overige belangrijke aangelegenheden op hetzelfde tijdstip (zoals de voorwaarden van een contract, etc.)?

Te adresseren	Beschrijving
Het confirmeren van de kennis van de partij over het object van onderzoek	Wijzen van inspelen op risico's zullen betrouwbaarder zijn als ze door een persoon worden verstrekt die kennis heeft van het object van onderzoek.
Het vermogen/bereidheid van de confirmerende partij om een reactie te verstrekken	<p>Beschouw de betrouwbaarheid van de verkregen onderbouwende informatie als de mogelijkheid bestaat dat de confirmerende partij:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• de verantwoordelijkheid niet aanvaardt;</li> <li>• een reactie als te kostbaar en te tijdrovend beschouwt;</li> <li>• twijfels heeft over de mogelijke juridische aansprakelijkheid;</li> <li>• de transacties administratief verwerkt in verschillende valuta; of</li> <li>• het verzoek tot confirmatie niet als significant behandelt.</li> </ul>
Objectiviteit van de confirmerende partij	<p>Beschouw de betrouwbaarheid van verkregen onderbouwende informatie als de confirmerende partij een verbonden partij is. Neem in dergelijke situaties het volgende in overweging:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Het confirmeren van aanvullende details over het object van onderzoek, zoals de voorwaarden van verkoopovereenkomsten, met inbegrip van data, eventueel recht van retour en leveringsvoorwaarden; en</li> <li>• Het aanvullen van de confirmatie door te verzoeken om inlichtingen bij personeelsleden binnen de entiteit die niet bij financiële activiteiten betrokken zijn met betrekking tot het object van onderzoek, zoals wijzigingen in verkoopovereenkomsten en leveringsvoorwaarden.</li> </ul>

Controle-informatie wordt doorgaans als meer betrouwbaar beschouwd wanneer die verkregen is vanuit onafhankelijke bronnen buiten de entiteit. Hierom kunnen schriftelijke reacties op verzoek om confirmatie die direct worden ontvangen van niet-verbonden derde partijen, helpen bij het terugbrengen van het risico van afwijkingen van materieel belang voor de daarmee verband houdende beweringen tot een aanvaardbaar laag niveau.

De vereisten voor confirmaties kunnen zoals hieronder worden samengevat.

*Figuur 10.3-2*

Te adresseren	Beschrijving
Handhaaf de beheersing met betrekking tot het confirmatieproces	<p>Dit omvat het volgende:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Het beschouwen van de informatie die moet worden geconfirmeerd of waarom moet worden verzocht;</li> <li>• Het selecteren van de passende confirmerende partij;</li> <li>• Het evalueren van redenen voor eventuele weigering door het management om het verzenden van de confirmaties toe te staan. Dit omvat het in aanmerking nemen van de implicaties van de ingeschatte risico's, de mogelijkheid van fraude en welke verdere controlewerkzaamheden nu zullen zijn vereist;</li> <li>• Het opzetten van verzoeken om confirmaties;</li> <li>• Het vaststellen dat verzoeken op passende wijze worden geadresseerd en retourinformatie bevatten die rechtstreeks aan de accountant moet worden gestuurd; en</li> <li>• Het verzenden van verzoeken naar de confirmerende partij, met inbegrip van follow-up verzoeken wanneer dit van toepassing is.</li> </ul>



Te adresseren	Beschrijving
Zijn de reacties betrouwbaar?	Indien factoren leiden tot twijfel over de betrouwbaarheid van de reactie: <ul style="list-style-type: none"> <li>• verkrijg dan verdere controle-informatie om twijfels weg te nemen of deze te confirmeren.</li> <li>• neem dan fraude of andere invloeden op ingeschatte risico's in overweging; en</li> <li>• onderzoek dan de uitzonderingen om te kunnen bepalen of deze wijzen op afwijkingen.</li> </ul>
Wanneer er geen reactie is ontvangen	Voer (indien mogelijk) alternatieve controlewerkzaamheden uit om relevante en betrouwbare controle-informatie te verkrijgen.
Evalueer de algehele resultaten	Voorzien de resultaten van werkzaamheden inzake externe confirmatie in de relevante en betrouwbare controle-informatie die vereist is?

## 10.4 Gegevensgerichte cijferanalyses

Alinea #	Relevante uittreksels uit de Standaarden
520.5	<p>Bij het opzetten en uitvoeren van gegevensgerichte cijferanalyses, hetzij alleen dan wel in combinatie met detailcontroles als gegevensgerichte werkzaamheden overeenkomstig Standaard 330, dient de accountant. (Zie: Alinea A4-A5)</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>a. De geschiktheid van bepaalde gegevensgerichte cijferanalyses voor gegeven beweringen te bepalen, rekening houdend met de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang en met detailcontroles, voor zover aanwezig, voor deze beweringen; (Zie: Alinea A6-A11)</li> <li>b. De betrouwbaarheid van gegevens op basis waarvan de verwachting van de accountant ten aanzien van vastgelegde bedragen of ratio's wordt ontwikkeld, te evalueren, rekening houdend met de bron, de vergelijkbaarheid en de aard en relevantie van de beschikbare informatie, alsmede met interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het opstellen daarvan; (Zie: Alinea A12-A14)</li> <li>c. Een verwachting van vastgelegde bedragen of ratio's te ontwikkelen, alsmede te evalueren of de verwachting voldoende precies is om een afwijking te onderkennen die, individueel of wanneer geaggregeerd met andere afwijkingen, er de oorzaak van kan zijn dat de financiële overzichten een van materieel belang zijnde afwijking bevatten; en (Zie: Alinea A15)</li> <li>d. De omvang van een eventueel verschil tussen de vastgelegde bedragen en de verwachte waarde te bepalen dat aanvaardbaar is zonder verder onderzoek zoals vereist op grond van alinea 7. (Zie: Alinea A16)</li> </ol>

Gegevensgerichte cijferanalyses omvatten onder meer een vergelijking van bedragen of relaties in de financiële overzichten met verwachting die ontwikkeld is vanuit de informatie die weer is verkregen uit inzicht in de entiteit en inzicht in overige controle-informatie.

Indien de inherente risico's voor een transactiestroom laag zijn, kunnen gegevensgerichte cijferanalyses op zichzelf voldoende en geschikte controle-informatie verstrekken. Als het ingeschatte risico echter laag is vanwege gerelateerde interne beheersingsmaatregelen, zou de accountant ook toetsingen van die interne beheersingsmaatregelen uitvoeren. Derhalve zou er voor significante onderkende risico's altijd gebruik worden gemaakt van cijferanalyses in combinatie met overige gegevensgerichte werkzaamheden of van toetsingen van de interne beheersing.

Om gebruik te maken van een cijferanalyse als een gegevensgerichte controlemaatregel dient de accountant de

controlemaatregel op te zetten om het risico dat een afwijking van materieel belang in de relevante bewering niet zal worden ontdekt terug te brengen tot een aanvaardbaar laag niveau. Dit houdt in dat de verwachting van wat het vastgelegde bedrag zou moeten zijn, voldoende nauwkeurig is om de mogelijkheid aan te geven van een afwijking van materieel belang, hetzij afzonderlijk dan wel geaggregeerd.

## AANDACHTSPUNT

In het kader van het plannen van een controle zouden gegevensgerichte cijferanalyses in drie duidelijke niveaus kunnen worden gecategoriseerd op basis van het niveau van zekerheid dat is verkregen. Deze worden hieronder beschreven.

Figuur 10.4-1

Invloed op terugbrengen van het controlerisico	Beschrijving
<b>Zeer effectief</b> <i>Laag niveau van het risico dat het vastgelegde bedrag afwijkt)</i>	De controlemaatregel is bedoeld om de belangrijkste bron van onderbouwende informatie te zijn met betrekking tot een in de financiële overzichten opgenomen bewering. Dit verifieert "op effectieve wijze" het vastgelegde bedrag. Als het betrokken risico echter significant is, zou het door overige relevante werkzaamheden kunnen worden aangevuld.
<b>Gemiddeld effectief</b>	Deze controlemaatregel is alleen bedoeld om informatie die verkregen is uit overige werkzaamheden te bevestigen. Er wordt een gemiddeld niveau van zekerheid verkregen.
<b>Beperkt</b>	Basiswerkzaamheden, zoals het vergelijken van een bedrag in de huidige verslagperiode met een vorige verslagperiode, zijn nuttig, maar voorzien slechts op een beperkt niveau van zekerheid.

### Technieken

Er bestaan een aantal mogelijke technieken die kunnen worden gebruikt om de cijferanalyses uit te voeren. De doelstelling is om de meest geschikte techniek te kiezen om de beoogde niveaus van zekerheid en precisie te bereiken.

Deze technieken omvatten:

- Ratioanalyse;
- Trendanalyse;
- Break-even analyse;
- Patroonanalyse; en
- Regressieanalyse.

Iedere techniek heeft zijn eigen bepaalde sterke en zwakke punten waarvan het nodig is dat de accountant deze in overweging neemt bij het opzetten van cijferanalyses. Een complexe techniek zoals de regressieanalyse kan statistisch betrouwbare conclusies over een vastgelegd bedrag verstrekken. Een simpele techniek zoals het vermenigvuldigen van het aantal appartementen met de goedgekeurde verhuurbedragen (per verhuurder) en het aanpassen van het resultaat van feitelijke lege ruimtes kan echter een betrouwbare en precieze schatting van de huuropbrengsten verstrekken.

Figuur 10.4-2

Factoren om in aanmerking te nemen	
Het opzetten van gegevensgerichte cijferanalyses	Geschiktheid afhankelijk van de aard van de beweringen.
	Betrouwbaarheid van de gegevens (interne of externe) van waaruit de verwachting van de vastgelegde bedragen of ratio's wordt ontwikkeld. Dit zal toetsingen vereisen van het accuraat zijn, van het bestaan en van de volledigheid van de daaraan ten grondslag liggende informatie. Deze omvatten toetsingen van interne beheersingsmaatregelen of het uitvoeren van overige specifieke controlewerkzaamheden, mogelijk met inbegrip van het gebruik van auditsoftwaretoepassingen (AST).
	Of de verwachting precies genoeg is om een afwijking van materieel belang op het gewenste niveau van zekerheid te kunnen onderkennen.
	Een afwijkend bedrag in de vastgelegde bedragen van verwachte waarden die aanvaardbaar zouden zijn.
Vragen om te adresseren	
Het vaststellen van betekenisvolle relaties tussen informatie	Zijn de relaties ontwikkeld vanuit een bestendige omgeving? <ul style="list-style-type: none"><li>• Betrouwbare en precieze verwachtingen zijn wellicht niet mogelijk in een dynamische of onbestendige omgeving.</li></ul>
	Zijn de relaties op een gedetailleerd niveau in aanmerking genomen? <ul style="list-style-type: none"><li>• Disaggregatie van bedragen kan betrouwbaardere en preciezere verwachtingen verstrekken dan wanneer deze geaggregeerd zijn.</li></ul>
	Is er sprake van compenserende factoren of van complexiteit onder de sterk samengevatte componenten die een afwijking van materieel belang zouden kunnen verbergen?
	Horen er items bij de relaties die onderhevig zijn aan de discretie van het management? <ul style="list-style-type: none"><li>• Zo ja, dan kunnen zij minder betrouwbare of minder precieze verwachtingen verstrekken.</li></ul>

De mate van betrouwbaarheid van de gegevens die gebruikt worden om verwachtingen te ontwikkelen behoren consistent te zijn met de niveaus van zekerheid en precisie waarvan het de bedoeling is dat zij zijn ontleend aan de cijferanalyse. Overige gegevensgerichte werkzaamheden kunnen ook zijn vereist om te bepalen of de onderliggende gegevens voldoende betrouwbaar zijn.

Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen kunnen ook worden overwogen om overige beweringen zoals de volledigheid, het bestaan en het accuraat zijn van de gegevens te adresseren. Interne beheersing met betrekking tot niet-financiële informatie kan vaak worden getoetst in samenhang met overige toetsingen van interne beheersingsmaatregelen.

Figuur 10.4-3

Factoren om in aanmerking te nemen	
Het opzetten van gegevensgerichte cijferanalyses	Zijn de gegevens vanuit bronnen binnen de entiteit verkregen of vanuit onafhankelijke bronnen buiten de entiteit? <ul style="list-style-type: none"><li>• De betrouwbaarheid van controle-informatie wordt verhoogd (met sommige uitzonderingen) wanneer deze is verkregen vanuit onafhankelijke bronnen buiten de entiteit.</li></ul>
	Zijn de gegevens vanuit bronnen binnen de entiteit ontwikkeld door personen die niet direct verantwoordelijk zijn voor het accuraat zijn hiervan? <ul style="list-style-type: none"><li>• Zo ja, neem dan verdere werkzaamheden in overweging om het accuraat zijn te controleren.</li></ul>
	Zijn de gegevens onder een betrouwbaar systeem met adequate interne beheersing ontwikkeld?
	Zijn er veel gegevens op brancheniveau aanwezig ter vergelijking met de gegevens van de entiteit?

Om te voorkomen dat er ongegrond vertrouwen wordt gevestigd in een van de bronnen van gegevens waarvan gebruik wordt gemaakt, zou de accountant gegevensgerichte werkzaamheden met betrekking tot de hieraan ten grondslag liggende gegevens kunnen uitvoeren om te bepalen of deze voldoende betrouwbaar zijn. Hij kan ook toetsen of de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de volledigheid, het bestaan en het accuraat zijn van de gegevens effectief werken. In sommige gevallen zullen niet-financiële gegevens (bijvoorbeeld hoeveelheden en soorten geproduceerde items) worden gebruikt bij het uitvoeren van cijferanalyses. Daardoor is het noodzakelijk dat de accountant een geschikte basis heeft voor het vaststellen van de vraag of de niet-financiële gegevens voldoende betrouwbaar zijn voor de doeleinden van het uitvoeren van de cijferanalyses.

### Verschillende verwachtingen

Wanneer er verschillen tussen vastgelegde bedragen en de verwachtingen van de accountant worden onderkend, zal de accountant het niveau van zekerheid, waarvan het de bedoeling is dat de werkzaamheden deze verstrekken, alsmede de uitvoeringsmaterialiteit van de accountant in overweging nemen. Het is noodzakelijk dat het bedrag van het aanvaardbare verschil zonder onderzoek, in elk geval, minder is dan de uitvoeringsmaterialiteit.

Werkzaamheden die gebruikt worden voor het onderzoek zouden de volgende kunnen omvatten:

- Het in heroverweging nemen van de methoden en factoren die gebruikt worden bij het vormen van de verwachting;
- Het verzoeken om inlichtingen bij het management met betrekking tot de oorzaken van de verschillen van de verwachtingen van de accountant en het inschatten van de wijze van inspelen door het management. Hierbij wordt er rekening gehouden met het inzicht in het bedrijf dat de accountant heeft verworven gedurende het verloop van de controle; en
- Het uitvoeren van overige controlewerkzaamheden om de uitleg van het management te bevestigen.

Als gevolg van dit onderzoek kan de accountant concluderen dat:

- de verschillen tussen de verwachtingen van de accountant en de vastgelegde bedragen geen afwijkingen weergeven; of
- de verschillen afwijkingen zouden kunnen weergeven en dat er verdere werkzaamheden moeten worden uitgevoerd om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de vraag of een afwijking van materieel belang al dan niet bestaat.

## Voorbeelden van effectieve gegevensgerichte cijferanalyses

Figuur 10.4-4

Bedrag dat in de financiële overzichten is opgenomen	Relatie en controlemaatregel
Verkopen	De verkoopprijs die op de uitgeleverde hoeveelheden is toegepast.
Afschrijvingskosten	Het afschrijvingspercentage dat is toegepast op de hoofdsom van activa'saldi waarbij er rekening wordt gehouden met het effect van toevoegingen of afstotingen.
Overhead element van de voorraad	Het relateren van feitelijke overheaduitgaven aan feitelijke directe arbeid of aan hoeveel er wordt geproduceerd.
Salariskosten	Salarisvoorwaarden die op het aantal werknemers worden toegepast.
Kosten voor commissie	Commissietarief dat op de verkopen wordt toegepast.
Toerekening van de salariskosten	Dagelijkse salariskosten die worden toegepast op het aantal toegerekende dagen.

## Overige cijferanalyses

Analyse kan de vorm aannemen van:

- **gedetailleerde vergelijkingen van huidige financiële overzichten of van financiële gegevens met die van vorige verslagperiodes of met huidige operationele budgetten.**  
Een toename van vorderingen zonder toename in de verkopen die daarbij aansluit, zou erop kunnen wijzen dat er een probleem bestaat in de incasseerbaarheid van de vorderingen. Een toename in het aantal werknemers in een professionele organisatie zou ertoe kunnen leiden dat de accountant een toename in de salariskosten en een overeenkomstige toename in de opbrengsthonoraria verwacht.
- **vergelijkbare gegevens over de verschillende soorten producten die worden verkocht of over de verschillende soorten afnemers.**  
Dit zou maand-tot-maand of verslagperiode-tot-verslagperiode fluctuaties in de verkopen helpen verklaren.
- **ratioanalyse.**  
Ratio's kunnen ondersteuning voor de huidige financiële overzichten verstrekken (bijvoorbeeld vergelijkbaar met de branchenormen of de resultaten van de vorige verslagperiode) of discussiepunten te berde brengen. Bepaalde instellingen, zoals banken en handelsorganisaties, genereren financiële statistieken op basis van vele braches. Dergelijke statistieken kunnen nuttig zijn wanneer zij worden vergeleken met die van de activiteiten van een entiteit alsmede wanneer er om inlichtingen wordt verzocht waar de verschillen met branchetrends neigen voor te komen.
- **grafieken.**  
Neem tenslotte het gebruik van grafieken in overweging om de resultaten van werkzaamheden in kaart te brengen. Grafieken belichten aanschouwelijk de significante verschillen van maand-tot-maand of van verslagperiode-tot-verslagperiode.

## Het gebruik van cijferanalyses bij het vormen van een oordeel

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
520.6	De accountant dient cijferanalyses op te zetten en uit te voeren aan het einde van de controle die een hulpmiddel vormen voor de accountant bij het komen tot een slotconclusie over de vraag of de financiële overzichten consistent zijn met het inzicht van de accountant in de entiteit. (Zie: Alinea A17-A19)

Als de controle bijna voltooid is, is het van de accountant vereist dat hij gebruik maakt van cijferanalyses die helpen bij het evalueren van de algehele presentatie van de financiële overzichten. Het doel van het gebruikmaken van cijferanalyses dichtbij of op de einddatum van de verslagperiode is het bepalen van de vraag of de financiële overzichten als geheel consistent zijn met het inzicht van de accountant in de entiteit. Deze werkzaamheden zouden vragen beantwoorden zoals:

- **Bevestigen de conclusies die getrokken zijn uit dergelijke werkzaamheden de conclusies die zijn gevormd gedurende de controle van individuele componenten of van de elementen van de financiële overzichten?**  
Cijferanalyses kunnen onthullen dat bepaalde items in de financiële overzichten verschillen van de verwachtingen die door de accountant zijn gevormd op basis van de kennis van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit en van overige informatie die gedurende de controle is verzameld. Het is noodzakelijk dat dergelijke verschillen worden onderzocht door gebruik te maken van de hierboven genoemde werkzaamheden. Dit onderzoek kan wijzen op de noodzaak voor wijzigingen in de weergave of de toelichting in de financiële overzichten.
- **Bestaat er een risico van een afwijking van materieel belang dat nog niet eerder is erkend?**  
Indien aanvullende risico's worden onderkend, kan het noodzakelijk zijn dat de auditor de geplande controlewerkzaamheden her-evalueert om op de passende wijze in te kunnen spelen.

## 10.5 Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
330.8	De accountant dient toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen op te zetten en uit te voeren om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de werking van relevante interne beheersingsmaatregelen indien: <ol style="list-style-type: none"><li>a. De inschatting van de risico's van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen, de verwachting omvat dat de interne beheersingsmaatregelen effectief werken (dat wil zeggen dat de accountant voornemens is te steunen op de werking van interne beheersingsmaatregelen bij het bepalen van de aard, timing en omvang van gegevensgerichte controlewerkzaamheden); of</li><li>b. Gegevensgerichte controles alleen geen voldoende en geschikte controle-informatie op het niveau van beweringen kunnen verschaffen. (Zie: Alinea A20-A24)</li></ol>
330.9	Bij het opzetten en uitvoeren van systeemgerichte controles dient de accountant meer aannemelijk makende controle-informatie te verkrijgen naarmate hij in sterkere mate wil steunen op de effectiviteit van een interne beheersingsmaatregel. (Zie: Alinea A25)
330.10	Bij het opzetten en uitvoeren van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen dient de accountant: <ol style="list-style-type: none"><li>a. In combinatie met het verzoeken om inlichtingen ook andere controlewerkzaamheden uit te voeren gericht op het verkrijgen van controle-informatie over de werking van de interne beheersingsmaatregelen, waaronder:</li></ol>

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
	<ul style="list-style-type: none"> <li>(i) De wijze waarop de interne beheersingsmaatregelen zijn toegepast op relevante tijdstippen gedurende de verslagperiode waarop de controle betrekking heeft;</li> <li>(ii) De consistentie waarmee ze zijn toegepast; en</li> <li>(iii) De vraag door wie of met welke middelen deze zijn toegepast. (Zie: Alinea A26-29)</li> </ul> <p>b. Vast te stellen of de te toetsen interne beheersingsmaatregelen afhankelijk zijn van andere interne beheersingsmaatregelen (indirecte interne beheersingsmaatregelen) en zo ja, of het noodzakelijk is controle-informatie te verkrijgen die de werking van die indirecte interne beheersingsmaatregelen onderbouwt. (Zie: Alinea A30-A31)</p>
330.11	<p>Wanneer de accountant voornemens is te steunen op de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot een bepaald moment of een bepaalde periode, dient hij deze te toetsen volgens de hierna volgende alinea's 12 en 15, teneinde een juiste basis te verkrijgen voor het feit dat hij voornemens is daarop te steunen.</p>

### Doel

Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen zijn opgezet om controle-informatie te verkrijgen over de werking van de interne beheersingsmaatregelen. Interne beheersingsmaatregelen kunnen in het geheel voorkomen dat afwijkingen van materieel belang op het niveau van beweringen zich voordoen, of zij kunnen deze ontdekken en corrigeren nadat zij zich hebben voorgedaan. De interne beheersingsmaatregelen die geselecteerd zijn om te worden getoetst zouden de maatregelen zijn die de noodzakelijke controle-informatie voor een relevante bewering verstrekken.

## AANDACHTSPUNT

Werkzaamheden inzake een lijncontrole om vast te kunnen stellen of een interne beheersingsmaatregel geïmplementeerd is, zijn geen toetsing van de interne beheersingsmaatregelen. Het zijn risico-inschattingswerkzaamheden, waarvan de resultaten kunnen bepalen of toetsingen van interne beheersingsmaatregelen nuttig zouden zijn, en zo ja, hoe zij dan op zouden worden gezet.

Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen kunnen door de accountant in overweging worden genomen wanneer:

- de risico-inschatting gebaseerd is op een verwachting dat de interne beheersing effectief werkt; of
- gegevensgerichte controles op zichzelf niet voldoende en geschikte controle-informatie op het niveau van beweringen zullen verstrekken. Dit zou passend kunnen zijn waar er verkopen via het Internet worden gedaan en er geen documentatie van transacties wordt geproduceerd of bijgehouden, anders dan die in de geautomatiseerde systemen.

Het selecteren van de steekproefomvang voor toetsingen van interne beheersingsmaatregelen wordt geadresseerd in Deel 2, Hoofdstuk 17 over de omvang van toetsingen.

Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen zijn opgezet om controle-informatie te verkrijgen over:

- de manier waarop interne beheersingswerkzaamheden werden toegepast gedurende, of op relevante tijdstippen gedurende, de verslagperiode die werd gecontroleerd. Als er op verschillende tijdstippen gedurende de verslagperiode gebruik werd gemaakt van interne beheersingsmaatregelen die sterk van elkaar verschillen, zou ieder interne beheersingssysteem afzonderlijk in overweging moeten worden genomen;
- de consistentie waarmee de interne beheersingswerkzaamheden zijn toegepast; en
- door wie of door met welke middelen de interne beheersingsmaatregelen zijn toegepast.

## AANDACHTSPUNT

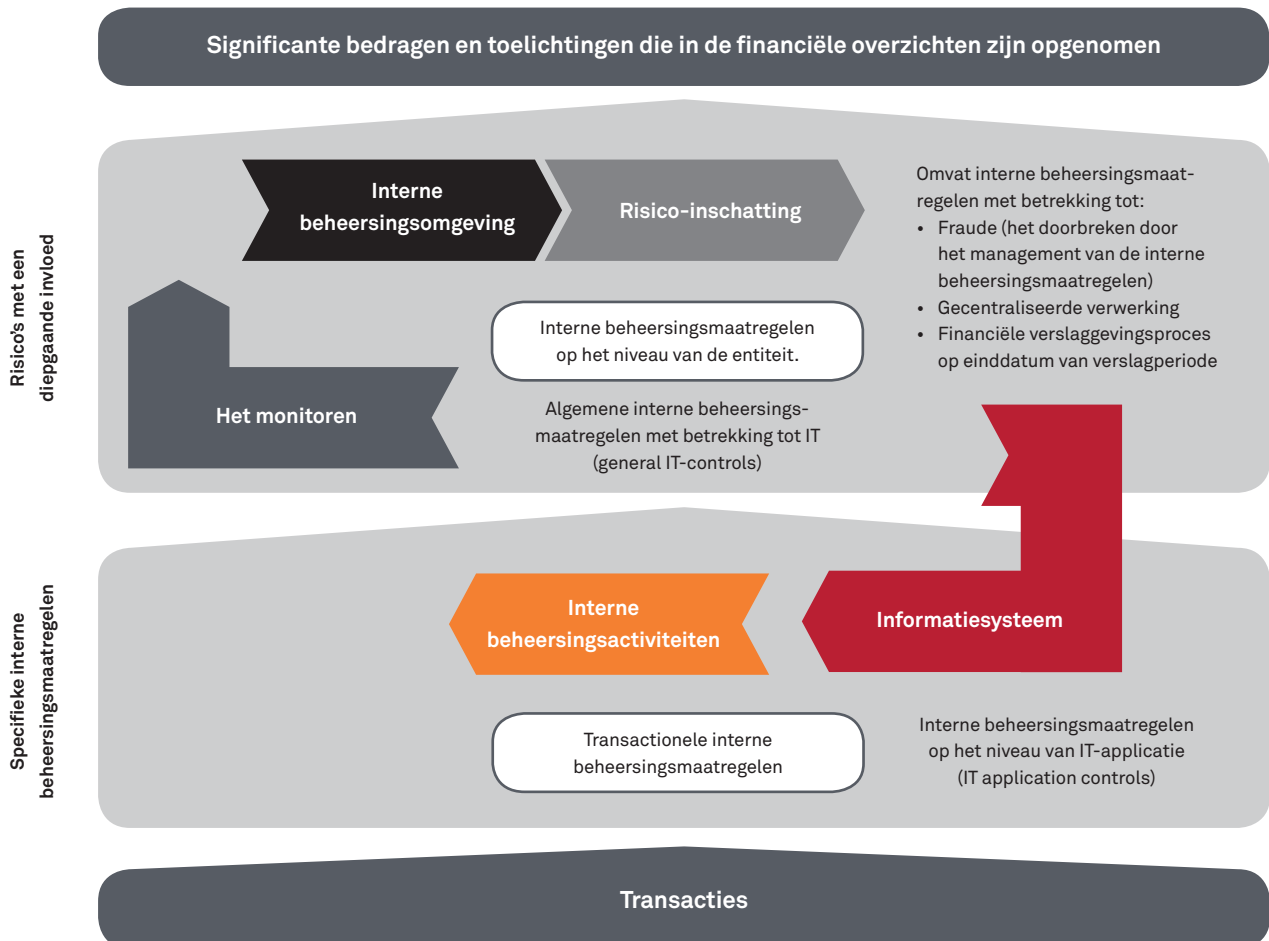
Bij de controles van kleinere entiteiten zijn accountants vaak van plan gegevensgericht controles uit te voeren in de veronderstelling dat toetsingen van bestaande interne beheersingsactiviteiten niet praktisch zouden zijn als gevolg van beperkte functiescheiding, etc. Voordat die conclusie overhaast wordt getrokken neem het volgende in overweging:

- De kracht van de interne beheersingsomgeving en overige elementen van de interne beheersing;
- Het bestaan van interne beheersingsactiviteiten met betrekking tot beweringen waar het effectiever zou zijn om onderbouwende informatie te verkrijgen door middel van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen; en
- Beweringen waar gegevensgerichte werkzaamheden op zichzelf de risico's van afwijkingen van materieel belang niet terug zullen brengen tot een aanvaardbaar laag niveau. Dit zou bijvoorbeeld het geval kunnen zijn voor de volledigheid van opbrengsten.

### Het opzetten van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen

Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen worden gebruikt om onderbouwende informatie te verkrijgen over de werking van interne beheersingsmaatregelen die opgenomen zijn in een van de vijf elementen van de interne beheersing. Raadpleeg de illustratie hieronder alsmede Deel 1, Hoofdstuk 5 van deze handleiding voor aanvullende informatie over elk van de vijf elementen van de interne beheersing.

Figuur 10.5-1





Specifieke interne beheersingsmaatregelen (zoals interne beheersingsactiviteiten) adresseren direct het voorkomen van of het ontdekken en corrigeren van afwijkingen. Interne beheersingsmaatregelen met een diepgaande invloed daarentegen verstrekken de fundering voor de specifieke interne beheersingsmaatregelen en beïnvloeden hun werking.

In kleinere entiteiten kunnen sommige interne beheersingsmaatregelen met een diepgaande invloed (zoals de interne beheersingsomgeving) er ook toe dienen om de specifieke risico's van afwijkingen voor een bepaalde bewering (waar het seniormanagement bijvoorbeeld direct betrokken is bij het toezicht houden op en het goedkeuren van dagelijkse transacties) te adresseren. In dit geval, als de interne beheersingsmaatregelen met een diepgaande invloed zouden worden getoetst en ze als effectief werkend zouden worden beschouwd, zou het niet noodzakelijk zijn om overige interne beheersingsmaatregelen (zoals interne beheersingsactiviteiten) in relatie tot de daarbij behorende risico's te toetsen.

## AANDACHTSPUNT

Een door één persoon gedomineerd management betekent niet dat de interne beheersing zwak is of dat deze niet bestaat. De betrokkenheid van een deskundige eigenaar-bestuurder bij de gedetailleerde dagelijkse operationele activiteiten zou zelfs een belangrijk sterk punt zijn in de interne beheersingsomgeving. De mogelijkheid voor het management om de interne beheersingsmaatregelen te doorbreken bestaat nog steeds, maar kan tot op zekere hoogte worden teruggebracht (in zo goed als elke omvang van entiteit) door sommige interne beheersingsmaatregelen tegen fraude te implementeren. (Zie Deel 1, Hoofdstuk 5.)

In overige gevallen kan het verband tussen interne beheersingsmaatregelen met een diepgaande invloed en specifieke interne beheersingsmaatregelen directer zijn. Sommige interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het monitoren kunnen bijvoorbeeld verstoringen in specifieke interne beheersingsmaatregelen (het bedrijfsproces) onderkennen. Het toetsen van deze interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het monitoren op hun werking zou de noodzaak voor het toetsen van meer specifieke interne beheersingsmaatregelen kunnen verlagen (maar niet elimineren).

Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen met een diepgaande invloed (hier wordt vaak naar verwezen als de interne beheersingsmaatregelen op het niveau van de entiteit en algemene interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot IT) neigen ernaar subjectiever te zijn (zoals het evalueren van het committeren aan integriteit of competentie). Hierdoor neigen ze ernaar moeilijker te documenteren te zijn dan de specifieke interne beheersing op het niveau van het bedrijfsproces (zoals het checken of een betaling al dan niet was geautoriseerd).

Als gevolg daarvan wordt het toetsen van interne beheersingsmaatregelen op het niveau van de entiteit en voor algemene interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot IT vaak gedocumenteerd met memoranda voor het dossier dat de gebruikte benadering en de ondernomen stappen uitlegt (zoals het voeren van gesprekken met de staf, inschattingen, beoordeling van werknemersbestanden, etc.) samen met de ondersteunende informatie.

Deze benadering wordt in het volgende voorbeeld weergegeven.

Figuur 10.5-2

Het toetsen van interne beheersingsmaatregelen met een diepgaande invloed (op het niveau van de entiteit)

Component van de interne beheersing = <i>interne beheersingsomgeving</i>	
Geadresseerd risico	De noodzaak voor integriteit en ethische waarden wordt niet benadrukt.
Onderkende interne beheersingsmaatregelen	Het management vereist dat alle nieuwe werknemers een formulier ondertekenen waarmee zij instemmen met de fundamentele waarden van het bedrijf staat alsmede hun inzicht in consequenties van het niet naleven hiervan.
Opzet van de interne beheersing	Lees het formulier dat door de werknemers ondertekend moet worden en wees ervan verzekerd dat het de integriteit en ethische waarden inderdaad behandelt.
Implementatie van de interne beheersing	Beoordeel één werknemersdossier om zeker te stellen dat dit een ondertekend formulier bevat en neem in overweging welke onderbouwende informatie er bestaat (zoals disciplinaire maatregelen) dat de werknemers daadwerkelijk de waarden in de praktijk toepassen. Dit zou kunnen op basis van een kort gesprek met een werknemer.
Toetsingen van de effectiviteit van de interne beheersingsmaatregelen	Selecteer een steekproef van werknemersdossiers en wees ervan verzekerd dat daar de formulieren inzitten inzake hun instemming en dat deze door de werknemers zijn ondertekend. Dit zou kunnen worden aangevuld door een steekproef van werknemers een paar vragen te stellen over de vermelde beleidslijnen van de entiteit.
Documentatie	Stel een memo op die de details over de geselecteerde werknemersdossiers alsmede toelichtingen van de gesprekken verstrekt (met inbegrip van de naam van de persoon en de datum) samen met de getrokken conclusies.

Sommige belangrijke factoren die de accountant in aanmerking neemt bij het opzetten van een toetsing van interne beheersingsmaatregelen zijn hieronder weergegeven.

Figuur 10.5-3

Te adresseren	Beschrijving
Welk risico van een afwijking van materieel belang en welke bewering wordt er geadresseerd?	Onderken het risico van een afwijking van materieel belang en de gerelateerde bewering die zouden worden geadresseerd bij het uitvoeren van toetsingen van de interne beheersing. Neem dan in overweging of de controle-informatie over de relevante bewering het beste kan worden verkregen door toetsingen van interne beheersingsmaatregelen uit te voeren of door gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren.
Betrouwbaarheid van de interne beheersingsmaatregelen	Het is het over het algemeen niet van waarde om interne beheersingsmaatregelen te toetsen die wellicht niet betrouwbaar lijken te zijn. Dit is zo omdat de kleine steekproefomvang die over het algemeen gebruikt wordt voor het toetsen van interne beheersingsmaatregelen is gebaseerd op het feit dat er geen verschillen worden gevonden. Als er een of meer van de volgende factoren significant zijn, kan het effectiever zijn om gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren (indien mogelijk): <ul style="list-style-type: none"> <li>Fouten in het verleden.</li> <li>Wijzigingen in de hoeveelheid of in de aard van de transacties.</li> </ul>

Te adresseren	Beschrijving
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De onderliggende interne beheersingsmaatregelen op het niveau van de entiteit en de algemene interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot IT zijn zwak.</li> <li>• Interne beheersingsmaatregelen kunnen (of worden) door het management omzeild.</li> <li>• Onregelmatige werking van de interne beheersingsmaatregelen.</li> <li>• Wijzigingen in het personeel of in deskundigheid van mensen die de controle uitvoeren.</li> <li>• Er bestaat een significant handmatig element in de interne beheersing dat tot een fout zou kunnen leiden.</li> <li>• Complexe werking en belangrijke oordelen die horen bij de werking hiervan.</li> </ul>
<b>Het bestaan van indirecte interne beheersingsmaatregelen</b>	<p>Is de interne beheersing afhankelijk van de werking van overige interne beheersingsmaatregelen? Dit zou niet-financiële informatie die wordt voortgebracht door een apart proces, de behandeling van uitzonderingen en periodieke beoordelingen van rapporten door managers kunnen omvatten.</p>
<b>Aard van de toetsing om aan de doelstelling te voldoen.</b>	<p>Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen houden doorgaans een combinatie in van :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Verzoeken om inlichtingen</b> bij het geschikte personeel;</li> <li>• <b>Inspectie</b> van relevante documentatie;</li> <li>• <b>Observatie</b> van de operationele activiteiten van het bedrijf; en</li> <li>• <b>Het her uitvoeren</b> van de toepassing van de interne beheersingsmaatregel.</li> </ul> <p>Weet dat het verzoeken om inlichtingen op zichzelf niet voldoende informatie zou geven om een conclusie over de effectiviteit van een interne beheersingsmaatregel te ondersteunen. Om bijvoorbeeld de werking van een interne beheersingsmaatregel over kasontvangsten te toetsen, zou de accountant de werkzaamheden voor het openen van de post en het verwerken van de kasontvangsten kunnen observeren. Omdat een observatie alleen relevant is op het tijdstip dat deze plaatsvindt, zou de accountant de observatie kunnen aanvullen door te verzoeken om inlichtingen bij het personeel van de entiteit en door inspectie van de documentatie over de werking van dergelijke interne beheersing op andere tijdstippen.</p>

## AANDACHTSPUNT

### Bepaal wat de mate van afwijken van de interne beheersingsmaatregelen inhoudt.

Bij het opzetten van een toetsing van een interne beheersingsmaatregel, besteed dan tijd aan het exact definiëren van wat een fout of uitzondering voor de toetsing inhoudt. Dit zal de controlestaf tijd besparen bij het bepalen of er een ogenschijnlijk onbelangrijke uitzondering (zoals een onjuist telefoonnummer) in feite een afwijking van de interne beheersingsmaatregelen is.

### Geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen

Er kunnen gevallen bestaan waar interne beheersingsactiviteiten door een computer worden uitgevoerd en er geen ondersteunende documentatie bestaat. In deze situatie kan het zijn dat de accountant sommige interne beheersingsmaatregelen nogmaals moet uitvoeren om zeker te stellen dat de interne beheersingsmaatregelen op het niveau van de softwaretoepassing werken zoals zij zijn opgezet. Een andere benadering is het gebruikmaken van auditsoftwaretoepassingen (AST). Een voorbeeld van een AST is een softwarepakket dat een gegevensbestand van een entiteit kan importeren (zoals verkopen of crediteuren) dat kan worden getoetst. Dergelijke programma's kunnen gegevens van een cliënt analyseren om de benodigde controle-informatie te verkrijgen. Ze verstrekken bovendien ook het potentieel om veel meer uitgebreide toetsingen van elektronische transacties en gegevensbestanden uit te voeren. Sommige mogelijke manieren om een AST te gebruiken zijn hieronder weergegeven.

Figuur 10.5-4

Het gebruiken van een AST	
Typische soorten werkzaamheden	Licht specifieke vastleggingen uit zoals betalingen hoger dan een gespecificeerd bedrag of transacties voor een gegeven datum.
	Licht de bovenste of onderste vastleggingen in een database uit.
	Onderken ontbrekende en dubbele vastleggingen.
	Onderken mogelijke fraude (door gebruik te maken van de Wet van Benford die aantoont dat bepaalde getallen vaker voorkomen dan andere).
	Selecteer steekproeftransacties vanuit elektronische bestanden die overeenkomen met vooraf bepaalde parameters of criteria.
	Sorteer transacties overeen naar specifieke kenmerken.
	Toets een gehele populatie in plaats van een steekproef. Herbereken het totale monetaire bedrag van vastleggingen (of tel deze op) in een bestand (zoals de voorraad) en check de aanvullingen zoals de prijsstelling.
	Stratificeer, en bewaar informatie en vat deze samen.
	Breng gegevens in verschillende dossiers met elkaar in overeenstemming.

Kleinere entiteiten maken vaak gebruik van standaard financiële verslaggevings- en overige relevante software zonder aanpassingen. Veel softwarepakketten bevatten feitelijk geverifieerde interne beheersingsmaatregelen op het niveau van de applicatie die door de entiteit zouden kunnen worden gebruikt om de mate van fouten te verminderen en mogelijke fraude te ontmoedigen. Het kan voorkomen dat accountants hun cliënten vragen of deze interne beheersingsmaatregelen worden gebruikt. En, als dit niet zo is, of het waardevol is om deze te gebruiken.

### Timing van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
330.11	Wanneer de accountant voornemens is te steunen op de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot een bepaald moment of een bepaalde periode, dient hij deze te toetsen volgens de hierna volgende alinea's 12 en 15, teneinde een juiste basis te verkrijgen voor het feit dat hij voornemens is daarop te steunen. (Zie Alinea: A32)
330.12	Indien de accountant controle-informatie verkrijgt over de werking van interne beheersingsmaatregelen gedurende een tussentijdse periode, dient hij: <ul style="list-style-type: none"> <li>a. Controle-informatie te verkrijgen over significante wijzigingen die zich na afloop van de tussentijdse periode in deze interne beheersingsmaatregelen hebben voorgedaan; en</li> <li>b. De aanvullende controle-informatie vast te stellen die moet worden verkregen voor de resterende verslagperiode. (Zie: Alinea A33-A34)</li> </ul>

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
330.15	Indien de accountant van plan is te steunen op interne beheersingsmaatregelen voor een risico dat hij heeft aangemerkt als een significant risico, dient hij deze interne beheersingsmaatregelen gedurende de lopende controleperiode te toetsen.

Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen kunnen informatie verstrekken over werking:

- op een bepaald punt in de tijd (zoals de fysieke opname van de voorraad); of
- over een periode in de tijd, zoals de periode die gecontroleerd wordt.

Wanneer de toetsingen van interne beheersingsmaatregelen voor de einddatum van de verslagperiode plaatsvinden, zou de accountant in overweging nemen welke aanvullende informatie er wellicht vereist is om de resterende periode af te dekken. Deze informatie kan worden verkregen door de toetsingen van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de resterende periode uit te breiden, of door het monitoren van de interne beheersing door de entiteit te toetsen.

*Figuur 10.5-5*

Factoren om in aanmerking te nemen	
Een hiaat tussen de toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen op de einddatum van de verslagperiode	Significantie van ingeschatte risico's van afwijkingen van materieel belang op het niveau van beweringen.
	Specifieke interne beheersingsmaatregelen die gedurende de tussentijdse periode werden getoetst.
	Mate waarin de controle-informatie over de werking van die interne beheersingsmaatregelen werd verkregen.
	Lengte van de resterende periode.
	Mate waarin de accountant van plan is verdere gegevensgerichte werkzaamheden te verminderen op basis van het gestelde vertrouwen in de interne beheersing.
	De interne beheersingsomgeving
	Eventuele significante wijzigingen in de interne beheersing, met inbegrip van wijzigingen in het informatiesysteem, in processen en in het personeel die na de tussentijdse periode plaatsvonden.

## AANDACHTSPUNT

Waar het efficiënt is, neem daar het uitvoeren van toetsingen van de werking van interne beheersingsmaatregelen in overweging op hetzelfde tijdstip als het evalueren van de opzet en de implementatie van interne beheersingsmaatregelen

## Gebruik maken van controle-informatie die in vorige verslagperiodes is verkregen

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
330.13	<p>Bij het bepalen of het passend is controle-informatie over de werking van interne beheersingsmaatregelen te gebruiken die is verkregen uit vorige controles en zo ja, hoe lang de periode mag zijn die kan verstrijken tot het moment dat een maatregel opnieuw moet worden getoetst, dient de accountant het volgende in aanmerking te nemen:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>De effectiviteit van andere elementen van de interne beheersing, waaronder begrepen de interne beheersingsomgeving, het monitoren door de entiteit van de interne beheersingsmaatregelen en het proces van risico-inschatting van de entiteit;</li><li>De risico's die voortkomen uit de kenmerken van de interne beheersingsmaatregelen, waaronder de vraag of deze geautomatiseerd of handmatig zijn;</li><li>De effectiviteit van de algemene beheersingsmaatregelen met betrekking tot IT (general IT controls);</li><li>De effectiviteit van de interne beheersingsmaatregel en het gebruik daarvan door de entiteit, met inbegrip van de aard en omvang van deviaties in de toepassing van de maatregel die gebleken zijn bij vorige controles, alsmede de vraag of er wijzigingen hebben plaatsgevonden in het personeel die een belangrijke invloed hebben op de toepassing van de interne beheersingsmaatregel;</li><li>De vraag of het achterwege blijven van wijzigingen in een bepaalde interne beheersingsmaatregel een risico vormt als gevolg van gewijzigde omstandigheden; en</li><li>De risico's van een afwijking van materieel belang en de mate waarin wordt gesteund op de interne beheersingsmaatregel. (Zie: Alinea A35)</li></ol>
330.14	<p>Indien de accountant van plan is de in vorige controles verkregen controle-informatie over de werking van specifieke interne beheersingsmaatregelen te gebruiken, dient hij de blijvende relevantie van deze controle-informatie vast te stellen door middel van het verkrijgen van controle-informatie over het feit of zich belangrijke wijzigingen in die interne beheersingsmaatregelen hebben voorgedaan na afloop van de vorige controle. De accountant dient controle-informatie te verkrijgen over de vraag of dergelijke wijzigingen hebben plaatsgevonden door het inwinnen van inlichtingen in combinatie met observatie of inspectie om het inzicht in deze specifieke maatregelen te confirmeren en hij dient:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>Wanneer zich wijzigingen hebben voorgedaan die van invloed zijn op de blijvende relevantie van deze controle-informatie die in vorige controles is verkregen, de interne beheersingsmaatregelen voor de lopende controle te toetsen; (Zie: Alinea A36)</li><li>Wanneer zich geen wijzigingen hebben voorgedaan, de interne beheersingsmaatregelen ten minste één keer per drie controles te toetsen en bij iedere controle een deel van de interne beheersingsmaatregelen toetsen om de mogelijkheid te voorkomen dat in één afzonderlijke controleperiode alle interne beheersingsmaatregelen worden getoetst waarop hij voornemens is te steunen, zonder interne beheersingsmaatregelen te toetsen in de twee daarop volgende controleperioden. (Zie: Alinea A37-A39)</li></ol>
330.29	<p>Indien de accountant van plan is gebruik te maken van bij vorige controles verkregen controle-informatie over de werking van interne beheersingsmaatregelen, dient hij de bereikte conclusies betreffende het steunen op dergelijke in het kader van een voorgaande controle getoetste maatregelen in de controledocumentatie op te nemen.</p>

### Roulerende toetsing van de interne beheersingsmaatregelen

Ervan uitgaande dat de in het onderstaande figuur weergegeven factoren niet van toepassing zijn, is het mogelijk noodzakelijk dat de toetsingen van de werking van interne beheersingsmaatregelen alleen eens per drie controles te worden uitgevoerd. De feitelijke verslagperiode waarop gesteund wordt zal op professionele oordeelsvorming zijn gebaseerd, maar kan de twee jaar niet overschrijden.

Factoren die het gebruik van roulerende toetsingen uitsluiten, staan hieronder weergegeven.

*Figuur 10.5-6*

**Het gebruik van een toetsing van de interne beheersing in vorige jaren is NIET toegestaan wanneer:**

- het steunen op de interne beheersing vereist is om een "significant risico" te mitigeren;
- de werking van de interne beheersing gedurende de controle is gewijzigd, of het risico dat door de interne beheersing wordt gemitigeerd is gewijzigd.
- er sprake is van een zwakke interne beheersingsomgeving;
- het voortdurend monitoren van de werking van interne beheersing slecht is;
- er een significant handmatig element voor de werking van de relevante interne beheersingsmaatregelen bestaat.
- er wijzigingen in het personeel hebben plaatsgevonden die een significante invloed hebben op de toepassing van de interne beheersingsmaatregel;
- veranderende omstandigheden erop wijzen dat de noodzaak bestaat voor wijzigingen in de werking van de interne beheersing; en/of
- de algemene interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot IT zwak zijn of niet ineffectief werken.

Voordat er gebruik kan worden gemaakt van controlecontrole-informatie die in vorige verslagperiodes is verkregen, is het noodzakelijk dat de voortdurende relevantie van dergelijke informatie in elke verslagperiode wordt vastgesteld. Dit omvat onder meer het confirmeren van het begrip van die specifieke interne beheersingsmaatregelen door middel van:

- het verzoeken om inlichtingen bij het management en anderen over wijzigingen; en
- observatie of inspectie van de interne beheersing om de voortdurende implementatie daarvan vast te stellen.

Wanneer er een aantal interne beheersingsmaatregelen zijn waar informatie uit de vorige verslagperiodes zou kunnen worden gebruikt, zou het vertrouwen daarop in twijfel moeten worden getrokken zodat er bij iedere controle in ieder geval een aantal toetsingen van de interne beheersing worden uitgevoerd. Het toetsen van tenminste een aantal interne beheersingsmaatregelen per verslagperiode verstrekt ook bijkomstige informatie over de voortdurende effectiviteit van de interne beheersingsomgeving.

Over het algemeen geldt het dat hoe hoger de risico's van afwijkingen van materieel belang zijn of hoe meer er wordt gesteund op de interne beheersing, des te korter zou de tijdsperiode moeten zijn tussen de toetsingen van interne beheersingsmaatregelen.

# 11 | Schattingen

Inhoud van het hoofdstuk	Relevante Standaarden
Controlewerkzaamheden gerelateerd aan de controle van schattingen, met inbegrip van schattingen van reële waarde en daaraan gerelateerde toelichtingen bij een controle van financiële overzichten.	540

Figuur 11.0-1





Alinea #	Doelstelling van de Standaard
540.7	De doelstelling van de accountant is het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over de vraag of: <ol style="list-style-type: none"> <li>De schattingen in de financiële overzichten, met inbegrip van schattingen van reële waarde, opgenomen dan wel toegelicht, redelijk zijn; en</li> <li>De daarop betrekking hebbende toelichtingen in de financiële overzichten adequaat zijn, binnen de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.</li> </ol>

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
540.6	In het kader van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenissen: <ol style="list-style-type: none"> <li><b>Schatting</b> - Een benadering van een monetair bedrag indien het niet mogelijk is het bedrag nauwkeurig te bepalen. Deze term wordt gehanteerd zowel voor een bedrag dat wordt gewaardeerd tegen reële waarde wanneer er een schattingsonzekerheid is als voor andere bedragen die een schatting vereisen. Waar het in deze Standaard enkel gaat over schattingen die betrekking hebben op waarderingen tegen reële waarde, wordt de term 'schattingen van reële waarde' gehanteerd;</li> <li><b>Puntschatting van de accountant of schattingsinterval van de accountant</b> - Het bedrag of het interval van bedragen voortkomend uit controle-informatie dat wordt gebruikt bij het beoordelen van de puntschatting die door het management is gemaakt;</li> <li><b>Schattingsonzekerheid</b> - De vatbaarheid van een schatting alsmede van de toelichtingen daarop voor een gebrek aan nauwkeurigheid in het waarden hiervan;</li> <li><b>Oneigenlijke beïnvloeding door het management</b> - Een gebrek aan neutraliteit van het management bij het opstellen van informatie;</li> <li><b>Puntschatting van het management</b> - Het bedrag dat door het management als een puntschatting is gekozen om te worden opgenomen of toegelicht in de financiële overzichten;</li> <li><b>Schattingsuitkomst</b> - Het feitelijke monetaire bedrag dat voortvloeit uit de afwikkeling van de onderliggende transactie(s), gebeurtenis(sen) of omstandigheid(heden) waarop de schatting betrekking heeft.</li> </ol>

## 11.1 Overzicht

Bij het controleren van schattingen is de doelstelling het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over de vraag of:

- schattingen, met inbegrip van schattingen van reële waarde in de financiële overzichten, opgenomen dan wel toegelicht, redelijk zijn; en
- daaraan gerelateerde toelichtingen in de financiële overzichten adequaat zijn in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Sommige items die in de financiële overzichten zijn opgenomen kunnen niet precies worden gewaardeerd en moeten daarom worden geschat. Dergelijke schattingen liggen tussen de simpele (zoals de netto-opbrengstwaarde voor de voorraad en vorderingen) en de complexere (zoals het berekenen van de opbrengsten die moeten worden vastgelegd van lange termijncontracten en toekomstige verplichtingen met betrekking tot garanties en borgstellingen). Schattingen kunnen vaak te maken hebben met aanzienlijke analyses van historische en huidige gegevens en met het voorspellen van toekomstige gebeurtenissen zoals verkooptransacties. Het waarden van de schattingen kan variëren op basis van de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en op basis van het financiële item dat daarbij hoort. De waarderingsdoelstelling van een schatting kan bijvoorbeeld dienen om:

- de uitkomst van één of meerdere transacties, gebeurtenissen of situaties te voorspellen die de aanleiding vormen voor de schatting; of
- de waarde te bepalen van een huidige transactie of item dat in de financiële overzichten is opgenomen op basis van de omstandigheden ten tijde van de datum van de waardering, zoals een geschatte marktprijs voor een bepaald soort actief of verplichting. Dit zou ook waarderings tegen reële waarde inhouden.

Het risico van een afwijking van materieel belang dat voortkomt uit een schatting is vaak gebaseerd zijn op de mate van de schattingsonzekerheid die erbij hoort. Sommige van de in aanmerking te nemen factoren zijn in het volgende figuur weergegeven.

Figuur 11.1-1

Niveau van schattingsonzekerheid dat erbij hoort	
Laag niveau van schattingsonzekerheid (lager RAMB)	Hoog niveau van schattingsonzekerheid (hoger RAMB)
Bedrijfsactiviteiten die niet complex zijn.	Uiterst afhankelijk van oordeelsvorming, zoals de uitkomst van de rechtszaak of het bedrag en timing van de toekomstige kasstromen, afhankelijk van onzekere gebeurtenissen ver in de toekomst.
Relateer aan routinematige transacties.	NIET berekend door gebruik te maken van erkende waarderingstechnieken.
Afgeleid van gegevens (naar verwezen als “waarneembaar” in de context van schattingen van reële waarde) die direct beschikbaar zijn. Dit zijn bijvoorbeeld gepubliceerde gegevens over rentevoeten of beurskoersen van effecten.	Resultaten van de beoordeling door de accountant van gelijksoortige schattingen in financiële overzichten die in de vorige verslagperiode zijn gemaakt, wijzen op een aanzienlijk verschil tussen de originele schattingen en de feitelijke uitkomst.
De waarderingsmethode die door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving wordt voorgeschreven is eenvoudig en gemakkelijk toe te passen.	Schattingen van reële waarde voor afgeleide financiële instrumenten worden niet in het openbaar verhandeld.
Schattingen van reële waarde, wanneer het gehanteerde model om de schatting te waarderen algemeen bekend of algemeen aanvaard is, mits de veronderstellingen of inputs voor het model waarneembaar zijn.	Schattingen van reële waarden waarvoor een uiterst gespecialiseerd model wordt gehanteerd dat door de entiteit is ontwikkeld, of waarvoor er veronderstellingen of inputs bestaan die in de markt niet waarneembaar zijn.

**Toelichting:**

Het wordt van de accountant (die gebruikmaakt van professionele oordeelsvorming) vereist om te bepalen of de onderkende schattingen (die welke een hoge schattingsonzekerheid hebben) aanleiding geven tot significante risico's. Als er een significant risico onderkend is, wordt het tevens van de accountant vereist dat hij inzicht in de interne beheersingsmaatregelen verkrijgt, met inbegrip van de interne beheersingsactiviteiten.

Wanneer er controle-informatie was verkregen, zou de redelijkheid van de schattingen worden geëvalueerd en de omvang van de een afwijking worden onderkend:

- Wanneer de onderbouwende informatie een puntschatting ondersteunt, vormt het verschil tussen de puntschatting van de accountant en de puntschatting van het management een afwijking.
- Wanneer de accountant heeft geconcludeerd dat het gebruiken van het interval van redelijke waarden van de accountant voldoende en geschikte controle-informatie verstrekt, zou een puntschatting door het management die buiten het interval van de accountant ligt niet worden ondersteund door de controle-informatie. In dergelijke gevallen is de afwijking niet meer dan het verschil tussen de puntschatting door het management en het dichtstbijzijnde punt van het interval van de accountant.

Een verschil tussen de uitkomst van een schatting en het bedrag dat in eerste instantie in de financiële overzichten is opgenomen dan wel toegelicht, geeft niet per definitie een afwijking in de financiële overzichten weer. Dit is in het bijzonder het geval voor schattingen van reële waarde. Hier wordt de waargenomen uitkomst altijd beïnvloed door gebeurtenissen of omstandigheden na de datum waarop de schatting van waarde is gemaakt in het kader van de financiële overzichten.

## 11.2 Risico-inschatting

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
540.8	<p>Bij het uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden en daarop betrekking hebbende activiteiten voor het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van de interne beheersing van de entiteit zoals is vereist op grond van Standaard 315, dient de accountant inzicht te verwerven in de onderstaande punten teneinde een basis te verschaffen voor het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang bij schattingen: (Zie: Alinea A12)</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>a. De voor de schattingen relevant zijnde vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, met inbegrip van de daarmee verband houdende toelichtingen; (Zie: Alinea A13-A15)</li> <li>b. De wijze waarop het management die transacties, gebeurtenissen en omstandigheden onderkent die aanleiding kunnen geven tot de noodzaak om schattingen op te nemen of toe te lichten in de financiële overzichten. Bij het verkrijgen van dit inzicht dient de accountant bij het management om inlichtingen te verzoeken over veranderingen in omstandigheden die aanleiding kunnen geven tot nieuwe schattingen of tot de noodzaak om bestaande schattingen te herzien; (Zie: Alinea A16-A21)</li> <li>c. De wijze waarop het management de schattingen maakt, alsmede inzicht in de gegevens waarop deze zijn gebaseerd, met inbegrip van: (Zie: Alinea A22-A23) <ol style="list-style-type: none"> <li>(i) De methode, met inbegrip van het model voor zover van toepassing, die werd gehanteerd bij het maken van de schatting; (Zie: Alinea A24-A26)</li> <li>(ii) De relevante interne beheersingsmaatregelen; (Zie: Alinea A27-28)</li> <li>(iii) De vraag of het management gebruik heeft gemaakt van een deskundige; (Zie: Alinea A29-A30)</li> <li>(iv) De veronderstellingen die aan de schattingen ten grondslag liggen; (Zie: Alinea A31-A36)</li> <li>(v) De vraag of er een verandering ten opzichte van de voorgaande verslagperiode is geweest, dan wel had moeten zijn, in de methoden voor het maken van schattingen en zo ja, waarom; en (Zie: Alinea A37)</li> <li>(vi) De vraag of, en zo ja, op welke wijze, het management een inschatting heeft gemaakt van het effect van schattingonzekerheid. (Zie: Alinea A38)</li> </ol> </li> </ol>
540.9	<p>De accountant dient de uitkomsten van schattingen die zijn opgenomen in de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode dan wel, voor zover van toepassing, de herziene schatting die voor het doel van de huidige verslagperiode naderhand gemaakt is, te beoordelen. De aard en omvang van deze beoordeling houdt rekening met de aard van de schattingen en met de vraag of de uit de beoor-</p>

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
	deling verkregen informatie relevant zou zijn voor het onderkennen en inschatten van risico's van een afwijking van materieel belang in schattingen die zijn gemaakt in de financiële overzichten over de huidige verslagperiode. Deze beoordeling is echter niet bedoeld om de in voorgaande verslagperiodes ingenomen oordelen, die waren gebaseerd op informatie die op dat moment beschikbaar was, ter discussie te stellen. (Zie: Alinea A39-A44)
540.10	Bij het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang zoals vereist is op grond van Standaard 315, dient de accountant de mate van schattingsonzekerheid die samenhangt met het maken van een schatting te evalueren. (Zie: Alinea A45-A46)
540.11	De accountant dient te bepalen of, naar het oordeel van de accountant, enige van deze schattingen waarvan is onderkend dat zij een hoge mate van schattingsonzekerheid vertonen, aanleiding geven tot significante risico's. (Zie: Alinea A47-A51)

Voor kleinere entiteiten zal de hoeveelheid werk dat hoort bij het opzetten van de schattingen minder complex zijn aangezien hun bedrijfsactiviteiten vaak beperkt zijn en de transacties minder complex. Vaak zal een enkel individu, zoals de eigenaar-bestuurder, de noodzaak voor schattingen onderkennen en kan de accountant zich derhalve op de verzoeken om inlichtingen richten. Het is echter ook minder waarschijnlijk dat kleinere entiteiten over een door het management ingeschakelde deskundige beschikken die zijn of haar ervaring en competentie zal aanwenden om de vereiste punt-schattingen te maken. In deze gevallen kan het risico van een afwijking van materieel belang in feite toenemen, tenzij er uiteraard een dergelijke deskundige wordt ingehuurd.

## AANDACHTSPUNT

Waar het gebruikmaken van een door het management ingeschakelde deskundige enorm zou helpen bij het schattingsproces, bespreek dan zo vroeg mogelijk in het controleproces de noodzaak hiervoor met het management zodat de passende maatregelen kunnen worden getroffen.

De belangrijke gebieden voor de accountant om te adresseren zijn in het figuur hieronder weergegeven.

*Figuur 11.2-1*

Te adresseren	Beschrijving
Hoe wordt de noodzaak voor een schatting onderkend?	Dit zou het gevolg kunnen zijn van het gebruikmaken van een administratief stelsel of van transacties, gebeurtenissen en situaties die kunnen leiden tot de noodzaak dat schattingen in de financiële overzichten worden opgenomen dan wel toegelicht. Bovendien zou de accountant om inlichtingen verzoeken bij het management met betrekking tot de wijzigingen in de situaties die leiden tot nieuwe, of de noodzaak voor de herziening van reeds bestaande, schattingen.
Het proces van het management voor het doen van schattingen	Beoordeel en evalueer het schattingsproces van het management, met inbegrip van de ontwikkeling van onderliggende veronderstellingen, van betrouwbaarheid van gebruikte gegevens en van het interne goedkeurings- of beoordelingsproces. Indien van toepassing zou dit ook het gebruik van een door het management ingeschakelde deskundige in kunnen houden.

Te adresseren	Beschrijving
	<p>De noodzaak voor een door het management ingeschakelde deskundige kan zich bijvoorbeeld voordoen vanwege:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• de gespecialiseerde aard van de aangelegenheid die een schatting vereist;</li> <li>• de technische aard van de modellen waarvan het vereist is dat zij voldoen aan de vereisten die het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving zijn opgenomen, (zoals bepaalde waarderings tegen reële waarde); en</li> <li>• de ongebruikelijke of onregelmatige aard van de situatie, van de transactie of van de gebeurtenis die een schatting vereist.</li> </ul>
<p><b>De uitkomst van schattingen die in de vorige verslagperiode zijn opgesteld</b></p>	<p>Beoordeel de uitkomst van de schattingen uit de vorige verslagperiode begrijp de redenen voor verschillen tussen schattingen uit de vorige verslagperiodes en de feitelijk bedragen. Dit zal erbij helpen inzicht te krijgen in:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• de effectiviteit (of het ontbreken daarvan) van het schattingsproces van het management;</li> <li>• het bestaan van mogelijke oneigenlijke beïnvloeding door het management (een beoordeling van schattingen voor mogelijke fraude is op grond van Standaard 240 ook vereist);</li> <li>• het bestaan van pertinente controle-informatie; en</li> <li>• de mate van schattingsonzekerheid die hierbij hoort, waarvan het zou kunnen zijn vereist dat deze in de financiële overzichten wordt toegelicht.</li> </ul>
<p><b>Omvang van de schattingsonzekerheid die erbij hoort</b></p>	<p>Neem het volgende in aanmerking:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• De mate van het door het management ingenomen standpunt dat hierbij hoort;</li> <li>• De gevoeligheid voor wijzigingen in veronderstellingen;</li> <li>• Het bestaan van erkende waarderingstechnieken die de onzekerheid mitigeren;</li> <li>• De lengte van de voorspellingsperiode en de relevantie van de gebruikte gegevens;</li> <li>• De beschikbaarheid van betrouwbare gegevens vanuit externe bronnen;</li> <li>• De mate waarin een schatting is gebaseerd op waarneembare of niet-waarneembare inputs; en</li> <li>• De vatbaarheid voor oneigenlijke beïnvloeding.</li> </ul> <p><b>Toelichting:</b> Bepaal of de schattingen met een hoge schattingsonzekerheid tevens “significante risico’s” zijn die door de accountant moeten worden geadresseerd.</p>
<p><b>Significantie van de schattingen</b></p>	<p>Neem bij schattingen van de risico’s van afwijkingen van materieel belang het volgende in aanmerking:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• De aangelegenheden waarop boven in deze tabel wordt ingespeeld;</li> <li>• De feitelijke of verwachte orde van grootte van de schatting; en</li> <li>• De vraag of de schatting een significant risico is. Zie “omvang van schattingsonzekerheid” hierboven.</li> </ul>

## 11.3 Inspelen op de ingeschatte risico's

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
540.12	<p>Gebaseerd op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang dient de accountant te bepalen: (Zie: Alinea A52)</p> <ol style="list-style-type: none"><li>Of het management de door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving gestelde eisen met betrekking tot schattingen op passende wijze heeft toegepast; en (Zie: Alinea A53-A56)</li><li>Of de methoden voor het maken van schattingen passend zijn en op consistente wijze zijn toegepast, alsmede wijzigingen, voor zover aanwezig, in de schattingen of in de methode voor het maken daarvan ten opzichte van de voorgaande verslagperiode onder de gegeven omstandigheden passend zijn. (Zie: Alinea A57-A58)</li></ol>
540.13	<p>Bij het inspelen op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang zoals vereist is op grond van Standaard 330 dient de accountant één of meer van de volgende acties te ondernemen, rekening houdend met de aard van de schatting: (Zie: Alinea A59-A61)</p> <ol style="list-style-type: none"><li>Vaststellen of gebeurtenissen die zich voordoen tot aan de datum van de controleverklaring controle-informatie verschaffen met betrekking tot de schatting; (Zie: Alinea A62-A67)</li><li>Toetsen hoe het management de schatting heeft gemaakt, alsmede de gegevens waarop de schatting is gebaseerd. Daarbij dient de accountant te beoordelen of: (Zie: Alinea A68-A70)<ol style="list-style-type: none"><li>De gebruikte waarderingsmethode onder de gegeven omstandigheden passend is; en (Zie: Alinea A71-A76)</li><li>De door het management gehanteerde veronderstellingen redelijk zijn in het licht van de waarderingsdoelstellingen van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. (Zie: Alinea A77-A83)</li></ol></li><li>Toetsen van de werking van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de wijze waarop het management de schatting heeft gemaakt, tezamen met het uitvoeren van passende gegevensgerichte werkzaamheden; (Zie: Alinea A84-A86)</li><li>Ontwikkelen van een puntschatting of een schattingsinterval ten behoeve van het beoordelen van de puntschatting van het management. Hiertoe dient de accountant: (Zie: Alinea A87-A91)<ol style="list-style-type: none"><li>Indien de accountant gebruik maakt van veronderstellingen of methoden die verschillen van die van het management, inzicht te verwerven in de veronderstellingen of methoden van het management dat voldoende is om vast te stellen dat de puntschatting of het schattingsinterval van de accountant rekening houdt met relevante variabelen en om alle significante verschillen ten opzichte van de puntschatting van het management te evalueren; (Zie: Alinea A92)</li><li>Indien de accountant tot de conclusie komt dat het passend is een schattingsinterval te hantieren, het schattingsinterval op basis van de beschikbare controle-informatie zodanig te verkleinen dat alle resultaten binnen het interval als redelijk beschouwd worden. (Zie: Alinea A93-A95)</li></ol></li></ol>
540.14	<p>Bij het bepalen van de in alinea 12 onderkende aangelegenheden of bij het inspelen op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang in overeenstemming met alinea 13 dient de accountant te overwegen of specialistische vaardigheden of kennis met betrekking tot één of meer aspecten van de schattingen vereist zijn teneinde voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. (Zie: Alinea A96-A101)</p>
540.15	<p>Voor schattingen die leiden tot significante risico's dient de accountant in aanvulling op andere gegevensgerichte werkzaamheden die worden uitgevoerd om te voldoen aan de vereisten van Standaard 330 de volgende zaken te evalueren: (Zie: Alinea A102)</p>

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. De wijze waarop het management alternatieve veronderstellingen of resultaten heeft overwogen en de redenen waarom het deze heeft verworpen, danwel op welke andere wijze het management bij het maken van een schatting schattingsonzekerheid heeft geadresseerd; (Zie: Alinea A103-A106)</li> <li>b. De vraag of de door het management gehanteerde significante veronderstellingen redelijk zijn; (Zie: Alinea A107-A109)</li> <li>c. Waar relevant voor de redelijkheid van de door het management gehanteerde significante veronderstellingen of voor de geschikte toepassing van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, het voornemen van het management om bepaalde handelwijzen uit te voeren en het vermogen van het management dit ook tot uitvoer te brengen. (Zie: Alinea A110)</li> </ul>
540.16	Indien het management naar het oordeel van de accountant de effecten van schattingsonzekerheid op schattingen die aanleiding geven tot significante risico's niet adequaat heeft geadresseerd, dient de accountant, indien dat noodzakelijk wordt geacht, een interval te ontwikkelen om daarmee de redelijkheid van de schatting te evalueren. (Zie: Alinea A111-A112)

In kleinere entiteiten is het waarschijnlijk dat het management actief betrokken is bij het financiële verslaggevingsproces dat onder meer het opstellen van de schattingen omvat. Als gevolg daarvan kan het zijn dat interne beheersingsmaatregelen voor het schattingsproces niet bestaan, of, indien zij wel bestaan, kunnen zij informeel functioneren. Daarom is het waarschijnlijk dat de wijze van inspelen door de accountant op de ingeschatte risico's gegevensgericht van aard is, waarbij de accountant een of meerdere van de hieronder weergegeven wijzen van inspelen ten uitvoering brengt.

Figuur 11.3-1

Te adresseren	Beschrijving
Zijn de schattingen op de passende wijze opgesteld?	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Toets hoe het management de schatting heeft gemaakt en de gegevens waarop deze gebaseerd is. Evalueer de vraag of: <ul style="list-style-type: none"> <li>– de methode van de waardering die gebruikt is in de gegeven omstandigheden passend is; en</li> <li>– de veronderstellingen die door het management gebruikt zijn redelijk zijn in het licht van de doelstellingen van de waarderings van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving</li> </ul> </li> <li>• Toets de werking van de eventuele interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot hoe het management de schatting heeft gemaakt, tezamen met passende gegevensgerichte werkzaamheden.</li> <li>• Ontwikkel een puntschatting of een interval om de puntschatting van het management te evalueren.</li> </ul> <p>Indien de veronderstellingen of methodes die door de accountant gebruikt zijn afwijken van die van het management, verwerf dan inzicht in de veronderstellingen of methodes van het management die voldoende zijn om vast te stellen dat de puntschatting of het interval van de accountant de relevante variabelen in aanmerking neemt. Evalueer tevens eventuele significante verschillen met de puntschatting van het management. Indien het passend is om een interval te gebruiken, verklein dit interval dan, op basis van de beschikbare controle-informatie, totdat alle uitkomsten binnen het interval als redelijk worden beschouwd.</p>
Hoe betrouwbaar is de onderbouwende informatie?	Voer één of meer van de volgende werkzaamheden uit, hierbij rekening houdend met de aard van de schatting, de aard van de onderbouwende informatie die zal worden verkregen en het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang, met inbegrip van de vraag of

Te adresseren	Beschrijving
	<p>het ingeschatte risico een significant risico is:            Beoordeel gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode om zeker te stellen dat zij de schattingen van het management ondersteunen. Dit kan in het bijzonder relevant zijn in kleinere entiteiten met een eigenaar-bestuurder waar het management niet de formele interne beheersingsmaatregelen heeft met betrekking tot schattingen.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Toets de informatie, de eventuele interne beheersingsmaatregelen, methodes en de veronderstellingen waarvan gebruikt is gemaakt.</li> <li>• Ontwikkel op basis van de beschikbare onderbouwende informatie en de besprekingen met het management een onafhankelijke puntschatting of een interval van redelijke waarden ter vergelijking van de schatting van de entiteit. Het bedrag waarmee de schatting van het management verschilt van de puntschatting of waarmee het buiten het interval van redelijke waarden valt, wordt als een afwijking beschouwd.</li> <li>• Wanneer er een langere periode bestaat tussen de balansdatum en de datum van de controleverklaring kan de beoordeling van de accountant van de gebeurtenissen in deze verslagperiode een effectieve wijze van inspelen zijn voor de schattingen anders dan de schattingen tegen reële waarde.</li> </ul>
<p><b>Mogelijke oneigenlijke beïnvloeding door het management</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Onderken of er indicatoren zijn van mogelijke oneigenlijke beïnvloeding door het management. Dit zou wijzigingen kunnen omvatten in de manier waarop schattingen worden berekend, of de keuze van een puntschatting die wijst op een patroon van optimisme of pessimisme. Dit zou voor kunnen komen waar schattingen consistent op een grenslijn van het interval van redelijke waarden van de accountant liggen, of waar de oneigenlijke beïnvloeding van de ene grenslijn van het interval van redelijke waarden verschuift naar de andere in opvolgende verslagperiodes. Waar het management bijvoorbeeld de bedrijven in de verkoop zet en het doel voor de resultaten verandert van belastingvermindering naar de maximalisering van resultaten.</li> <li>• Neem het cumulatieve effect van de oneigenlijke beïnvloeding bij het opstellen van de schattingen van het management in aanmerking.</li> </ul>

Waar de schatting complex is of gespecialiseerde technieken omvat, kan de accountant bepalen dat het noodzakelijk is om gebruik te maken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige (raadpleeg Deel 1, Hoofdstuk 15.7 (Standaard 620) voor leidraden bij het gebruik van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige).

## 11.4 Het rapporteren

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
540.19	De accountant dient voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de vraag of de toelichtingen in de financiële overzichten met betrekking tot schattingen in overeenstemming zijn met de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. (Zie: Alinea A120-A121)
540.20	Voor schattingen die aanleiding geven tot significante risico's dient de accountant eveneens te evalueren of de toelichting van de schattingonzekerheid in de financiële overzichten adequaat is in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. (Zie: Alinea A122-A123)



De laatste stap is het bepalen of:

- er voldoende en geschikte onderbouwende informatie is verkregen. Waar er niet voldoende en geschikte onderbouwende informatie beschikbaar is of waar de onderbouwende informatie de schattingen van het management tegenspreekt, zou de accountant die bevindingen met het management bespreken en de noodzaak voor het wijzigen van de risico-inschatting en het uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden in aanmerking nemen;
- de schattingen redelijk zijn in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, dan wel een afwijking bevatten; en
- de in de financiële opgenomen toelichtingen over de schattingen:
  - in overeenstemming zijn met de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; en
  - op adequate wijze hun schattingonzekerheid toelichten indien zij aanleiding geven tot significante risico's.

### **Schriftelijke bevestigingen**

De accountant zou schriftelijke bevestigingen van het management verkrijgen met betrekking tot de redelijkheid van significante veronderstellingen.

Neem tevens het verkrijgen van een schriftelijke bevestiging in overweging met betrekking tot de vraag of de veronderstellingen op passende wijze de bedoeling van het management weergeven alsmede hun vermogen om specifieke handelswijzen die relevant zijn voor de waarderings tegen reële waarden of voor toelichtingen uit te voeren.

# 12 | Verbonden partijen

Inhoud van het hoofdstuk	Relevante Standaarden
Controlewerkzaamheden met betrekking tot verbonden partijen en transacties met dergelijke partijen.	550

Figuur 12.0-1



Alinea #	Doelstelling van de Standaard
550.9	<p>De doelstellingen van de accountant zijn:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a. Ongeacht of het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving eisen inzake verbonden partijen stelt, het verwerven van inzicht in relaties en transacties met verbonden partijen dat voldoende is om in staat te zijn: <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) Frauderisicofactoren te herkennen, indien aanwezig, die voortkomen uit relaties en transacties met verbonden partijen die relevant zijn voor het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude; en</li> <li>(ii) Te concluderen, op basis van de verkregen controle-informatie, of de financiële overzichten, voorzover deze beïnvloed zijn door deze relaties en transacties: <ul style="list-style-type: none"> <li>a. Een getrouwe weergave bereiken (voor getrouw-beeld-stelsels); of</li> <li>b. Niet misleidend zijn (voor compliance-stelsels); en</li> </ul> </li> </ul> </li> <li>b. Bovendien, waar het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving eisen inzake verbonden partijen stelt, het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over de vraag of relaties en transacties met verbonden partijen op passende wijze zijn geïdentificeerd, verwerkt en toegelicht in de financiële overzichten in overeenstemming met het stelsel.</li> </ul>

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
550.10	<p>In het kader van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenissen:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a. <b>Arm's length transaction</b> - Een transactie die wordt afgesloten onder voorwaarden en condities zoals tussen een goed ingelichte, tot de transactie bereid zijnde koper en verkoper, die niet met elkaar in relatie staan en die onafhankelijk van elkaar handelen, en hun eigenbelang nastreven;</li> <li>b. <b>Verbonden partij</b> - Een partij die òf: (Zie: Alinea A4-A7) <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) Een verbonden partij is zoals omschreven in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; of</li> <li>(ii) Waar het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving minimale of geen eisen inzake verbonden partijen stelt: <ul style="list-style-type: none"> <li>a. Een persoon of een andere entiteit is die direct of indirect overheersende zeggenschap heeft over, dan wel een significante invloed uitoefent, door één of meerdere tussenpersonen, op de rapporterende entiteit;</li> <li>b. Een andere entiteit is waarover de rapporterende entiteit overheersende zeggenschap heeft of significante invloed, direct of indirect door één of meerdere tussenpersonen; of</li> <li>c. Een andere entiteit die onder gemeenschappelijke zeggenschap valt samen met de rapporterende entiteit, door het hebben van: <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) Entiteiten met dezelfde beheersende eigenaar;</li> <li>(ii) Eigenaren die naaste familieleden zijn; of</li> <li>(iii) Een gemeenschappelijk topmanagement.</li> </ul> </li> </ul> </li> </ul> </li> </ul> <p>Entiteiten die echter onder de gemeenschappelijke zeggenschap vallen van een overheidsinstantie (dat wil zeggen een nationale, regionale of lokale overheid) worden niet als verbonden beschouwd tenzij ze significante transacties aangaan of onderling op significante wijze middelen delen.</p>

## 12.1 Overzicht

Aangezien verbonden partijen niet onafhankelijk van elkaar zijn, zijn er vaak hogere risico's van afwijkingen van materieel belang door middel van transacties met verbonden partijen dan door middel van transacties met niet-verbonden partijen. De stelsels inzake financiële verslaggeving bevatten derhalve vaak vereisten inzake de administratieve verwerking en informatieverschaffing met betrekking tot transacties met verbonden partijen en saldi. Deze vereisten zijn bedoeld om gebruikers van financiële overzichten inzicht te verstrekken in de aard van deze transacties/saldi en de feitelijke of potentiële gevolgen.

Sommige van de potentiële risicofactoren met betrekking tot transacties met verbonden partijen staan hieronder weergegeven.

Figuur 12.1-1

Beschrijving	
<b>Uiterst complexe transacties</b>	Verbonden partijen kunnen werkzaam zijn door middel van een uitgebreid en complex geheel van relaties en structuren.
<b>Relaties en transacties die niet onderkend zijn</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Relaties van verbonden partijen kunnen zijn verhoud aangezien zij een grotere gelegenheid bieden voor samenspanning, verberging of manipulatie door het management.</li><li>• De informatiesystemen van de entiteit kunnen ineffectief zijn bij het onderkennen of het samenvatten van transacties en openstaande saldi tussen een entiteit en haar verbonden partijen.</li><li>• Het management is mogelijk niet op de hoogte van het bestaan van alle relaties en transacties van verbonden partijen.</li></ul>
<b>Niet in het normale verloop van bedrijfsactiviteiten uitgevoerd.</b>	Transacties van verbonden partijen worden mogelijk niet onder normale marktvoorwaarden en -condities zoals hierboven uitgevoerd. Deze condities omvatten het uitvoeren van transacties met verbonden partijen beneden reële waarden of zelfs zonder uitwisseling van tegenprestatie.

Het management is verantwoordelijk voor het onderkennen van en de toelichting op verbonden partijen en de administratieve verwerking van hun transacties. Deze verantwoordelijkheid vereist van het management om adequate interne beheersingsmaatregelen te implementeren om zeker te stellen dat transacties met verbonden partijen op de passende wijze worden onderkend en worden vastgelegd in het informatiesysteem en in de financiële overzichten worden toegelicht.

De accountant is verantwoordelijk voor het alert blijven op informatie met betrekking tot verbonden partijen bij het beoordelen van vastleggingen of documenten gedurende de controle. Dit omvat onder meer de inspectie van bepaalde belangrijke documenten, maar vereist geen uitgebreid onderzoek van vastleggingen en documenten om verbonden partijen specifiek te onderkennen.

In kleinere entiteiten is het waarschijnlijk dat deze werkzaamheden minder geavanceerd en informeler zijn. Het management heeft wellicht geen directe informatie beschikbaar over verbonden partijen (het is niet waarschijnlijk dat de systemen van de administratieve verwerking zijn opgezet om verbonden partijen te kunnen onderkennen), dus kan het nodig zijn dat de accountant zal verzoeken om inlichtingen en de posten met specifieke partijen zal beoordelen, etc. buiten de administratie en toelichtingen in de posten.

### Stelsels inzake financiële verslaggeving

Omdat verbonden partijen niet onafhankelijk van elkaar zijn, stellen vele stelsels inzake financiële verslaggeving spe-

cifieke vereisten inzake de financiële verslaggeving en de toelichtingen vast met betrekking tot relaties met verbonden partijen, transacties en saldi. Dit stelt de gebruikers van de financiële overzichten in staat om inzicht te verwerven in de aard van die financiële overzichten en in de feitelijke of potentiële invloeden op de financiële overzichten.

Waar het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereisten vaststelt inzake de administratieve verwerking en de toelichting van verbonden partijen, heeft de accountant de verantwoordelijkheid om controlewerkzaamheden uit te voeren. Dit doet hij om de risico's van een afwijking van materieel belang, die voortkomen uit het nalaten door de entiteit om op passende wijze rekenschap te geven van, dan wel om informatie te verstrekken over relaties tussen, transacties met en saldi van verbonden partijen overeenkomstig de door dat stelsel gestelde eisen, te onderkennen en in te schatten, alsmede om daarop in te spelen.

Zelfs indien het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving minimale of geen eisen stelt inzake verbonden partijen, dient de accountant desalniettemin inzicht te verwerven in de relaties van de entiteit en in de transacties met verbonden partijen dat voldoende is om daaruit te kunnen concluderen of de financiële overzichten, voor zover deze door deze relaties en transacties beïnvloed zijn:

- a. een getrouwe weergave bereiken (voor getrouw-beeld-stelsels); of
- b. niet misleidend zijn (voor compliance-stelsels).

Wanneer er informatie wordt onderkend die het bestaan suggereert van relaties van verbonden partijen of van transacties die niet eerder door het management zijn onderkend of toegelicht, is de accountant vereist om te bepalen of de daaraan ten grondslag liggende gegeven omstandigheden het bestaan van dergelijke relaties of transacties confirmeren.

In Standaard 550 worden leidraden verschaft voor de verantwoordelijkheid van de accountant alsmede voor controlewerkzaamheden met betrekking tot verbonden partijen en transacties met dergelijke partijen.

*Figuur 12.1-2*

<b>De verantwoordelijkheid van de accountant waar:</b>	<b>Beschrijving</b>
<b>het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving minimale tot geen vereisten vaststelt.</b>	<p>Verwerf inzicht in de relaties en transacties van de entiteit met verbonden partijen dat voldoende is om:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• eventuele frauderisicofactoren te erkennen die voortkomen uit relaties en transacties met verbonden partijen en die relevant zijn voor het onderkennen en inschatten van de risico's van afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude; en</li> <li>• op basis van de verkregen controle-informatie te concluderen of de financiële overzichten, voor zover zij door die relaties en transacties zijn beïnvloed, een getrouwe weergave bereiken (voor getrouw-beeldstelsels); of niet misleidend zijn (voor compliance-stelsels).</li> </ul>
<b>het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving de vereisten uiteenzet.</b>	<p>Verkrijg, ter aanvulling op de hierboven beschreven stappen, voldoende en geschikte controle-informatie om de specifieke vereisten inzake de administratieve verwerking en de toelichting met betrekking tot relaties tussen verbonden partijen, transacties en saldi na te leven.</p>

## 12.2 Risico-inschatting

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
550.11	Als onderdeel van de risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden waarvan de uitvoering door de accountant tijdens de controle op grond van de Standaarden 315 en 240 wordt vereist, dient de accountant de controlewerkzaamheden en de daarmee verband houdende werkzaamheden uit te voeren zoals uiteengezet in de alinea's 12-17 teneinde informatie die relevant is voor het onderkennen van de risico's van een afwijking van materieel belang die betrekking heeft op relaties en transacties met verbonden partijen te verkrijgen. (Zie: Alinea A8)
550.12	De discussie van het opdrachtteam die op grond van Standaard 315 en Standaard 240 is vereist, dient een specifieke overweging te omvatten van de vatbaarheid van de financiële overzichten voor een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of fouten die zouden kunnen resulteren uit relaties en transacties met verbonden partijen. (Zie: Alinea A9-A10)
550.13	De accountant dient het management te verzoeken om inlichtingen aangaande: <ol style="list-style-type: none"><li>De identiteit van verbonden partijen van de entiteit, inclusief veranderingen ten opzichte van de voorgaande verslagperiode; (Zie: Alinea A11-A14)</li><li>De aard van de relaties tussen de entiteit en deze verbonden partijen; en</li><li>De vraag of de entiteit transacties is aangegaan met deze verbonden partijen tijdens de verslagperiode en, als dit het geval is, het soort en doel van de transacties.</li></ol>
550.14	De accountant dient te verzoeken om inlichtingen bij het management en bij anderen binnen de entiteit, alsmede andere risico-inschattingswerkzaamheden uit te voeren die als passend worden beschouwd om inzicht te verwerven in de interne beheersingsmaatregelen, indien aanwezig, die het management heeft opgesteld om (Zie: Alinea A15-A20): <ol style="list-style-type: none"><li>Relaties en transacties met verbonden partijen te onderkennen, te verwerken en toe te lichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;</li><li>Significante transacties en regelingen met verbonden partijen te autoriseren en goed te keuren; en (Zie: Alinea A21)</li><li>Significante transacties en regelingen buiten het normale verloop van bedrijfsactiviteiten te autoriseren en goed te keuren.</li></ol>
550.15	Tijdens de controle dient de accountant, bij het inspecteren van vastleggingen of documenten, alert te blijven op afspraken of andere informatie die een aanwijzing kunnen vormen voor het bestaan van relaties en transacties met verbonden partijen die het management niet eerder heeft onderkend of waarover niet eerder informatie is verschaft aan de accountant. (Zie: Alinea A22-A23) De accountant dient in het bijzonder het volgende op indicaties voor het bestaan van relaties en transacties met verbonden partijen te inspecteren, die het management niet eerder heeft onderkend of waarover niet eerder informatie is verschaft aan de accountant: <ol style="list-style-type: none"><li>Confirmaties van banken en van juridisch adviseurs, verkregen als onderdeel van de werkzaamheden van de accountant;</li><li>Notulen van vergaderingen van de aandeelhouders en van degenen belast met governance; en</li><li>Die overige vastleggingen of documenten die de accountant noodzakelijk acht in de omstandigheden van de entiteit.</li></ol>
550.16	Indien de accountant bij de uitvoering van controlewerkzaamheden die vereist zijn op grond van alinea 15, dan wel van andere controlewerkzaamheden significante transacties buiten het normale verloop van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit onderkent, dient hij het management te verzoeken om

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
	inlichtingen betreffende: (Zie: Alinea A24-A25) a. De aard van deze transacties; en (Zie: Alinea A26) b. De vraag of verbonden partijen hierbij betrokken zouden kunnen zijn. (Zie: Alinea A27)
550.17	De accountant dient relevante informatie die verkregen is over de verbonden partijen van de entiteit te delen met de andere leden van het opdrachtteam. (Zie: Alinea A28)
550.18	Bij het voldoen aan de vereiste uit Standaard 315 om de risico's van afwijking van materieel belang te onderkennen en in te schatten, dient de accountant de risico's van een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen te onderkennen en in te schatten, alsmede vast te stellen of deze risico's significante risico's zijn. Bij het maken van deze vaststelling dient de accountant onderkende significante transacties met verbonden partijen die buiten het normale verloop van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit plaats hebben, te behandelen als factoren die significante risico's doen ontstaan.
550.19	Indien de accountant frauderisicofactoren onderkent (met inbegrip van omstandigheden betreffende het bestaan van een verbonden partij met dominante invloed) tijdens het uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee gerelateerde werkzaamheden in verband met verbonden partijen, dient hij dergelijke informatie in overweging te nemen bij het onderkennen en inschatten van risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude overeenkomstig Standaard 240. (Zie: Alinea A6 en A29-A30)

Om de risico's van afwijkingen van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen te onderkennen en in te schatten, zou de accountant de aangelegenheden die hieronder staan weergegeven in aanmerking nemen.

*Figuur 12.2-1*

Het onderkennen van risico's	Beschrijving
<b>Adresseer het bestaan/de aard/de invloed van verbonden partijen en transacties</b>	Verzoek om inlichtingen met betrekking tot: <ul style="list-style-type: none"> <li>de identiteit van verbonden partijen, met inbegrip van wijzigingen in de vorige verslagperiode.</li> <li>de aard van de relaties tussen de entiteit en verbonden partijen.</li> <li>het soort en doel van de transacties met verbonden partijen.</li> <li>de eventuele interne beheersingsmaatregelen die het management heeft vastgesteld om: <ul style="list-style-type: none"> <li>relaties en transacties met verbonden partijen te onderkennen, administratief te verwerken en toe te lichten overeenkomstig het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;</li> <li>significante transacties en regelingen met verbonden partijen te autoriseren en goed te keuren; en</li> <li>significante transacties en regelingen buiten het normale verloop van bedrijfsactiviteiten te autoriseren en goed te keuren.</li> </ul> </li> </ul>
<b>Neem mogelijke fraude in aanmerking</b>	Bespreek met het opdrachtteam de vatbaarheid van de financiële overzichten voor afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude of van het maken van fouten die

Het onderkennen van risico's	Beschrijving
	<p>voortkomen uit relaties en transacties met verbonden partijen. Overweeg tevens of het voorkomt dat het management gedomineerd wordt door één persoon of door een kleine groep personen zonder compenserende interne beheersingsmaatregelen. Indicatoren van dominerende invloed omvatten de volgende:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• De verbonden partij heeft haar veto uitgesproken over significante zakelijke beslissingen die door het management of door degenen belast met governance gemaakt zijn;</li> <li>• Significante transacties worden doorverwezen naar de verbonden partij voor definitieve goedkeuring;</li> <li>• Er bestaat weinig tot geen discussie onder het management en degenen belast met governance met betrekking tot zakelijke voorstellen die door de verbonden partij zijn geïnitieerd.</li> <li>• Transacties met betrekking tot de verbonden partij (of tot een naast familielid van de verbonden partij) worden zelden onafhankelijk beoordeeld en goedgekeurd.</li> </ul> <p>Een dominante invloed kan in sommige gevallen ook bestaan als de verbonden partij een leidende rol heeft gespeeld bij het opzetten van de entiteit en een leidende rol blijft spelen bij het managen van de entiteit. Als er frauderisico's worden onderkend, maak dan een inschatting van de risico's van een afwijking van materieel belang. Als een risico van een afwijking van materieel belang voor zou kunnen komen, ontwikkel dan passende controlewerkzaamheden die inspelen op het ingeschatte risico.</p>
<p><b>Blijf alert bij het inspecteren van vastleggingen of van documenten</b></p>	<p>Blijf bij het inspecteren van vastleggingen of van documenten altijd alert op niet-toegelichte relaties of transacties met verbonden partijen. Inspecteer in het bijzonder de volgende vastleggingen en documenten voor verbonden partijen die niet eerder onderkend of toegelicht zijn zoals:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• verkregen confirmaties van banken en juridisch adviseurs;</li> <li>• notulen van vergaderingen van aandeelhouders en van degenen belast met governance; en</li> <li>• die overige vastleggingen of documenten die in de gegeven omstandigheden noodzakelijk zijn.</li> </ul> <p>Deel altijd de informatie die is verkregen over mogelijk verbonden partijen met overige leden van het team.</p>
<p><b>Onderken significante risico's</b></p>	<p>Significante relaties met verbonden partijen buiten het normale verloop van bedrijfsactiviteiten zouden kunnen leiden tot significante risico's.</p>

## AANDACHTSPUNT

In kleinere entiteiten kan het onderkennen van transacties van verbonden partijen vaak moeilijk zijn. Als een cliënt gebruik maakt van een standaard softwarepakket om transacties vast te leggen, overweeg dan het verkrijgen van een elektronische kopie van de transacties en deze te importeren naar een elektronische spreadsheet. Door gebruik te maken van het type kenmerken en door de selectiecriteria te configureren, zou het mogelijk kunnen zijn om informatie te verkrijgen over afnemers/leveranciers met enkele, maar grote, transacties, of over die significante transacties van een omvang of aard die ongebruikelijk is.



## 12.3 Wijze van inspelen op risico's

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
550.20	Als onderdeel van de vereisten uit Standaard 330 dat de accountant op ingeschatte risico's dient in te spelen, zet de accountant verdere controlewerkzaamheden op en voert deze uit om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen. Deze controlewerkzaamheden dienen werkzaamheden te omvatten die vereist zijn op grond van alinea's 21-24. (Zie: Alinea A31-A34)
550.21	Indien de accountant afspraken of informatie onderkent die het bestaan van relaties en transacties met verbonden partijen suggereren die het management niet eerder heeft onderkend of waarover het management geen informatie aan de accountant heeft verstrekt, dient hij te bepalen of de daaraan ten grondslag liggende omstandigheden het bestaan van deze relaties en transacties confirmeren.
550.22	<p>Indien de accountant verbonden partijen of significante transacties met verbonden partijen onderkent die het management niet eerder heeft onderkend of waarover het management geen informatie aan de accountant heeft verstrekt, dient de accountant:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>Onmiddellijk de relevante informatie aan de andere leden van het opdrachtteam te communiceren; (Zie: Alinea A35)</li><li>In het geval dat het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving eisen inzake verbonden partijen stelt:<ol style="list-style-type: none"><li>Het management te verzoeken om alle transacties met de nieuw onderkende verbonden partijen aan te duiden ten behoeve van de verdere evaluatie door de accountant; en</li><li>Te verzoeken om inlichtingen over waarom de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit aangaande relaties en transacties met verbonden partijen hebben gefaald om de onderkenning of toelichting van de relaties of transacties met de verbonden partij mogelijk te maken.</li></ol></li><li>Passende gegevensgerichte controlewerkzaamheden uit te voeren betreffende dergelijke nieuw onderkende verbonden partijen of significante transacties met verbonden partijen; (Zie: Alinea A36)</li><li>Het risico te heroverwegen dat er andere verbonden partijen of andere significante transacties met partijen kunnen bestaan die het management niet eerder heeft onderkend of waarover het management geen informatie aan de accountant heeft verschaft, alsmede aanvullende controlewerkzaamheden voor zover noodzakelijk uit te voeren; en</li><li>Indien het niet verschaffen van informatie door het management met opzet lijkt te zijn gebeurd (en daardoor een indicatie vormt voor een risico van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude), de implicaties voor de controle te evalueren. (Zie: Alinea A37)</li></ol>
550.23	<p>Voor onderkende significante transacties van verbond en partijen buiten het normale verloop van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit, dient de accountant:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>De onderliggende contracten of overeenkomsten, indien aanwezig, te inspecteren, alsmede te evalueren of:<ol style="list-style-type: none"><li>De zakelijke redenen (of het gebrek daaraan) voor de transacties suggereren dat ze kunnen zijn aangegaan om frauduleuze financiële verslaggeving tot stand te brengen of om het oneigenlijk toe-eigenen van activa te verbergen; (Zie: Alinea A38-A39)</li><li>De voorwaarden van de transacties consistent zijn met de uitleg die het management daarover heeft verstrekt; en</li><li>De transacties op passende wijze zijn verwerkt en toegelicht in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; en</li></ol></li><li>Controle-informatie te verkrijgen dat de transacties op een passende wijze zijn geautoriseerd en goedgekeurd. (Zie: Alinea A40-A41)</li></ol>

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
550.24	Indien het management een bewering heeft gedaan in de financiële overzichten met het effect dat een transactie met een verbonden partij was uitgevoerd op basis van voorwaarden equivalent aan die voorwaarden die gangbaar zijn bij een arm's length transaction, dient de accountant voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de bewering. (Zie: Alinea A42-A45)

Bij het inspelen op onderkende risico's van afwijkingen van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen zou de accountant aangelegenheden die hieronder staan weergegeven in aanmerking nemen.

Figuur 12.3-1

Te adresseren	Beschrijving
Waar de accountant informatie of regelingen onderkent die het bestaan van relaties en transacties met verbonden partijen suggereren.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Bepaal of de onderliggende gegeven omstandigheden hun bestaan bevestigen;</li> <li>• Communiceer de informatie meteen aan het opdrachtteam;</li> <li>• Verzoek bij het management om alle transacties met de verbonden partij aan te duiden;</li> <li>• Indien een verbonden partij niet eerder is onderkend, vraag dan waarom. Neem het volgende in aanmerking: <ul style="list-style-type: none"> <li>– Het niet werken van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het onderkennen van de verbonden partij; en</li> <li>– Fraude (het niet toelichten door het management lijkt opzettelijk te zijn);</li> </ul> </li> <li>• Neem het risico in heroverweging dat overige niet-toegelichte verbonden partijen of significante transacties van verbonden partijen zouden kunnen bestaan en voer aanvullende controlewerkzaamheden uit waar dat nodig is; en</li> <li>• Voer passend gegevensgerichte controlewerkzaamheden uit.</li> </ul>
Significante transacties met verbonden partijen buiten het normale verloop van bedrijfsactiviteiten.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Inspecteer eventuele onderliggende contracten of eventuele overeenkomsten en evalueer de vraag of: <ul style="list-style-type: none"> <li>– de redenen mogelijke frauduleuze financiële verslaggeving of verberging van het oneigenlijk toe-eigenen van activa suggereren,</li> <li>– de voorwaarden consistent zijn met de uitleg van het management, en</li> <li>– de transacties overeenkomstig het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving administratief zijn verwerkt en toegelicht; en</li> </ul> </li> <li>• Wees er zeker van dat transacties op passende wijze zijn geautoriseerd en goedgekeurd.</li> </ul>
Beweringen van het management	Verkrijg voldoende en passend controle-informatie over de beweringen van het management met betrekking tot de aard en de omvang van transacties met de verbonden partijen. Overweeg of externe confirmatie van de saldi betrouwbare informatie zou verstrekken. Neem incasseerbaarheid en waardering van saldi aan het einde van de verslagperiode in overweging.

## 12.4 Het rapporteren

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
550.25	Bij het vormen van een oordeel over de financiële overzichten overeenkomstig Standaard 700, dient de accountant te evalueren: (Zie: Alinea A46)

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
	a. Of de onderkende relaties en transacties met verbonden partijen op passende wijze zijn verwerkt en toegelicht in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; en (Zie: Alinea A47) b. Of de effecten van de relaties en de transacties met verbonden partijen: <ol style="list-style-type: none"> <li>Verhinderen dat de financiële overzichten een getrouwe weergave bereiken (voor getrouw-beeld-stelsels); of</li> <li>Veroorzaken dat de financiële overzichten misleidend zijn (voor compliance-stelsels).</li> </ol>
550.26	Daar waar het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving eisen stelt inzake verbonden partijen, dient de accountant schriftelijke bevestigingen te verkrijgen van het management en, wanneer dit passend is, van degenen belast met governance, dat: (Zie: Alinea A48-A49) <ol style="list-style-type: none"> <li>Zij informatie over de identiteit van de verbonden partijen alsmede van alle relaties en transacties met de verbonden partijen van de entiteit waarvan zij zich bewust zijn, aan de accountant hebben verstrekt; en</li> <li>Zij dergelijke relaties en transacties op passende wijze hebben verwerkt en toegelicht in overeenstemming met de door het stelsel gestelde vereisten.</li> </ol>
550.27	Tenzij allen belast met governance betrokken zijn bij het managen van de entiteit, dient de accountant met degenen belast met governance te communiceren over significante aangelegenheden die tijdens de controle aan het licht komen in relatie tot de verbonden partijen van de entiteit. (Zie: Alinea A50)
550.28	De accountant dient de namen van de onderkende verbonden partijen en de aard van de relaties tussen de verbonden partijen in de controledocumentatie op te nemen.

De accountant zou de volgende aangelegenheden in aanmerking nemen.

Figuur 12.4-1

Te adresseren	Beschrijving
<b>Documenteer en rapporteer</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Documenteer de namen van de onderkende verbonden partijen alsmede de aard van de relaties met de verbonden partijen; en</li> <li>Communiqueer aan degenen belast met governance de significante aangelegenheden die zich gedurende de controle voordoen met betrekking tot de verbonden partijen.</li> </ul>
<b>Verkrijg een bevestiging van het management</b>	Verkrijg schriftelijke bevestigingen van management (en degenen belast met governance) dat: <ul style="list-style-type: none"> <li>alle verbonden partijen en alle transacties zijn toegelicht; en</li> <li>de relaties en transacties op passende wijze administratief zijn verwerkt en in de financiële overzichten zijn toegelicht.</li> </ul>
<b>Bepaal of het nodig is dat de controleverklaring wordt aangepast</b>	Pas de controleverklaring aan indien: <ul style="list-style-type: none"> <li>het niet mogelijk is dat om voldoende en passende controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de verbonden partijen en transacties; of</li> <li>de door het management in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen (zoals op grond van het financiële stelsel is vereist) niet als adequaat worden beschouwd.</li> </ul>

# 13 | Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode

Inhoud van het hoofdstuk	Relevante Standaarden
De verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode	560

Alinea #	Doelstelling(en) van de Standaard
560.4	<p>De doelstellingen van de accountant zijn:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>Het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie omtrent de vraag of gebeurtenissen, die zich voordoen tussen de datum van de financiële overzichten en de datum van de controleverklaring en die een aanpassing van of een toelichting in de financiële overzichten noodzakelijk maken, op passende wijze in die financiële overzichten zijn weergegeven in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; en</li><li>Het op passende wijze inspelen op feiten die de accountant bekend worden na de datum van de controleverklaring, die, wanneer zij hem op die datum bekend waren geweest, tot een aanpassing in de controleverklaring zouden kunnen hebben geleid.</li></ol>

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
330.4	<p>In het kader van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:</p> <ol style="list-style-type: none"><li><i>Datum van de financiële overzichten</i> - De einddatum van de laatste verslagperiode omvat door de financiële overzichten;</li><li><i>Goedkeuringsdatum van de financiële overzichten</i> - De datum waarop alle overzichten die de financiële overzichten vormen, inclusief de daarbij horende toelichtingen, zijn opgesteld en degenen met de erkende bevoegdheid hebben verklaard dat zij de verantwoordelijkheid voor deze financiële overzichten op zich hebben genomen; (Zie: Alinea A2)</li><li><i>Datum van de controleverklaring</i> - De datum waarop de accountant de verklaring betreffende de financiële overzichten dateert overeenkomstig Standaard 700; (Zie: Alinea A3)</li><li><i>Datum waarop de financiële overzichten worden gepubliceerd</i> - De datum waarop de controle-</li></ol>

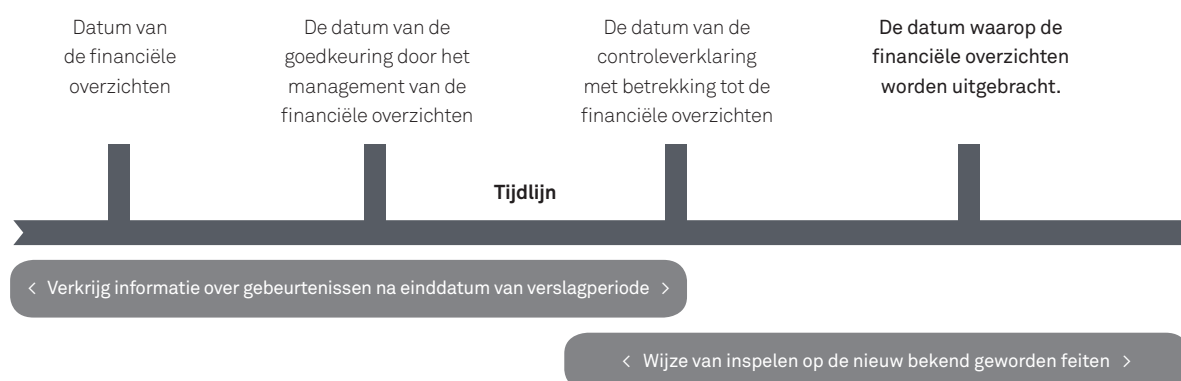
Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
	verklaring en de gecontroleerde financiële overzichten aan derden ter beschikking worden gesteld; (Zie: Alinea A4-A5)
e.	<i>Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode</i> - Gebeurtenissen die zich voordoen tussen de datum van de financiële overzichten en de datum van de controleverklaring, alsmede feiten die de accountant bekend worden na de datum van de controleverklaring.

## 13.1 Overzicht

In deze standaard worden leidraden verstrekt met betrekking tot de verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode.

Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode vinden plaats na de datum van de financiële overzichten (de einddatum van de verslagperiode). Overige belangrijke data bij het opstellen, de controle en het uitbrengen van de financiële overzichten zijn in het figuur hieronder weergegeven.

Figuur 13.1-1



De term "Gebeurtenissen na de einddatum van verslagperiode" verwijst naar:

- gebeurtenissen die plaatsvinden tussen de datum van de financiële overzichten en de datum van de controleverklaring; en
- feiten die de accountant bekend worden na de datum van de controleverklaring.

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
560.6	De accountant dient controlewerkzaamheden uit te voeren gericht op het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie dat alle gebeurtenissen die zich voordoen tussen de datum van de financiële overzichten en de datum van de controleverklaring die een aanpassing van of een toelichting in de financiële overzichten vereisen, zijn onderkend. Van de accountant wordt echter niet verwacht dat hij aanvullende controlewerkzaamheden uitvoert inzake aangelegenheden waarvoor eerder toegepaste controlewerkzaamheden bevredigende conclusies hebben opgeleverd. (Zie: Alinea A6)
560.7	De accountant dient de op grond van alinea 6 vereiste werkzaamheden uit te voeren zodanig dat zij de verslagperiode omvatten vanaf de datum van de financiële overzichten tot aan de datum van de contro-

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
	<p>leverklaring, dan wel zo dicht mogelijk daarbij als praktisch uitvoerbaar is. De accountant dient rekening te houden met de risico-inschatting van de accountant bij het bepalen van de aard en omvang van deze controlewerkzaamheden, die het volgende dienen te bevatten: (Zie: Alinea A7-A8)</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Het verwerven van inzicht in die procedures die het management heeft opgezet om zeker te stellen dat gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode worden onderkend;</li> <li>Het verzoeken om inlichtingen aan het management en, waar passend, aan degenen belast met governance omtrent de vraag of zich eventuele gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode hebben voorgedaan die van invloed zouden kunnen zijn op de financiële overzichten; (Zie: Alinea A9)</li> <li>Het lezen van notulen, voor zover aanwezig, van vergaderingen van de eigenaren van de entiteit, het management en degenen belast met governance, die gehouden zijn na de datum van de financiële overzichten en het verzoeken om inlichtingen inzake aangelegenheden die zijn besproken in dergelijke vergaderingen waarvan nog geen notulen beschikbaar zijn; (Zie: Alinea A10)</li> <li>Het lezen van de meest recente tussentijdse financiële overzichten na de einddatum van de verslagperiode, voor zover aanwezig.</li> </ol>
560.8	<p>Indien de accountant, als gevolg van de controlewerkzaamheden die op grond van de alinea's 6 en 7 vereist zijn, gebeurtenissen onderkent die aanpassing van of toelichting in de financiële overzichten noodzakelijk maken, dient de accountant te bepalen of elk van deze gebeurtenissen op passende wijze in die financiële overzichten is weergegeven in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.</p>
560.9	<p>De accountant dient het management en, waar passend, degenen belast met governance te verzoeken schriftelijke bevestiging te verstrekken overeenkomstig Standaard 580 dat alle gebeurtenissen, die zich hebben voorgedaan na de datum van de financiële overzichten en waarvoor het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving een aanpassing of toelichting vereist, zijn aangepast of toegelicht.</p>
560.10	<p>De accountant heeft geen verplichting enige controlewerkzaamheden uit te voeren met betrekking tot de financiële overzichten na de datum van de controleverklaring. Echter, indien na de datum van de controleverklaring maar vóór de datum waarop de financiële overzichten worden gepubliceerd een feit bij de accountant bekend wordt, die, wanneer het de accountant op de datum van de controleverklaring bekend was geweest, tot een wijziging van de controleverklaring zouden kunnen hebben geleid, dient de accountant: (Zie: Alinea A11)</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>De aangelegenheid te bespreken met het management en, waar passend, met degenen belast met governance;</li> <li>Te bepalen of het noodzakelijk is dat een wijziging in de financiële overzichten wordt aangebracht en zo ja;</li> <li>Te verzoeken om inlichtingen omtrent de wijze waarop het management voornemens is deze aangelegenheid in de financiële overzichten te verwerken.</li> </ol>
560.11	<p>Indien het management de financiële overzichten wijzigt, dient de accountant:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>De controlewerkzaamheden met betrekking tot de wijziging uit te voeren die in de omstandigheden noodzakelijk zijn;</li> <li>Tenzij de omstandigheden genoemd in alinea 12 van toepassing zijn: <ol style="list-style-type: none"> <li>De controlewerkzaamheden waarnaar in de alinea's 6 en 7 wordt verwezen uit te breiden tot aan de datum van de nieuwe controleverklaring; en</li> <li>Een nieuwe controleverklaring betreffende de gewijzigde financiële overzichten te verstrekken. De nieuwe controleverklaring dient niet eerder gedateerd te zijn dan de goedkeuringsdatum van de gewijzigde financiële overzichten.</li> </ol> </li> </ol>

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
560.12	<p>Wanneer wet-, regelgeving of het stelsel inzake financiële verslaggeving het management niet verbiedt de wijziging van de financiële overzichten te beperken tot de effecten van de gebeurtenis of gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode die leidt (leiden) tot die wijziging en wanneer het degenen die verantwoordelijk zijn voor de goedkeuring van de financiële overzichten niet verboden is hun goedkeuring te beperken tot die ene wijziging, is het de accountant toegestaan de controlewerkzaamheden inzake gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode die vereist zijn op grond van alinea 11(b)(i) te beperken tot die wijziging. In dergelijke gevallen dient de accountant hetzij:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>a. De controleverklaring te wijzigen door een aanvullende datum op te nemen die beperkt is tot die wijziging, waardoor hiermee wordt aangegeven dat de werkzaamheden van de accountant inzake gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode slechts beperkt zijn tot de wijziging in de financiële overzichten zoals omschreven in de desbetreffende toelichting in de financiële overzichten; hetzij (Zie: Alinea A12)</li> <li>b. Een nieuwe of gewijzigde controleverklaring te verstrekken die in een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden dan wel in een paragraaf inzake overige aangelegenheid een vermelding bevat waarin bekend wordt gemaakt dat de werkzaamheden van de accountant inzake gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode slechts beperkt zijn tot de wijziging in de financiële overzichten zoals omschreven in de desbetreffende toelichting in de financiële overzichten.</li> </ol>
560.13	<p>In bepaalde rechtsgebieden kan het management wellicht niet verplicht zijn op grond van wet-, regelgeving of op grond van het stelsel inzake financiële verslaggeving gewijzigde financiële overzichten te publiceren en dienovereenkomstig is de accountant niet gehouden een gewijzigde of nieuwe controleverklaring te verstrekken. Indien het management de financiële overzichten echter niet wijzigt in omstandigheden waarin de accountant van mening is dat ze gewijzigd moeten worden en: (Zie: Alinea A13-A14)</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>a. Indien de controleverklaring nog niet aan de entiteit is verstrekt, dient de accountant het oordeel aan te passen zoals is vereist in Standaard 705 en vervolgens de controleverklaring te verstrekken; of</li> <li>b. Indien de controleverklaring reeds aan de entiteit is verstrekt, dient de accountant het management en degenen belast met governance, tenzij allen belast met governance betrokken zijn bij het besturen van de entiteit, te melden dat zij de financiële overzichten niet publiceren voordat de noodzakelijke wijzigingen zijn aangebracht. Indien niettemin de financiële overzichten vervolgens zonder de noodzakelijke wijzigingen worden gepubliceerd, dient de accountant passende maatregelen te treffen om te trachten te voorkomen dat op de controleverklaring wordt gesteund. (Zie: Alinea A15-16)</li> </ol>
560.14	<p><i>Nadat de financiële overzichten zijn gepubliceerd heeft de accountant geen verplichting om enige controlewerkzaamheden uit te voeren met betrekking tot die financiële overzichten. Aan artikel 2:362 lid 6 BW kan worden ontleend, dat indien na de vaststelling van de jaarrekening door de Algemene Vergadering van Aandeelhouders blijkt dat de jaarrekening in ernstige mate te kort schiet in het geven van het inzicht conform artikel 2:362 lid 1 BW, het bestuur daaromtrent onverwijld bericht aan de leden of aandeelhouders en een mededeling daaromtrent deponeert ten kantore van het handelsregister; en dat bij de mededeling een accountantsverklaring wordt gevoegd, indien de jaarrekening overeenkomstig artikel 2:393 BW is gecontroleerd. In het geval dat zijn opdrachtgever medewerking weigert distantieert de accountant zich van de openbaar gemaakte stukken. Wanneer het bij een openbaar register gedeponeerde stukken betreft kan dit bijvoorbeeld door dit register schriftelijk te berichten dat de verklaring ten onrechte openbaar gemaakt is. In andere gevallen kan bijvoorbeeld publicatie in een landelijk dagblad worden overwogen.</i></p>
560.15	-
560.16	-

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
560.17	Indien het management niet de noodzakelijke stappen onderneemt om zeker te stellen dat allen die in het bezit zijn van de eerder gepubliceerde financiële overzichten van de situatie op de hoogte worden gebracht en de financiële overzichten niet wijzigt in omstandigheden waarin de accountant van mening is dat ze gewijzigd moeten worden, dient de accountant aan het management en aan degenen belast met governance, tenzij allen belast met governance betrokken zijn bij het besturen van de entiteit, te melden dat de accountant maatregelen zal nemen om te trachten te voorkomen dat in de toekomst op de controleverklaring wordt gesteund. Indien het management en degenen belast met governance, ondanks deze melding, niet de noodzakelijke stappen onderneemt, dient de accountant passende maatregelen te treffen om te trachten te voorkomen dat op de controleverklaring wordt gesteund. (Zie: Alinea A18)

### Datum van de goedkeuring van de financiële overzichten

Deze kan worden vastgesteld zoals in het figuur hieronder is weergegeven.

Figuur 13.1-2

<b>Datum van het rapport</b>	De eerdere datum waarop degenen met de erkende autoriteit: <ul style="list-style-type: none"> <li>• vaststellen dat alle overzichten die samen de financiële overzichten vormen, met inbegrip van de daaraan gerelateerde toelichtingen, opgesteld zijn; en</li> <li>• hebben verklaard dat ze de verantwoordelijkheid voor die financiële overzichten hebben genomen.</li> </ul>
<b>De erkende autoriteit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Door wet- of regelgeving voorgeschreven personen die de noodzakelijke werkzaamheden volgen voor de goedkeuring van de financiële overzichten; en</li> <li>• Door de entiteit gespecificeerde personen die hun eigen werkzaamheden voor de goedkeuring van de financiële overzichten volgen.</li> </ul>
<b>Noodzaak voor de goedkeuring van de aandeelhouder</b>	Definitieve goedkeuring door de aandeelhouders is voor de accountant niet noodzakelijk om te kunnen concluderen dat er voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen waarop hij de accountant zijn oordeel over de financiële overzichten baseert.

Bij het bepalen of er sprake is van gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode en bij het schatten van de invloed hiervan, zou de accountant de hieronder weergegeven stappen nemen.

Figuur 13.1-3

Controlemaatregel	Beschrijving
<b>Onderken gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode</b>	<p>Voer controlewerkzaamheden uit om de gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode te onderkennen die een aanpassing zouden vereisen van, of een toelichting op, de financiële overzichten. Dit zou het volgende omvatten:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Begrip van de eventuele werkzaamheden van het management om de gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode te onderkennen;</li> <li>• Het verzoeken om inlichtingen bij het management (en degenen belast met governance) met betrekking tot: <ul style="list-style-type: none"> <li>– nieuwe verplichtingen, leningen of borgstellingen,</li> <li>– vraag of verkopen of aankopen van activa die hebben plaatsgevonden, gepland waren,</li> <li>– kapitaalverhoging of uitgifte van schuldpapieren,</li> </ul> </li> </ul>



Controlemaatregel	Beschrijving
	<ul style="list-style-type: none"> <li>– overeenkomsten tot fusie of liquidatie,</li> <li>– activa die door de overheid zijn toegeëigend of vernietigd (bijvoorbeeld door brand of overstroming),</li> <li>– rechtszaken, claims en voorwaardelijke gebeurtenissen,</li> <li>– ongebruikelijke aanpassingen in administratie die zijn gemaakt of worden overwogen,</li> <li>– eventuele gebeurtenissen die hebben plaatsgevonden of die waarschijnlijk zullen plaatsvinden die de juistheid van de continuïteitsveronderstelling of overige grondslagen voor de financiële verslaggeving in twijfel trekken,</li> <li>– gebeurtenissen die relevant zijn voor de waardering van schattingen of van voorzieningen in de financiële overzichten, en</li> <li>– eventuele gebeurtenissen die voor de realisatiewaarde van activa relevant zijn;</li> </ul> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Het lezen van eventuele notulen van de vergaderingen (van het management en degenen belast met governance) die na de datum van uitgifte van de financiële overzichten zijn gehouden en verzoeken om inlichtingen over aangelegenheden die op vergaderingen zijn besproken waarvan de notulen nog niet beschikbaar zijn; en</li> <li>• Het lezen van eventuele financiële rapporten na het einde van de verslagperiode.</li> </ul>
<b>Verkrijg schriftelijke bevestigingen</b>	Overweeg of de schriftelijke bevestigingen die bepaalde gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode afdekken noodzakelijk kunnen zijn om overige controle-informatie te ondersteunen en daarmee voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.
<b>Feiten die bij de accountant bekend worden</b> (Na de datum van de controleverklaring, maar vóór dat de financiële overzichten openbaar worden gemaakt)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Bespreek de aangelegenheid van het management (en degenen belast met governance);</li> <li>• Bepaal of de financiële overzichten aangepast moeten worden, en, zo ja: <ul style="list-style-type: none"> <li>– verzoek dan om inlichtingen over hoe het management van plan is de aangelegenheid in de financiële overzichten te adresseren,</li> <li>– voer verdere vereiste controlewerkzaamheden uit, en</li> <li>– maak een nieuwe controleverklaring openbaar met betrekking tot de aangepaste financiële overzichten. Dit zou ook een tweevoudige datering van de verklaring kunnen omvatten, die zich beperkt tot de aanpassing, (raadpleeg Deel 1, Hoofdstuk 13.2) of tot het opnemen van een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden; en</li> </ul> </li> <li>• Waar het management de financiële overzichten niet aanpast, zou de accountant een aangepast oordeel van de accountant openbaar maken.</li> <li>• Als de controleverklaring reeds is uitgebracht, breng dan het management (en degenen belast met governance) ervan op de hoogte dat de financiële overzichten niet aan derde partijen kunnen worden verstrekt voordat de nodige aanpassingen zijn gemaakt.</li> <li>• Als de financiële overzichten toch zijn uitgebracht, ondanks de mededeling, tref dan passende maatregelen (na overleg met de juridisch adviseur) om te voorkomen dat er teveel vertrouwen wordt gesteld in de controleverklaring.</li> </ul>
<b>Feiten die de accountant bekend worden</b> (Nadat de financiële overzichten openbaar zijn gemaakt)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Bespreek de aangelegenheid met het management (en degenen belast met governance);</li> <li>• Bepaal of het noodzakelijk is dat de financiële overzichten worden aangepast en, zo ja, verzoek dan om inlichtingen over hoe het management van plan is de aangelegenheid in de financiële overzichten te adresseren;</li> <li>• Als het management de financiële overzichten aanpast: <ul style="list-style-type: none"> <li>– breid dan de controlewerkzaamheden met betrekking tot gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode uit tot aan de datum van de nieuwe controleverklaring. Dit is echter niet mogelijk wanneer de controleverklaring wordt aangepast door een aanvullende datum op te nemen die beperkt wordt tot een bepaalde aanpassing (raadpleeg Deel 1, Hoofdstuk 13.2),</li> </ul> </li> </ul>

Controlemaatregel	Beschrijving
	<ul style="list-style-type: none"> <li>– voer dan verdere vereiste controlewerkzaamheden uit,</li> <li>– beoordeel dan de activiteiten van het management om zeker te stellen dat iedereen die de eerder openbaar gemaakte financiële overzichten en de controleverklaring daarover heeft ontvangen, over de situatie wordt ingelicht, en</li> <li>– verstrek dan een nieuwe controleverklaring met betrekking tot de aangepaste financiële overzichten;</li> <li>• Maak een nieuwe of aangepaste controleverklaring openbaar die een “Paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden” bevat (zie Deel, Hoofdstuk 13.2). Als het management geen stappen onderneemt om zeker te stellen dat iedereen die de eerder openbaar gemaakte financiële overzichten heeft ontvangen over de situatie wordt ingelicht: <ul style="list-style-type: none"> <li>– Breng het management (en degenen belast met governance) ervan op de hoogte dat de accountant de passende actie zal ondernemen om te voorkomen dat er vertrouwen wordt gesteld in de controleverklaring; en</li> </ul> </li> <li>• Als het management (of degenen belast met governance), ondanks een dergelijke mededeling, niet de noodzakelijke stappen neemt, tref dan de passende maatregelen (zoals overleg met een juridisch adviseur) om te voorkomen dat er vertrouwen wordt gesteld in de controleverklaring.</li> </ul>

## AANDACHTSPUNT

Het is in het belang van zowel accountant als cliënt om het werk te voltooien dat noodzakelijk is om de controleverklaring tijdig openbaar te maken. Dit zal de omvang van de werkzaamheden die horen bij het onderkennen, inschatten en het mogelijk toelichten van gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode in de financiële overzichten minimaliseren.

## 13.2 Tweevoudige datering

Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode die bekend worden na de datum van de controleverklaring resulteren er vaak in dat er aanvullende werkzaamheden worden vereist die de rekeningsaldi, de schattingen, de voorzieningen en de overige toelichtingen in de financiële overzichten beïnvloeden. In dergelijke situaties zou er een nieuwe controleverklaring openbaar worden gemaakt die niet eerder zou worden gedateerd dan de datum van de goedkeuring van de aangepaste financiële overzichten. Voor bepaalde gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode kunnen de vereiste aanvullende controlewerkzaamheden echter beperkt worden tot alleen de aanpassing van de financiële overzichten zoals beschreven staat in de desbetreffende toelichting in de financiële overzichten. In deze situaties (ervan uitgaande dat lokale wet- en regelgeving dit toestaat) zou de originele datum van de controleverklaring worden gehandhaafd, maar zou er een nieuwe datum worden toegevoegd (tweevoudige datering) om de lezers te informeren over het feit dat de werkzaamheden van de accountant na de originele datum werden beperkt tot de later aangebrachte aanpassing.

Een voorbeeld van een situatie waarin tweevoudige datering plaatsvindt:

- De originele controleverklaring was gedateerd op 15 september 20XX;
- Op 22 oktober 20XX kondigde de entiteit de verkoop van een groot deel van haar bedrijf aan. Een nieuwe toelichting (Y) die beschrijft dat de gebeurtenis door het management was opgesteld voor de opname in de financiële overzichten; en
- De controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd voor de details van toelichting (Y) werden op 3 november 20XX voltooid.

De herziene bewoordingen voor het tweevoudig dateren van de controleverklaring zouden er als volgt uitzien: “15 september 20XX, met uitzondering van Toelichting Y, die dateert van 3 november 20XX.”

# 14 | Continuïteit

Inhoud van het hoofdstuk	Relevante Standaarden
De verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot het gebruik van de continuïteitsveronderstelling door het management in de financiële overzichten, alsmede de inschatting door het management van het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.	570

Figuur 14.0-1



Alinea #	Doelstelling(en) van de Standaard
570.9	<p>De doelstellingen van de accountant zijn:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie met betrekking tot de geschiktheid van het door het management hanteren van de continuïteitsveronderstelling bij het opstellen van de financiële overzichten;</li> <li>Het concluderen, op basis van de verkregen controle-informatie, of er een onzekerheid van materieel belang bestaat met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven; en</li> <li>Het vaststellen van de implicaties voor de controleverklaring.</li> </ol>

## 14.1 Overzicht

De continuïteitsveronderstelling is cruciaal voor het opstellen van de financiële overzichten. In Standaard 570 worden leidraden verstrekt voor de verantwoordelijkheid van de accountant bij de controle van de financiële overzichten met betrekking tot de continuïteitsveronderstelling en de inschatting door het management over het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
570.2	<p>Onder de continuïteitsveronderstelling wordt een entiteit geacht haar bedrijfsactiviteiten in de voorzienbare toekomst voort te zetten. Financiële overzichten voor algemene doeleinden worden opgesteld op basis van continuïteit tenzij het management voornemens is de entiteit te liquideren of de activiteiten te staken dan wel hiervoor geen realistisch alternatief heeft. Financiële overzichten voor bijzondere doeleinden kunnen al dan niet worden opgesteld in overeenstemming met een stelsel inzake financiële verslaggeving waarvoor de continuïteitsbasis relevant is (bijvoorbeeld in bepaalde rechtsgebieden is de continuïteitsbasis niet van belang voor bepaalde financiële overzichten die zijn opgesteld op basis van een fiscale grondslag). Wanneer het hanteren van de continuïteitsveronderstelling passend is, worden activa en passiva opgenomen onder de veronderstelling dat de entiteit in staat zal zijn haar activa te realiseren en haar verplichtingen af te wikkelen bij een normaal verloop van haar bedrijfsactiviteiten. (Zie: Alinea A1)</p>

Onder de continuïteitsveronderstelling wordt een entiteit over het algemeen geacht om in de voorzienbare toekomst haar bedrijfsactiviteiten voort te zetten. Dit gebeurt niet met de bedoeling noch de noodzaak voor liquidatie, het stopzetten van de handel of protectie zoeken tegen crediteuren conform wet- of regelgeving. Activa en verplichtingen worden derhalve vastgelegd onder veronderstelling dat de entiteit in staat zal zijn om haar activa te realiseren en haar verplichtingen af te wikkelen bij een normaal verloop van haar bedrijfsactiviteiten.

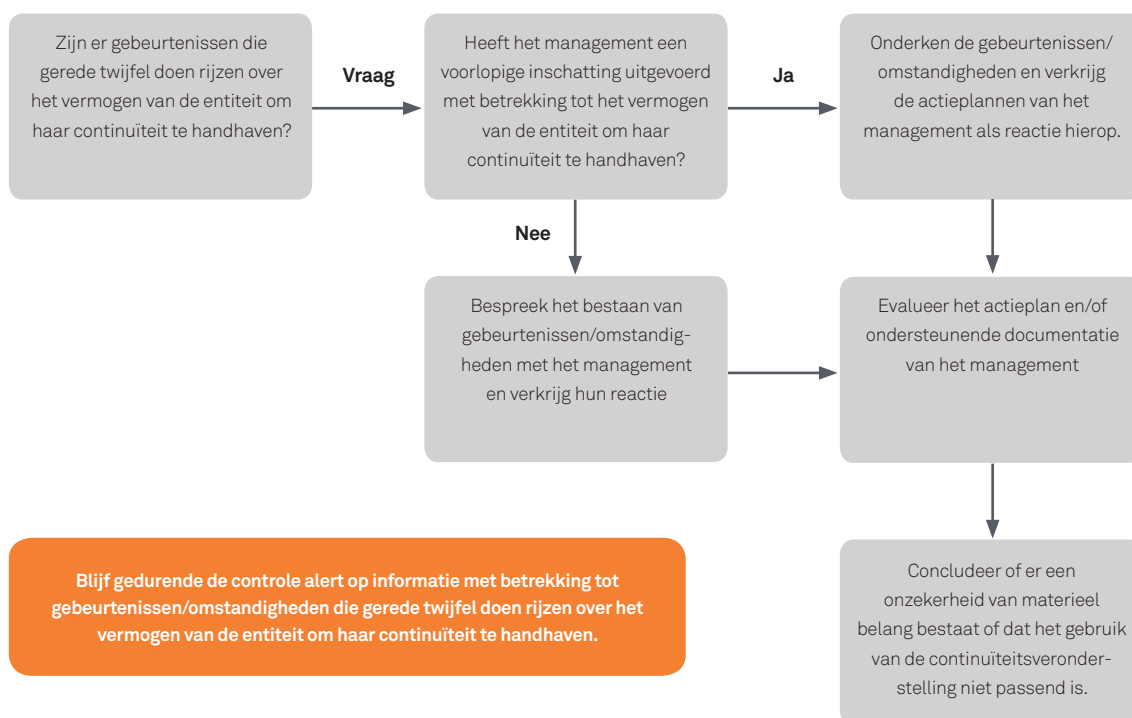
## 14.2 Risico-inschattingswerkzaamheden

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
570.10	<p>Bij het uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden zoals vereist op grond van Standaard 315 dient de accountant in overweging te nemen of er gebeurtenissen of omstandigheden zijn die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.</p>

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
	<p>Hierbij zal de accountant vaststellen of het management reeds een voorlopige inschatting heeft gemaakt van het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, en: (Zie: Alinea A2-A5)</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Indien een dergelijke inschatting is gemaakt, dient de accountant de inschatting met het management te bespreken en vast te stellen of het management gebeurtenissen en omstandigheden heeft onderkend die, afzonderlijk of collectief, gerede twijfel kunnen doen ontstaan over het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, en indien die er zijn, de plannen die het management zich heeft voorgenomen om hierop in te spelen; of</li> <li>Indien een dergelijke inschatting nog niet is gemaakt, dient de accountant de basis voor het voorgenomen hanteren van de continuïteitsveronderstelling met het management te bespreken, alsmede bij het management te verzoeken om inlichtingen over de vraag of er gebeurtenissen of omstandigheden zijn die, afzonderlijk of collectief, gerede twijfel kunnen doen ontstaan over het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.</li> </ol>
570.11	De accountant dient gedurende de controle alert te blijven op controle-informatie inzake gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. (Zie: Alinea A6)

De vereisten kunnen worden samengevat zoals in het figuur hieronder is weergegeven.

Figuur 14.2-1



Voorbeelden van sommige gebeurtenissen of omstandigheden die afzonderlijk of collectief, de gerede twijfel doen rijzen over de continuïteitsveronderstelling zijn hieronder uiteengezet.

Figuur 14.2-2

Indicatoren	Beschrijving
<b>Financieel</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Stand van de renteverplichtingen of van de netto-verplichtingen op korte termijn;</li> <li>• Leningen met een vaste looptijd die hun vervaldatum naderen zonder een realistisch uitzicht op vernieuwing of aflossing; of het bovenmatig steunen op korte termijnleningen voor de financiering van langlopende activa;</li> <li>• Aanwijzingen voor het intrekken van financiële ondersteuning door crediteuren;</li> <li>• Negatieve operationele kasstromen in historische of toekomstgerichte financiële overzichten;</li> <li>• Negatieve belangrijke financiële ratio's;</li> <li>• Substantiële operationele verliezen of significante achteruitgang in de waarde van activa die gebruikt worden om kasstromen te genereren;</li> <li>• Achterstanden in of onderbreking van dividenduitkeringen;</li> <li>• Het niet in staat zijn om crediteuren te betalen op de vervaldatum;</li> <li>• Het niet in staat zijn om de voorwaarden van leningovereenkomsten na te leven;</li> <li>• Wijziging van levering op krediet naar transacties tegen contante betaling bij aflevering met leveranciers;</li> <li>• Het niet in staat zijn om financiering te verkrijgen voor ontwikkeling van essentiële nieuwe producten of voor andere essentiële investeringen;</li> </ul>
<b>Operationeel</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Voornemens van het management om de entiteit te liquideren of om activiteiten te staken;</li> <li>• Het vertrek van kernpersonen binnen het management zonder vervanging;</li> <li>• Het verlies van een belangrijke markt, belangrijke afnemer(s), franchiseconcessie, licentie, of belangrijke leverancier(s);</li> <li>• Arbeidsconflicten;</li> <li>• Tekorten aan belangrijke voorraden;</li> <li>• Het opkomen van een zeer succesvolle concurrent;</li> </ul>
<b>Overige</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Niet-naleving van kapitaalvereisten of andere wettelijke vereisten;</li> <li>• Lopende wettelijke of gerechtelijke procedures tegen de entiteit die in geval van slagen kunnen resulteren in claims waaraan de entiteit waarschijnlijk niet zal kunnen voldoen;</li> <li>• Wijzigingen in wet- of regelgeving of overheidsbeleid waarvan verwacht wordt dat zij de entiteit nadelig beïnvloeden;</li> <li>• Catastrofes die onverzekerd of onderverzekerd zijn wanneer zij zich voordoen;</li> </ul>

De significantie van de gebeurtenissen of omstandigheden hierboven kan vaak door overige factoren worden gemitigeerd. Het effect van een entiteit die niet in staat is om haar normale schulden af te lossen kan bijvoorbeeld worden opgevangen door de plannen van het management om adequate kasstromen in stand te houden met alternatieve middelen. Dit zou het afstoten van activa, het aanpassen van tijdschema's om leningen af te lossen of het verkrijgen van aanvullend kapitaal omvatten. Op soortgelijke wijze kan het verlies van een belangrijke leverancier worden gemitigeerd door de beschikbaarheid van een passende alternatieve bron van toelevering.

## 14.3 Het evalueren van de inschatting door het management

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
570.12	De accountant dient de inschatting van het management met betrekking tot het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven te evalueren. (Zie: Alinea A7-A9; A11-A12)
570.13	Bij het evalueren van de inschatting van het management van het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven dient de accountant dezelfde periode te omvatten als de periode die het management heeft gehanteerd om zijn inschatting te maken zoals vereist door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, dan wel door wet of regelgeving indien een langere periode gespecificeerd wordt. Indien de inschatting van het management met betrekking tot het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven minder dan twaalf maanden omvat vanaf de einddatum van de financiële overzichten zoals vastgesteld in Standaard 560, dient de accountant het management te verzoeken om zijn inschattingsperiode uit te breiden tot ten minste twaalf maanden vanaf die datum. (Zie: Alinea A10-A12)
570.14	Bij het evalueren van de inschatting van het management dient de accountant te overwegen of de inschatting van het management alle relevante informatie bevat waarvan de accountant zich bewust is als gevolg van de controle.
570.15	De accountant dient bij het management te verzoeken om inlichtingen met betrekking tot diens kennis omtrent gebeurtenissen of omstandigheden na de periode van de inschatting van het management die gereede twijfel kunnen doen ontstaan over het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. (Zie: Alinea A13-A14)

### Het evalueren van de plannen van het management in kleinere entiteiten

Het is mogelijk dat het management van kleinere entiteiten geen gedetailleerde inschatting van het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven heeft opgesteld. In plaats daarvan leunen zij op hun diepgaande kennis van de bedrijfsactiviteiten en op de verwachte toekomstige ontwikkelingen.

De typische evaluatiewerkzaamheden van de accountant zouden de volgende omvatten:

- Het bespreken van de middellange en lange termijn financiering met het management;
- Het bevestigen van de bedoelingen van het management door middel van het verkregen inzicht in de entiteit en van via documenten onderbouwde informatie;
- Het voldoen aan het vereiste voor het management om diens inschattingsperiode tot tenminste 12 maanden uit te breiden. Dit zou kunnen worden bewerkstelligd door besprekingen, door verzoeken om inlichtingen en door het inspecteren van ondersteunende documentatie alsmede door de resultaten met betrekking tot hun haalbaarheid die door de accountant zijn geëvalueerd. Een voorspelling van de toekomstige verkoopopbrengsten zou bijvoorbeeld kunnen worden onderbouwd door potentiële verkooporders of verkoopcontracten; en
- De verzoeken om inlichtingen met betrekking tot de vraag of het management kennis heeft van gebeurtenissen/omstandigheden na de inschattingsperiode van het management die gereede twijfel doen rijzen over het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

Bepaalde factoren die gereede twijfel doen rijzen over het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, omvatten de volgende:

- **Het vermogen van de entiteit om bestand te zijn tegen nadelige omstandigheden.**  
Het is mogelijk dat kleine entiteiten in staat zijn om snel te reageren teneinde kansen te benutten, maar het kan ze ontbreken aan reserves om hun activiteiten voort te zetten.

- **Beschikbaarheid van financiering**  
Dit zou banken en overige kredietverschaffers in kunnen houden die het ondersteunen van de entiteit beëindigen. Het zou ook het intrekken van een lening of een grote wijziging in de voorwaarden van een lening of van waarborgen van de eigenaar-bestuurder (of de overige verbonden partijen zoals familieleden) in kunnen houden.
- **Overige grote wijzigingen**  
Dit zou het mogelijke verlies in kunnen houden van een belangrijke leverancier, een grote afnemer, een werknemer in een sleutelpositie of het recht om te werken om onder licentie, op franchisebasis of op grond van een andere werk-overeenkomst.

Het volgende figuur zet de werkzaamheden van de accountant in deze situaties uiteen.

Figuur 14.3-1

Te adresseren	Beschrijving
Via documenten onderbouwde informatie beschikbaar	Documenteer het volgende: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Voorwaarden van leningen en financieringen die aan de entiteit worden verstrekt;</li> <li>• Details van achtergestelde leningen aan derde partijen, zoals een bank;</li> <li>• Details van financiering door derde partijen op basis van borgstellingen of persoonlijke activa die in onderpand zijn gegeven als zekerheid; en</li> <li>• Details van overige wijzigingen die gerede twijfel doen rijzen over het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.</li> </ul>
Beschikbare aanvullende onderbouwing	Evalueer het vermogen van de eigenaar-bestuurder of van overige verbonden partijen om: <ul style="list-style-type: none"> <li>• de noodzakelijke aanvullende ondersteuning zoals leningen of borgstellingen te verstrekken; en</li> <li>• te voldoen aan de verplichtingen van de steunovereenkomsten.</li> </ul>
Overige grote wijzigingen	Adresseer de invloed van activiteiten die een grote wijziging met zich meebrengen, zoals het verlies van een belangrijke klant, leverancier, werknemers in een sleutelpositie of het verlies van verkoopopbrengsten als gevolg van technische incurantheid, nieuwe concurrentie, etc.
Verzoek om schriftelijke bevestigingen	Verzoek om schriftelijke bevestigingen met betrekking tot: <ul style="list-style-type: none"> <li>• de voorwaarden en condities van de financiële onderbouwing die wordt verstrekt; en</li> <li>• de bedoelingen of het inzicht van de eigenaar-bestuurder met betrekking tot verstrekte ondersteuning.</li> </ul>

## 14.4 Inspelen op risico's - wanneer gebeurtenissen zijn onderkend

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
570.16	Indien er gebeurtenissen of omstandigheden zijn onderkend die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, dient de accountant voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde vast te stellen of er al dan niet een onzekerheid van materieel belang bestaat door aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren, met inbegrip van het overwegen van mitigerende factoren. Deze werkzaamheden dienen te omvatten: (Zie: Alinea A15) <ol style="list-style-type: none"> <li>• Wanneer het management nog geen inschatting heeft gemaakt van het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, het management verzoeken zijn inschatting te maken;</li> </ol>



Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
b.	Het evalueren van de plannen van het management voor toekomstige handelingen met betrekking tot zijn inschatting van de continuïteit, of de uitkomsten van deze plannen de situatie waarschijnlijk kunnen verbeteren en of de plannen van het management in de gegeven omstandigheden haalbaar zijn; (Zie: Alinea A16)
c.	Wanneer de entiteit een kasstroomprognose heeft opgesteld en analyse van de prognose een significante factor is bij het in aanmerking nemen van de toekomstige uitkomsten van de gebeurtenissen of omstandigheden bij het evalueren van de plannen van het management voor toekomstige handelingen: (Zie: Alinea A17-A18) <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) Het evalueren van de betrouwbaarheid van de onderliggende gegevens die zijn gegenereerd om de prognose op te stellen; en</li> <li>(ii) Het vaststellen of er adequate onderbouwing is voor de veronderstellingen die ten grondslag liggen aan de prognose;</li> </ul>
d.	Het in overweging nemen of eventuele aanvullende feiten of informatie beschikbaar zijn gekomen sinds de datum waarop het management zijn inschatting heeft gemaakt;
e.	Het verzoeken om schriftelijke bevestigingen van het management en, waar passend, van degenen belast met governance met betrekking tot hun plannen voor toekomstige handelingen en de haalbaarheid van deze plannen.

Waar de accountant gebeurtenissen/omstandigheden met betrekking tot continuïteit onderkent, is de volgende stap het uitvoeren van aanvullende werkzaamheden (met inbegrip van het in aanmerking nemen van de mitigerende factoren) om te kunnen bepalen of een onzekerheid van materieel belang bestaat.

### Onzekerheid van materieel belang

Het kan zijn dat er gebeurtenissen of omstandigheden worden onderkend die gereede twijfel doen rijzen over het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Er bestaat een onzekerheid van materieel belang wanneer de orde van grootte van de potentiële invloed hiervan en de waarschijnlijkheid dat deze plaatsvindt zodanig is dat, naar het oordeel van de accountant, passende toelichting van de aard van en de gevolgen van de onzekerheid noodzakelijk is. Dit is noodzakelijk voor de getrouwe weergave van de financiële overzichten, of, in het geval van een compliance-stelsel is dit noodzakelijk zodat de financiële overzichten niet misleidend zijn. De actieplannen van het management om continuïteitskwesties te adresseren omvatten doorgaans één of meer van de volgende strategieën:

- Het afstoten van activa;
- Geld lenen of schulden herstructureren;
- Uitgaven verminderen of vertragen;
- Activiteiten herstructureren, met inbegrip van producten en diensten;
- Een fusie of een overname zoeken; of
- Kapitaaluitbreiding.

Het volgende figuur zet de stappen die de accountant zou nemen bij het adresseren van kwesties inzake continuïteit uiteen.

Figuur 14.4-1

Te adresseren	Beschrijving
Verkrijg het plan en inschatting van het management	Indien deze niet reeds zijn verstrekt, verzoek het management dan om een inschatting te maken van het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

Te adresseren	Beschrijving
<b>Evalueer de actieplannen van het management</b>	<p>Evalueer de toekomstige activiteiten van het management om de continuïteitsinschatting te adresseren. Adresseer het volgende:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Zal de uitkomst van de plannen de situatie verbeteren?</li> <li>• Zijn de plannen in de gegeven omstandigheden haalbaar?</li> <li>• Hoe betrouwbaar zijn de winst-/kasstroomprognoses en welke ondersteuning bestaat er voor de gebruikte veronderstellingen?</li> <li>• Het onderkennen, bespreken en verkrijgen van onderbouwende informatie voor overige factoren die het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven kunnen beïnvloeden, zoals: <ul style="list-style-type: none"> <li>– slechte recente operationele resultaten,</li> <li>– overtredingen in de termen van zekerheidstellingen en leningsovereenkomsten,</li> <li>– verwijzingen in notulen naar moeilijkheden met betrekking tot de financiering,</li> <li>– het bestaan van rechtszaken/claims en schattingen van financiële implicaties,</li> <li>– het bestaan, de rechtsgeldigheid en de afdwingbaarheid van overeenkomsten teneinde te voorzien in of ter behoud van financiële ondersteuning met verbonden partijen en derde partijen,</li> <li>– het financiële vermogen van verbonden partijen en derde partijen om aanvullende financieringen of leningborgstellingen te verstrekken,</li> <li>– overige gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode, en</li> <li>– indicatoren van fraude zoals het doorbreken van de interne beheersingsmaatregelen door het management, gefingeerde transacties of verberging van feiten van materieel belang.</li> </ul> </li> <li>• Het voortbestaan, de voorwaarden en de adequaatheid van leningsfaciliteiten.</li> <li>• Rapportages van maatregelen die genomen zijn door toezichthoudende acties.</li> <li>• Het vaststellen van het adequaat zijn van de steun voor eventuele geplande desinvestering van activa.</li> </ul> <p>Neem tevens de invloed in aanmerking van aanvullende feiten of van informatie sinds de datum dat het management zijn inschatting en plannen heeft gemaakt.</p>
<b>Verkrijg schriftelijke bevestigingen</b>	<p>Verzoek om schriftelijke bevestigingen van het management (en degenen belast met governance) m.bt.t hun plannen voor toekomstige handelingen en haalbaarheid hiervan.</p>

## 14.5 Het rapporteren

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
570.17	<p>Op basis van de verkregen controle-informatie dient de accountant te concluderen of er naar zijn oordeel een onzekerheid van materieel belang bestaat die verband houdt met gebeurtenissen of omstandigheden die, afzonderlijk of collectief, gereede twijfel kunnen doen ontstaan over het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Er bestaat een onzekerheid van materieel belang wanneer de omvang van de mogelijke invloed ervan en de waarschijnlijkheid dat zij zich zal voordoen zodanig is dat, naar het oordeel van de accountant, een passende toelichting over de aard en implicaties van de onzekerheid noodzakelijk is voor: (Zie: Alinea A19)</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>a. De getrouwe weergave van de financiële overzichten in het geval van een getrouw-beeld-stelsel; of</li> <li>b. Het niet misleidend zijn van de financiële overzichten in het geval van een compliance-stelsel.</li> </ol>

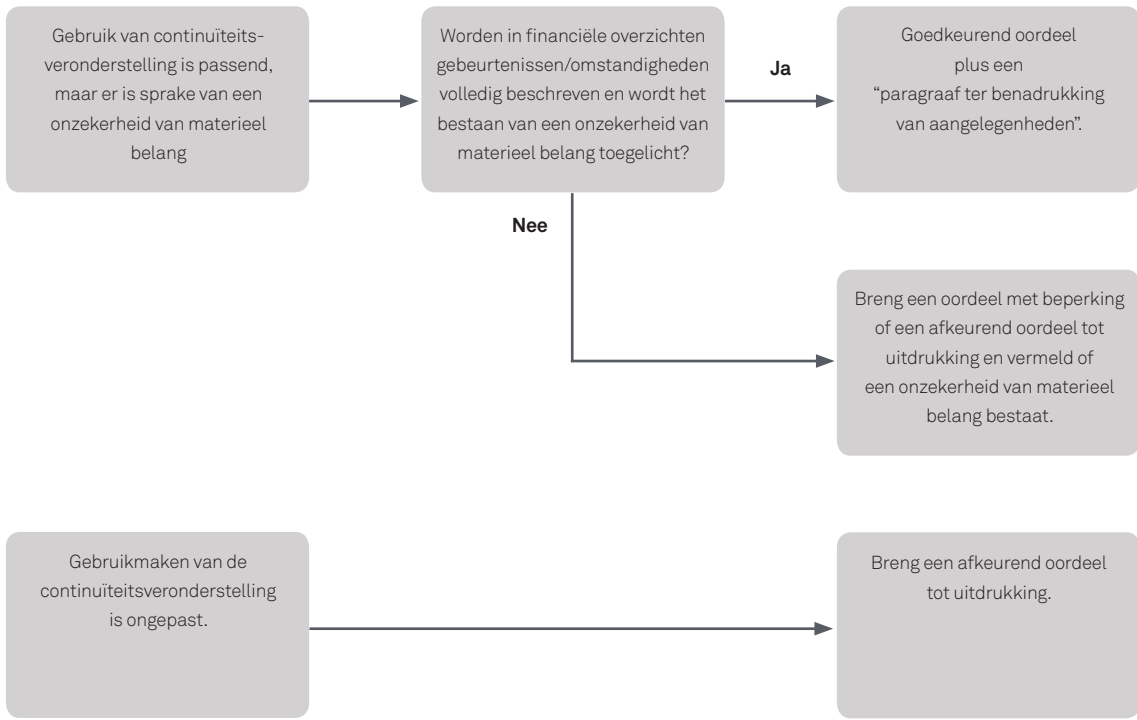
Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
570.18	<p>Indien de accountant tot de conclusie komt dat het hanteren van de continuïteitsveronderstelling onder de omstandigheden passend is, doch dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat, dient de accountant vast te stellen of de financiële overzichten:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li data-bbox="339 539 1439 633">Adequaat de belangrijkste gebeurtenissen of omstandigheden beschrijven die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, alsmede van de plannen van het management om met deze gebeurtenissen of omstandigheden om te gaan; en</li> <li data-bbox="339 640 1439 801">Duidelijk toelichten dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven en dat daardoor de entiteit mogelijk niet in staat zal zijn haar activa te realiseren en haar verplichtingen af te wikkelen bij een normaal verloop van haar bedrijfsactiviteiten. (Zie: Alinea A20)</li> </ol>
570.19	<p>Indien een adequate toelichting in de financiële overzichten is opgenomen, dient de accountant een goedkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen en een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden in de controleverklaring op te nemen teneinde:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li data-bbox="339 947 1439 1041">Het bestaan van een onzekerheid van materieel belang met betrekking tot de gebeurtenis of omstandigheid die gerede twijfel kan doen ontstaan over het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven te benadrukken; en</li> <li data-bbox="339 1048 1439 1111">De aandacht te vestigen op de toelichting in de financiële overzichten die de in alinea 18 genoemde aangelegenheden uiteenzet. (Zie Standaard 706) (Zie: Alinea A21-A22)</li> </ol>
570.20	<p>Indien er geen adequate toelichting wordt opgenomen in de financiële overzichten dient de accountant in voorkomend geval een oordeel met beperking dan wel een afkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen overeenkomstig Standaard 705. De accountant dient in de controleverklaring te vermelden dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat die gerede twijfel kan doen ontstaan over het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. (Zie: Alinea A23-A24)</p>
570.21	<p>Indien de financiële overzichten zijn opgesteld op basis van continuïteit, maar naar het oordeel van de accountant het hanteren door het management van de continuïteitsveronderstelling in de financiële overzichten niet passend is, dient de accountant een afkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen. (Zie: Alinea A25-A26)</p>
570.22	<p>Indien het management niet bereid is om zijn inschatting te maken of uit te breiden wanneer het daartoe verzocht wordt door de accountant, dient de accountant de implicaties voor de controleverklaring in overweging te nemen. (Zie: Alinea A27)</p>
570.23	<p>Tenzij alle leden van het toezichthoudend orgaan betrokken zijn bij het managen van de entiteit, dient de accountant te communiceren met degenen belast met governance over gebeurtenissen of omstandigheden waarvan onderkend is dat zij gerede twijfel kunnen doen ontstaan over het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Tot een dergelijke communicatie met degenen belast met governance dient het volgende te behoren:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li data-bbox="339 1832 1439 1861">De vraag of de gebeurtenissen of omstandigheden een onzekerheid van materieel belang vormen;</li> <li data-bbox="339 1868 1439 1921">De vraag of het hanteren van de continuïteitsveronderstelling passend is bij het opstellen en presenteren van de financiële overzichten; en</li> <li data-bbox="339 1928 1439 1962">Het adequaat zijn van de desbetreffende toelichtingen in de financiële overzichten.</li> </ol>
570.24	<p>Indien er significante vertraging optreedt in de goedkeuring van de financiële overzichten door het management of degenen belast met governance na de datum van de financiële overzichten, dient de accountant te verzoeken om inlichtingen over de redenen voor de vertraging. Indien de accountant van</p>

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
----------	--

mening is dat de vertraging betrekking zou kunnen hebben op gebeurtenissen of omstandigheden die verband houden met de inschatting van de continuïteit dient de accountant die aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren die noodzakelijk zijn, zoals in alinea 16 beschreven, en het effect op de conclusie van de accountant met betrekking tot het bestaan van een onzekerheid van materieel belang in overweging te nemen, zoals beschreven in alinea 17.

De laatste stap is het vaststellen van de invloed van onderkende gebeurtenissen/omstandigheden op de controleverklaring en het besluit aan het management en aan degenen belast met governance te communiceren voor zover van toepassing. Het volgende figuur vat de vereisten samen.

Figuur 14.5-1



# 15 | Samenvatting van de vereisten uit de overige Standaarden

Inhoud van het hoofdstuk	Relevante Standaarden
Een samenvatting van controlevereisten in specifieke Standaarden die elders in de handleiding niet worden geadresseerd.	250, 402, 501, 510, 600, 610, 620, 720

## 15.1 Overzicht

Dit hoofdstuk bevat een samenvatting van de controlevereisten die in de Standaarden zijn opgenomen, maar die elders in de handleiding niet specifiek zijn geadresseerd. Ze staan hieronder in het figuur weergegeven.

Figuur 15.1-1

Standaard	Titel	Hoofdstukverwijzing
250	Het in overweging nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten	D1-15.2
402	Controleoverwegingen wanneer een entiteit gebruik maakt van een serviceorganisatie	D1-15.3
501	Controle-informatie - Specifieke overwegingen voor geselecteerde items	D1-15.4
510	Initiële controleopdrachten - Beginsaldi	D1-15.5
600	Speciale overwegingen - Controles van financiële overzichten van de groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)	D1-15.6
610	Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors	D1-15.7

Standaard	Titel	Hoofdstukverwijzing
620	Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschaalde deskundige	D1-15.8
720	De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie in documenten waarin gecontroleerde financiële overzichten zijn opgenomen	D1-15.9

## 15.2 Standaard 250 - Het in overweging nemen van wet- en regelgeving bij een controle van de financiële overzichten

Figuur 15.2-1



Alinea #	Doelstelling(en) van de Standaard
250.10	<p>De doelstellingen van de accountant zijn:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie omtrent het naleven van de bepalingen van die wet- en regelgeving die gewoonlijk worden beschouwd als zijnde van directe invloed op de vaststelling van bedragen en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen die van materieel belang zijn;</li> <li>Het uitvoeren van gespecificeerde controlewerkzaamheden teneinde bij te dragen tot het onderkennen van gevallen van het niet-naleven van andere wet- en regelgeving die een invloed van materieel belang kunnen hebben op de financiële overzichten; en</li> <li>Het op passende wijze inspelen op het niet-naleven of vermoedens van het niet-naleven van wet- en regelgeving die tijdens de controle zijn onderkend.</li> </ol>

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
250.11	In het kader van deze Standaard heeft de volgende term de hieronder weergegeven betekenis: <b>Het niet-naleven</b> - Handelingen of het nalaten van handelingen door de entiteit die, al dan niet opzettelijk, in strijd zijn met de geldende wet- of regelgeving. Dergelijke handelingen omvatten transacties door of uit naam van de entiteit, dan wel transacties in naam van de entiteit die door degenen belast met governance, het management of werknemers worden aangegaan. Persoonlijke misdragingen (die geen verband houden met de bedrijfsactiviteiten van de entiteit) door degenen belast met governance, het management of werknemers van de entiteit vallen niet onder het niet-naleven.

Niet-naleving van wet- en regelgeving door de entiteit zou kunnen resulteren in een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten.

De verantwoordelijkheid voor het voorkomen en ontdekken van niet-naleving van wet- en regelgeving ligt bij het management en degenen belast governance. De activiteiten van het management om deze risico's te adresseren zouden het volgende kunnen omvatten:

- Het bijhouden van een registratie van significante wetgeving en een vastlegging van klachten;
- Het monitoren van door de wet gestelde eisen en het opzetten van werkzaamheden/interne beheersingsmaatregelen om zeker te stellen dat deze vereisten worden nageleefd;
- Het inschakelen van juridische adviseurs bij het monitoren van door de wet gestelde vereisten; en
- Het ontwikkelen, openbaar maken, implementeren en volgen van een gedragscode.

Wanneer de accountant gevallen van niet-naleving ontdekt, is het nodig dat de invloed op de financiële overzichten en op overige aspecten van de controle (zoals de integriteit van het management/de werknemers) in aanmerking wordt genomen.

### Risico-inschatting

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
250.12	Als onderdeel van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving overeenkomstig Standaard 315, dient de accountant een algemeen inzicht te verkrijgen in: <ul style="list-style-type: none"> <li>a. Het wettelijk en regelgevend kader dat van toepassing is op de entiteit en de branche of sector waarbinnen de entiteit opereert; en</li> <li>b. De manier waarop de entiteit dat kader naleeft. (Zie: Alinea A7)</li> </ul>
250.14	Teneinde een hulpmiddel te vormen bij het onderkennen van gevallen van het niet-naleven van andere wet- en regelgeving die een invloed van materieel belang kunnen hebben op de financiële overzichten, dient de accountant de volgende controlewerkzaamheden uit te voeren: (Zie: Alinea A9-A10) <ul style="list-style-type: none"> <li>a. Het verzoeken om inlichtingen bij het management en, waar dit passend is, bij degenen belast met governance, of de entiteit dergelijke wet- en regelgeving naleeft; en</li> <li>b. Het inspecteren van correspondentie, indien aanwezig, met de desbetreffende vergunningverlenende of regelgevende of toezichhoudende instanties.</li> </ul>

Risico-inschattingswerkzaamheden omvatten het verkrijgen van een algemeen inzicht in het wettelijk en regelgevend kader alsmede in de wijze waarop de entiteit dit kader naleeft. Dit algemeen inzicht zou de hieronder weergegeven aan- gelegenheden kunnen omvatten.

Figuur 15.2-2

Te adresseren	Beschrijving
<p>Het onderkennen van wet- en regelgeving die relevant is voor de financiële overzichten</p>	<p>Welke wet- en regelgeving adresseert:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• de vorm en inhoud van de financiële overzichten?</li> <li>• branchespecifieke kwesties met betrekking tot de financiële verslaggeving?</li> <li>• de administratieve verwerking van transacties die voortvloeien uit contracten met de overheid?</li> <li>• het toerekenen of opnemen van lasten inzake winstbelasting of van pensioenkosten?</li> </ul>
<p>Verzoek om inlichtingen van het management</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Welke overige wet- of regelgeving bestaat er die verondersteld wordt een fundamentele invloed te hebben op de activiteiten van de entiteit (bijvoorbeeld vergunningen voor het uitvoeren van een activiteit, overeengekomen contractclausules met de bank, regelgevingen betreffende het milieu, etc.)?</li> <li>• Welke beleidslijnen en procedures worden er gebruikt voor: <ul style="list-style-type: none"> <li>– het zekerstellen dat de wet- en regelgeving wordt nageleefd?</li> <li>– het onderkennen, evalueren en administratief verwerken van claims die voortvloeien uit rechtszaken?</li> </ul> </li> <li>• Welke eventuele overtredingen van overige wet- en regelgeving hebben er plaatsgevonden en hebben geresulteerd in boetes, rechtszaken of overige consequenties?</li> <li>• Welke lopende rechtszaken of overige activiteiten er bestaan voor vermeende niet-naleving van wet- en regelgeving?</li> </ul>
<p>Het inspecteren van de documentatie</p>	<p>Beoordeel de correspondentie, verklaringen en overige interactie met relevante vergunningverlenende en regelgevende en toezichhoudende organisaties.</p>

### Inspelen op de risico's

Alinea #	Doelstelling(en) van de Standaard
250.13	<p>De accountant dient voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen omtrent het naleven van de bepalingen van die wet- en regelgeving die gewoonlijk worden beschouwd als zijnde van directe invloed op de vaststelling van bedragen en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen die van materieel belang zijn. (Zie: Alinea A8)</p>
250.15	<p>De accountant dient gedurende de controle alert te blijven op de mogelijkheid dat andere controlewerkzaamheden die worden uitgevoerd, gevallen van het niet-naleven of vermoedens van het niet-naleven van wet- en regelgeving onder de aandacht van de accountant kunnen brengen. (Zie: Alinea A11)</p>
250.16	<p>De accountant dient het management en, waar dit passend is, degenen belast met governance, te vragen om schriftelijke bevestigingen te verstrekken dat deze inlichtingen aan de accountant heeft (hebben) verstrekt omtrent alle bekende gevallen of vermoedens van het niet-naleven van wet- en regelgeving, waarmee bij het opstellen van de financiële overzichten rekening moet worden gehouden. (Zie: Alinea A12)</p>
250.17	<p>Indien er geen onderkende of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving is wordt van de accountant niet vereist om andere controlewerkzaamheden uit te voeren met betrekking tot het naleven van wet- en regelgeving van de entiteit, dan die werkzaamheden die zijn uiteengezet in alinea's 12-16.</p>



Het controleprogramma zou inspelen op aangelegenheden die staan aangegeven in het volgende figuur.

Figuur 15.2-3

Te adresseren	Beschrijving
<b>Bestaan er gevallen van niet-naleving?</b>	<p>Controlewerkzaamheden zouden het volgende kunnen omvatten:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Het lezen van notulen en relevante documenten, correspondentie, etc.;</li> <li>• Het verzoeken om inlichtingen bij het management en de juridisch adviseur met betrekking tot rechtszaken, claims en beoordelingen; en</li> <li>• Het uitvoeren van gegevensgerichte detailcontroles van transactiestromen, rekening-saldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen.</li> </ul>
<b>Verkrijg bevestigingen van het management</b>	<p>Vereis van het management dat het bevestigt dat alle bekende gevallen van niet-naleving of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving zijn toegelicht.</p>

### Onderkende of vermoede niet-naleving

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
250.18	<p>Indien de accountant zich bewust wordt van informatie omtrent een geval of vermoeden van het niet-naleven van wet- en regelgeving, dient de accountant te verkrijgen: (Zie: Alinea A13)</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>a. Inzicht in de aard van de handeling en de omstandigheden waaronder deze heeft plaatsgevonden; en</li> <li>b. Verdere informatie om de mogelijke invloed op de financiële overzichten te evalueren. (Zie: Alinea A14)</li> </ol>
250.19	<p>Indien de accountant vermoedt dat er sprake kan zijn van het niet-naleven dient de accountant de aangelegenheid met het management en waar nodig met degenen belast met governance te bespreken. Indien het management of, in voorkomend geval, degenen belast met governance niet voldoende informatie verstrekt (verstrekken) waaruit blijkt dat de entiteit wet- en regelgeving naleeft, en indien naar het oordeel van de accountant de invloed van vermoedens van het niet-naleven voor de financiële overzichten van materieel belang kan zijn, dient de accountant de noodzaak te overwegen om juridisch advies in te winnen. (Zie: Alinea A15-A16)</p>
250.20	<p>Indien voldoende informatie omtrent vermoedens van het niet-naleven niet kan worden verkregen, dient de accountant de invloed van het gebrek aan voldoende en geschikte controle-informatie op zijn oordeel te evalueren.</p>
250.21	<p>De accountant dient de gevolgen van het niet-naleven met betrekking tot de andere aspecten van de controle te evalueren, met inbegrip van de risico-inschatting van de accountant en de betrouwbaarheid van schriftelijke bevestigingen, alsmede passende actie te ondernemen. (Zie: Alinea A17-A18)</p>
250.22	<p>Tenzij allen belast met governance betrokken zijn bij het managen van de entiteit en daardoor zich bewust zijn van aangelegenheden omtrent onderkende of vermoede niet-naleving die door de accountant reeds zijn gecommuniceerd, dient de accountant aan degenen belast met governance aangelegenheden te communiceren omtrent het niet-naleven van wet- en regelgeving die in de loop van de controle onder zijn aandacht zijn gekomen, behalve wanneer de aangelegenheden duidelijk onbetekenend zijn.</p>

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
250.23	Indien, naar het oordeel van de accountant, het niet-naleven waarnaar in alinea 22 wordt verwezen, zowel opzettelijk als van materieel belang wordt beschouwd, dient de accountant de aangelegenheid zo spoedig als praktisch uitvoerbaar is aan degenen belast met governance te communiceren.
250.24	Indien de accountant vermoedt dat het management of degenen belast met governance betrokken is (zijn) bij het niet-naleven dient de accountant de aangelegenheid aan het naast hogere bevoegdheidsniveau binnen de entiteit te rapporteren indien dit bestaat, zoals een auditcomité of een toezichthoudend orgaan. In het geval een dergelijk hoger bevoegdheidsniveau niet bestaat of indien de accountant van mening is dat naar aanleiding van zijn rapport geen actie zal worden ondernomen of indien hij niet zeker is aan wie hij moet rapporteren, dient de accountant de noodzaak te overwegen om juridisch advies in te winnen.

Wanneer gevallen van mogelijke niet-naleving van wet- en regelgeving worden vermoed, zou de accountant reageren zoals in het volgende figuur is weergegeven.

Figuur 15.2-4

Stappen	Wijzen van inspelen door de accountant
1	Verwerf inzicht in de aard van de handeling en de gegeven omstandigheden. Dit zou voldoende moeten zijn om het mogelijke effect op de financiële overzichten te kunnen evalueren.
2	Documenteer de bevindingen en bespreek deze met het management. Indien niet-naleving zowel opzettelijk als van materieel belang wordt beschouwd, dient de accountant de bevinding meteen te communiceren. Wanneer adequate informatie over vermoede niet-naleving en de potentiële invloed daarvan op de financiële overzichten niet kan worden geverifieerd, dient de accountant de invloed van het gebrek aan voldoende en geschikte controle-informatie op de controleverklaring in aanmerking te nemen.
3	Overweeg de implicaties van niet-naleving in relatie tot de overige aspecten van de controle. Neem in het bijzonder de betrouwbaarheid van de bevestigingen van het management in aanmerking.
4	Rapporteer de aangelegenheid aan het volgende hogere autoriteitsniveau indien dit het senior management of degenen belast met governance omvat. Waar er geen sprake is van hogere autoriteit zal de accountant de noodzaak overwegen om juridisch advies in te winnen.
5	Breng een oordeel met beperking of een afkeurend oordeel tot uitdrukking indien niet-naleving een invloed heeft op de financiële overzichten die van materieel belang is en niet op de passende wijze is weergegeven in de financiële overzichten. (Zie Deel 2, Hoofdstuk 23.)

## Documentatie

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
250.29	De accountant dient in de controledocumentatie onderkende of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving op te nemen, alsmede de resultaten van de bespreking met het management en, voor zover van toepassing, met degenen belast met governance en andere partijen buiten de entiteit. (Zie: Alinea A21)

Typische documentatie zal het volgende omvatten:

- Kopieën van relevante vastleggingen of documenten; en
- Notulen van besprekingen die met het management, degenen belast met governance of overige partijen buiten de entiteit hebben plaatsgevonden.

## 15.3 Standaard 402 - Controleoverwegingen wanneer een entiteit gebruikmaakt van een serviceorganisatie

Alinea #	Doelstelling(en) van de Standaard
402.7	<p>De doelstellingen van de accountant van de gebruiker, wanneer de gebruikende entiteit gebruik maakt de diensten van een serviceorganisatie, zijn:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Het verwerven van inzicht in de aard en significantie van de diensten die door de serviceorganisatie worden verleend en het effect daarvan op de voor de controle relevant zijnde interne beheersing van de gebruikende entiteit, dat voldoende is om de risico's van een afwijking van materieel belang te kunnen onderkennen en in te schatten; en</li> <li>Het opzetten en uitvoeren van controlewerkzaamheden die op die risico's inspelen.</li> </ol>

Figuur 15.3-1



Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
402.8	<p>In het kader van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenissen:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li><i>Aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de gebruikende entiteit</i> - Interne beheersingsmaatregelen waarvan de serviceorganisatie, bij het opzetten van de dienst, aanneemt dat zij door de gebruikende entiteiten zullen worden geïmplementeerd en die, indien noodzakelijk om de interne</li> </ol>

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
	<p>beheersingsdoelstellingen te bereiken, worden onderkend in de beschrijving van haar systeem;</p> <p>b. <i>Rapport betreffende de beschrijving en de opzet van interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie (in deze Standaard wordt daarnaar verwezen als type 1 rapport)</i> - Een rapport dat bestaat uit:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Een door het management van de serviceorganisatie opgestelde beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie, van de interne beheersingsdoelstellingen en de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen die opgezet en geïmplementeerd zijn op een gespecificeerde datum; en</li> <li>2. Een rapport van de accountant van de serviceorganisatie met als doel een redelijke mate van zekerheid tot uitdrukking te brengen, waarin het oordeel van de accountant van de serviceorganisatie is opgenomen betreffende de beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie, de interne beheersingsdoelstellingen en daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen en de geschiktheid van de opzet van de interne beheersingsmaatregelen gericht op het bereiken van de gespecificeerde interne beheersingsdoelstellingen.</li> </ol> <p>c. <i>Rapport betreffende de beschrijving, opzet en werking van interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie (in deze Standaard wordt daarnaar verwezen als een type 2 rapport)</i> - Een rapport dat bestaat uit:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>(i) Een door het management van de serviceorganisatie opgestelde beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie, van de interne beheersingsdoelstellingen en de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen, de opzet en het bestaan daarvan op een gespecificeerde datum of gedurende een gespecificeerde periode, en in bepaalde gevallen, de werking daarvan gedurende een gespecificeerde periode; en</li> <li>(ii) Een rapport van de accountant van de serviceorganisatie met als doel een redelijke mate van zekerheid tot uitdrukking te brengen, dat omvat: <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Het oordeel van de accountant van de serviceorganisatie over de beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie, de interne beheersingsdoelstellingen en de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen, de geschiktheid van de opzet van de interne beheersingsmaatregelen gericht op het bereiken van de gespecificeerde interne beheersingsdoelstellingen alsmede de werking van de interne beheersingsmaatregelen; en</li> <li>2. Een beschrijving van de toetsingen door de accountant van de serviceorganisatie van de interne beheersingsmaatregelen en de resultaten daarvan.</li> </ol> </li> </ol> <p>d. <i>Accountant van de serviceorganisatie</i> - Een accountant die, op verzoek van de serviceorganisatie, een assurancerapport verstrekt betreffende de interne beheersingsmaatregelen van een serviceorganisatie;</p> <p>e. <i>Serviceorganisatie</i> - Een derde organisatie (of een segment van een derde organisatie) die diensten verleent aan gebruikende entiteiten die onderdeel uitmaken van de informatiesystemen van die gebruikende entiteiten die relevant zijn voor hun financiële verslaggeving;</p> <p>f. <i>Het systeem van een serviceorganisatie</i> - De beleidslijnen en procedures die zijn opgezet, geïmplementeerd en onderhouden door de serviceorganisatie teneinde gebruikende entiteiten te voorzien in de diensten die door de rapportage van de accountant van de serviceorganisatie worden omvat;</p> <p>g. <i>Subserviceorganisatie</i> - Een serviceorganisatie die door een andere serviceorganisatie gebruikt wordt teneinde enkele van de diensten ten uitvoer te brengen die aan de gebruikende entiteiten worden verleend welke diensten bij die gebruikende entiteiten onderdeel zijn van informatiesystemen relevant voor financiële verslaggeving;</p> <p>h. <i>Accountant van de gebruiker</i> - Een accountant die de financiële overzichten van een gebruikende entiteit controleert, en daarover verslag uitbrengt;</p> <p>i. <i>Gebruikende entiteit</i> - Een entiteit die gebruik maakt van een serviceorganisatie en waarvan de financiële overzichten worden gecontroleerd.</p>

Veel entiteiten (met inbegrip van hele kleine) besteden bepaalde financiële verwerkingsactiviteiten uit zoals:

- salarisverwerking;
- verkopen via internet;
- diensten met betrekking tot IT;
- activamanagement (het opslaan van de voorraad, investeringen, etc.); en
- boekhoudkundige diensten. Dit zou het verwerken van transacties, het onderhouden van de vastleggingen en het opstellen van de financiële overzichten inhouden.

Naar deze derde organisaties (die diensten verlenen die relevant zijn voor de financiële verslaggeving) wordt verwezen als “serviceorganisaties”.

Waar er gebruik wordt gemaakt van serviceorganisaties is het noodzakelijk dat de accountant het effect van dergelijke regelingen met betrekking tot de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit in aanmerking neemt. Deze omvatten:

- Het verkrijgen van voldoende informatie om de risico's van afwijkingen van materieel belang in te schatten; en
- Het opzetten van een passende wijze van inspelen op de risico's.

In kleinere entiteiten zouden de uitbestede diensten van belang kunnen zijn voor de voortdurende werking van de entiteit, maar hoeven zij niet relevant te zijn voor de controle. Dit zou voor kunnen komen wanneer er voldoende interne beheersingsmaatregelen binnen de entiteit zijn die kunnen inspelen op de risico's van afwijkingen van materieel belang. Dit zou tevens voor kunnen komen waar de gegevensgerichte controlewerkzaamheden kunnen worden uitgevoerd om de onderkende risico's te adresseren.

## AANDACHTSPUNT

Gebruik maken van een serviceorganisatie om de financiële overzichten te kunnen opstellen ontheft het management (en degenen belast met governance) niet van hun verantwoordelijkheden voor de financiële overzichten.

Er bestaan twee soorten rapporten die een serviceorganisatie aan haar gebruikers kan verstrekken:

- **Type 1 rapporten - de beschrijving en de opzet van de interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie**  
Dit zijn rapporten die informatie verstrekken over de opzet van en het implementeren van interne beheersingsmaatregelen, maar niet over hun werking. Dergelijke rapporten kunnen informatief zijn, maar zij zijn voor de accountant beperkt in het gebruik met betrekking tot het inzicht in de vraag of de belangrijke interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie gedurende de verslagperiode die wordt gecontroleerd effectief werkten.
- **Type 2 rapporten - de beschrijving, de opzet en de werking van interne beheersingsmaatregelen**  
Deze rapporten kunnen door de accountant worden gebruikt om het volgende in overweging te nemen:
  - De vraag of de interne beheersingsmaatregelen die door de accountant van de serviceorganisatie zijn getoetst relevant zijn voor de transacties, de rekeningsaldi, de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen en voor de gerelateerde beweringen van de entiteit, en
  - De vraag of de toetsingen door de accountant van de serviceorganisatie van de interne beheersingsmaatregelen en de resultaten daarvan adequaat zijn (zoals de lengte van de verslagperiode die door de toetsingen door de accountant van de serviceorganisatie wordt beslagen en de tijd die verstreken is sinds het uitvoeren van de toetsingen).

## Risico-inschatting

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
402.9	<p>Bij het verwerven van inzicht in de gebruikende entiteit overeenkomstig Standaard 315, dient de accountant van de gebruiker een inzicht te verwerven in de wijze waarop een gebruikende entiteit gebruik maakt van de diensten van een serviceorganisatie bij de werkzaamheden van de gebruikende entiteit, met inbegrip van: (Zie: Alinea A1-A2)</p> <ol style="list-style-type: none"><li>De aard van de diensten die worden verleend door de serviceorganisatie en de significantie van die diensten voor de gebruikende entiteit, met inbegrip van het effect daarvan op de interne beheersing van de gebruikende entiteit; (Zie: Alinea A3-A5)</li><li>De aard en de materialiteit van de verwerkte transacties of rekeningen of financiële verslaggevingsprocessen die worden beïnvloed door de serviceorganisatie; (Zie: Alinea A6)</li><li>De mate waarin er interactie bestaat tussen de activiteiten van de serviceorganisatie en die van de gebruikende entiteit; en (Zie: Alinea A7)</li><li>De aard van de relaties tussen de gebruikende entiteit en de serviceorganisatie, met inbegrip van de relevante contractuele voorwaarden voor de activiteiten op zich genomen door de serviceorganisatie. (Zie: Alinea A8-A11)</li></ol>
420.10	<p>Bij het verwerven van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor de controle overeenkomstig Standaard 315, dient de accountant van de gebruiker de opzet en het bestaan van relevante interne beheersingsmaatregelen bij de gebruikende entiteit te evalueren, met inbegrip van die maatregelen die zijn toegepast op de door de serviceorganisatie verwerkte transacties. (Zie: Alinea A12-A14)</p>
402.11	<p>De accountant van de gebruiker dient te bepalen of er voldoende inzicht is verkregen in de aard en significantie van de diensten die door de serviceorganisatie worden verleend en in het effect daarvan op de voor de controle relevante interne beheersing van de gebruikende entiteit, teneinde een basis te verschaffen voor het onderkennen en inschatten van risico's van een afwijking van materieel belang.</p>
402.12	<p>Wanneer de accountant van de gebruiker niet in staat is om voldoende inzicht te verwerven via de gebruikende entiteit, dient de accountant van de gebruiker dit inzicht te verkrijgen door een van de volgende procedures:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>Het verkrijgen van een type 1 of type 2 rapport, indien beschikbaar;</li><li>Contact opnemen met de serviceorganisatie, door tussenkomst van de gebruikende entiteit, ten einde specifieke informatie te verkrijgen;</li><li>Het bezoeken van de serviceorganisatie en het uitvoeren van werkzaamheden die de noodzakelijke informatie zullen verschaffen over de relevante interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie;</li><li>Gebruikmaken van een andere accountant om werkzaamheden uit te voeren die zullen voorzien in de noodzakelijke informatie over de relevante interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie. (Zie: Alinea A15-A20)</li></ol>

Waar er gebruik wordt gemaakt van serviceorganisaties, zou de accountant de aangelegenheden die in het figuur hieronder staan weergegeven in aanmerking nemen.

Figuur 15.3-2

Te adresseren	Beschrijving
<p>Welke diensten (die voor de controle relevant zijn) worden er verleend?</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Onderken het volgende:               <ul style="list-style-type: none"> <li>– De aard van de verleende diensten,</li> <li>– De materialiteit van verwerkte transacties, en</li> <li>– Rekeningen of financiële verslaggevingprocessen die worden beïnvloed.</li> </ul> </li> <li>• Beoordeel de voorwaarden van het contract of de van de service level agreement tussen de entiteit en de serviceorganisatie.</li> <li>• Bepaal de mate van interactie (activiteiten) tussen de serviceorganisatie en de entiteit.</li> <li>• Beoordeel rapportages van serviceorganisaties, van accountants van de serviceorganisaties (met inbegrip van management letters), van interne auditors of van toezicht houdende instanties met betrekking tot interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisaties.</li> </ul>
<p>Welke relevante interne beheersingsmaatregelen zijn er aanwezig?</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Zijn de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie relevant voor de controle? Zo niet, dan is een gegevensgerichte benadering voldoende. Zo ja, dan moet de accountant zich tevreden stellen met het feit dat de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie op de passende wijze zijn opgezet en geïmplementeerd.</li> <li>• Is er sprake van interne beheersingsmaatregelen die door de gebruiker zijn opgezet (die getoetst zouden kunnen worden) die verwerkingsrisico's die van materieel belang zijn, mitigeren, ongeacht de interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie? Interne beheersingsmaatregelen van de gebruiker met betrekking tot de salaris-kosten zouden bijvoorbeeld het volgende kunnen omvatten:               <ul style="list-style-type: none"> <li>– Het vergelijken van de aan de serviceorganisatie verzonden gegevens met rapportages van informatie die van de serviceorganisatie is ontvangen nadat de gegevens zijn verwerkt;</li> <li>– Het herberekenen van een deel van de salarisbedragen ten behoeve van het toetsen van de administratieve juistheid, en</li> <li>– Het beoordelen van het totale salarisbedrag op redelijkheid.</li> </ul> </li> </ul>
<p>In welke mate wordt er vertrouwen gevestigd in de interne beheersingsmaatregelen die bij de serviceorganisatie aanwezig zijn?</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Verkrijg een type 1 of een type 2 rapport, indien beschikbaar. Contracten met serviceorganisaties omvatten vaak het verstrekken van dergelijke rapporten;</li> <li>• Neem contact op met de serviceorganisatie om specifieke informatie te verkrijgen;</li> <li>• Bezoek de serviceorganisatie en voer de vereiste werkzaamheden uit; of</li> <li>• Maak gebruik van een andere accountant om vereiste werkzaamheden uit te voeren.</li> </ul>

## AANDACHTSPUNT

Controleer de bewoordingen in de rapportages van de serviceorganisatie op mogelijke restricties voor het gebruik ervan. Dergelijke restricties kunnen van toepassing zijn op het management, op de serviceorganisatie en haar cliënten alsmede op de accountants van de serviceorganisatie.

## Inspelen op de risico's

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
402.13	<p>Bij het bepalen of de controle-informatie die door een type 1 of type 2 rapport wordt verstrekt wel voldoende en geschikt is, dient de accountant van de gebruiker zich ervan te hebben vergewist dat:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>De accountant van de serviceorganisatie deskundig is en onafhankelijk van de serviceorganisatie; en</li><li>De standaarden waaronder het type 1 of type 2 rapport is uitgebracht, adequaat zijn. (Zie: Alinea A21)</li></ol>
402.14	<p>Wanneer de accountant van de gebruiker van plan is om een type 1 of type 2 rapport te gebruiken als controle-informatie teneinde het inzicht van de accountant in de opzet en het bestaan van interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie te ondersteunen, dient de accountant:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>Te evalueren of de beschrijving en de opzet van de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie van een datum of voor een periode is die passend is voor de doeleinden van de accountant van de gebruiker;</li><li>Te evalueren of de informatie die door het rapport wordt verschaft voldoende en geschikt is voor het inzicht in de voor de controle relevante interne beheersing van de gebruikende entiteit; en</li><li>Te bepalen of aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de gebruikende entiteit die door de serviceorganisatie zijn onderkend, relevant zijn voor de gebruikende entiteit en, zo ja, dan dient de accountant inzicht te verkrijgen in de de vraag of de gebruikende entiteit dergelijke interne beheersingsmaatregelen heeft opgezet en geïmplementeerd. (Zie: Alinea A22-A23)</li></ol>
402.15	<p>Bij het inspelen op de ingeschatte risico's overeenkomstig Standaard 330, dient de accountant van de gebruiker:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>Te bepalen of er voldoende en geschikte controle-informatie beschikbaar is aangaande de relevante in de financiële overzichten opgenomen beweringen vanuit vastleggingen die bij de gebruikende entiteit worden bewaard; en, zo niet,</li><li>Verdere controlewerkzaamheden uit te voeren teneinde voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen of gebruik te maken van een andere accountant teneinde die werkzaamheden namens de accountant van de gebruiker uit te voeren bij de serviceorganisatie. (Zie: Alinea A24-A28)</li></ol>
402.16	<p>Wanneer het inschatten door een accountant van de risico's van de gebruikende entiteit een verwachting omvat dat de interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie effectief werken, dient de accountant van de gebruiker controle-informatie over de werking van die interne beheersingsmaatregelen te verkrijgen door de uitvoering van één of meer van de volgende werkzaamheden:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>Het verkrijgen van een type 2 rapport, indien beschikbaar;</li><li>Het uitvoeren van geschikte toetsingen op interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie; of</li><li>Het gebruikmaken van een andere accountant teneinde toetsingen uit te voeren op interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie namens de accountant van de gebruiker. (Zie: Alinea A29-A30)</li></ol>
402.17	<p>Indien, overeenkomstig alinea 16(a), de accountant van de gebruiker van plan is een type 2 rapport te gebruiken als controle-informatie dat de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie effectief werken, dient de accountant van de gebruiker te bepalen of de rapportage van de accountant van de serviceorganisatie voldoende en geschikte controle-informatie verschaft betreffende de effectiviteit van de interne beheersingsmaatregelen teneinde de risico-inschattingen van de accountant van de gebruiker te ondersteunen door:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>Te evalueren of de beschrijving, de opzet en de werking van de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie van een datum of voor een periode is die passend is voor de doeleinden van de accountant van de gebruiker;</li></ol>



Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
	<p>b. Te bepalen of aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de gebruikende entiteit die door de serviceorganisatie zijn onderkend relevant zijn voor de gebruikende entiteit en, zo ja, inzicht te verwerven of de gebruikende entiteit dergelijke interne beheersingsmaatregelen heeft opgezet en geïmplementeerd en, zo ja, de werking daarvan te toetsen;</p> <p>c. Het adequaat zijn van de tijdsperiode die door de toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen wordt omvat en de verstreken tijd sinds het uitvoeren van de toetsingen te evalueren; en</p> <p>d. Te evalueren of de door de accountant van de serviceorganisatie uitgevoerde toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen en van de resultaten daarvan, zoals die in het rapport van de accountant van de serviceorganisatie zijn beschreven, relevant zijn voor de beweringen in de financiële overzichten van de gebruikende entiteit en of zij voldoende en geschikte controle-informatie verstrekken teneinde de risico-inschatting van de accountant van de gebruiker te ondersteunen. (Zie: Alinea A31-A39)</p>
402.19	<p>De accountant van de gebruiker dient bij het management van de gebruikende entiteit te verzoeken om inlichtingen of de serviceorganisatie fraude, het niet-naleven van wet- en regelgeving of ongecorrigeerde afwijkingen die op de financiële overzichten van de gebruikende entiteit van invloed zijn, aan de gebruikende entiteit heeft gerapporteerd, of dat de gebruikende entiteit op andere wijze zich daarvan bewust is. De accountant van de gebruiker dient te evalueren op welke wijze die aangelegenheden invloed hebben op de aard, timing en omvang van de verdere controlewerkzaamheden van de accountant van de gebruiker, met inbegrip van het effect op de conclusies en op de controleverklaring van de accountant van de gebruiker. (Zie: Alinea A41)</p>

Bij het inspelen op de ingeschatte risico's zou de accountant de volgende aangelegenheden in aanmerking nemen.

*Figuur 15.3-3*

Te adresseren	Beschrijving
Kan de noodzakelijke informatie binnen de entiteit worden verkregen?	<p>Zo ja, verkrijg dan voldoende en geschikte controle-informatie met betrekking tot de daarbij behorende relevante in de financiële overzichten opgenomen beweringen.</p> <p>Zo niet, voer dan aanvullende werkzaamheden uit om informatie te verkrijgen, zoals het gebruik van een andere accountant om namens de accountant van de gebruiker bij de serviceorganisatie werkzaamheden uit te voeren.</p>
Stel de mate van vertrouwen vast die in een type 1 rapport of in een type 2 rapport kan worden gevestigd	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Neem de professionele deskundigheid en onafhankelijkheid van de accountant alsmede de adequaatheid van de standaarden in overweging waaronder het rapport was uitgebracht;</li> <li>• Evalueer of de beschrijving en de opzet van de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie van een datum of voor een periode is die voor de doeleinden van de accountant van de gebruiker passend is;</li> <li>• Evalueer of de informatie die door de rapportage verstrekt wordt voldoende en passend is voor het inzicht in de voor de controle relevant zijnde interne beheersing van de gebruikende entiteit; en</li> <li>• Bepaal of de aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de gebruikende entiteit die door de serviceorganisatie zijn onderkend relevant zijn voor de gebruikende entiteit en, zo ja, verwerf inzicht in de vraag of de gebruikende entiteit dergelijke interne beheersingsmaatregelen heeft opgezet en geïmplementeerd.</li> </ul>

Te adresseren	Beschrijving
	<p>Let erop dat een type 1 rapport geen onderbouwende informatie verstrekt dat de interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie binnen een tijdspanne effectief werkten. Indien een type 2 rapport niet beschikbaar is, kan het noodzakelijk zijn dat de accountant toetsingen van interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie uitvoert, of dat hij een andere accountant inschakelt om dergelijke toetsingen uit te voeren.</p>
<p><b>Het toetsen van vastleggingen en interne beheersingsmaatregelen van de gebruiker</b></p>	<p>Verkrijg, waar mogelijk, voldoende en geschikte controle-informatie met betrekking tot de relevante in de financiële overzichten opgenomen beweringen vanuit de vastleggingen die door de gebruikende entiteit worden aangehouden.</p>
<p><b>Verkrijg controle-informatie van de serviceorganisatie</b></p>	<p>Indien vastleggingen van de gebruiker niet voldoende zijn, verkrijg dan controle-informatie over de werking van interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie d.m.v.:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• het verkrijgen van een type 2 rapport, indien dit beschikbaar is;</li> <li>• passende toetsingen van interne beheersingsmaatregelen uit te voeren bij de serviceorganisatie; of</li> <li>• gebruik te maken van een andere accountant die namens de accountant bij de serviceorganisatie toetsingen van interne beheersingsmaatregelen uitvoert.</li> </ul>
<p><b>Verzoek om inlichtingen over significante gebeurtenissen (fraude, etc.)</b></p>	<p>Verzoek om inlichtingen bij het management over de vraag of zij op de hoogte zijn van (of dat de serviceorganisatie hen heeft ingelicht over) fraude, niet-naleving van wet- en regelgeving, of niet-gecorrigeerde afwijkingen die de financiële overzichten zouden kunnen beïnvloeden.</p>

### Het rapporteren

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
402.20	<p>De accountant van de gebruiker dient het oordeel in zijn controleverklaring overeenkomstig Standaard 705 aan te passen als de accountant van de gebruiker niet in staat is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen betreffende de diensten die door de serviceorganisatie worden verleend en die relevant zijn voor de controle van de financiële overzichten van de gebruikende entiteit. (Zie: Alinea A42)</p>
402.21	<p>De accountant van de gebruiker dient in zijn controleverklaring waarin een goedkeurend oordeel is opgenomen, niet te refereren aan de door een accountant van de serviceorganisatie uitgevoerde werkzaamheden, tenzij dit wordt vereist door wet- of regelgeving. Wanneer een dergelijke referentie door wet- en regelgeving wordt vereist, dient de controleverklaring van de accountant van de gebruiker aan te geven dat de referentie de verantwoordelijkheid van de accountant van de gebruiker voor zijn controleoordeel niet vermindert. (Zie: Alinea A43)</p>
402.22	<p>Wanneer een referentie aan de door een accountant van de serviceorganisatie uitgevoerde werkzaamheden relevant is voor inzicht in een aanpassing van het oordeel van de accountant van de gebruiker, dient de controleverklaring van de accountant van de gebruiker aan te geven dat een dergelijke referentie de verantwoordelijkheid van de accountant van de gebruiker voor dat oordeel niet vermindert. (Zie: Alinea A44)</p>

Wanneer er gebruik wordt gemaakt van een type 1 of een type 2 rapport van een serviceorganisatie, zou de controleverklaring met betrekking tot de entiteit geen verwijzing maken naar de rapportage van de serviceorganisatie tenzij dit op grond van de wet vereist is.

Een aangepaste controleverklaring is echter passend indien het niet mogelijk was voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen die relevant is voor de controle over de serviceorganisatie.

## 15.4 Standaard 501 - Controle-informatie - Specifieke overwegingen voor geselecteerde items

Alinea #	Doelstelling(en) van de Standaard
501.3	De doelstelling voor de accountant is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen m.b.t.: <ol style="list-style-type: none"><li>Het bestaan en de conditie van de voorraad;</li><li>De volledigheid van rechtszaken en claims waarbij de entiteit betrokken is;</li><li>Presentatie en toelichting van gesegmenteerde informatie in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.</li></ol>

### Aanwezigheid bij een fysieke opname van de voorraad

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
501.4	Indien de voorraad van materieel belang is voor de financiële overzichten dient de accountant voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot het bestaan en de conditie van de voorraad door: <ol style="list-style-type: none"><li>Het bijwonen van de fysieke voorraadopname, tenzij dit praktisch onuitvoerbaar is, teneinde: (Zie: Alinea A1-A3)<ol style="list-style-type: none"><li>De instructies en procedures van het management voor het vastleggen en beheersen van de resultaten van de fysieke voorraadopname van de entiteit te evalueren; (Zie: Alinea A4)</li><li>Uitvoering van voorraadopnameprocedures van het management te observeren; (Zie: Alinea A5)</li><li>De voorraad te inspecteren; en (Zie: Alinea A6)</li><li>Opnames ter toetsing uit te voeren; (Zie: Alinea A7-A8) en</li></ol></li><li>Controlewerkzaamheden uit te voeren met betrekking tot de definitieve voorraadregistraties van de entiteit om te bepalen of zij op accurate wijze een weergave zijn van de actuele resultaten van de voorraadopname.</li></ol>
501.5	Indien de fysieke voorraadopname wordt uitgevoerd op een andere datum dan de datum van de financiële overzichten, dient de accountant, in aanvulling op de werkzaamheden die vereist zijn op grond van alinea 4, controlewerkzaamheden uit te voeren om controle-informatie te verkrijgen over de vraag of voorraadwijzigingen tussen de opnamedatum en de datum van de financiële overzichten op correcte wijze zijn vastgelegd. (Zie: Alinea A9-A11)
501.6	Indien de accountant niet in staat is om de fysieke voorraadopname bij te wonen als gevolg van onvoorziene omstandigheden, dient de accountant bepaalde fysieke opnames te doen of te observeren op een alternatieve datum, alsmede controlewerkzaamheden op de tussenliggende transacties uit te voeren.

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
501.7	Indien het bijwonen van de fysieke voorraadopname praktisch onuitvoerbaar is, dient de accountant alternatieve controlewerkzaamheden uit te voeren om voldoende en geschikte controle-informatie met betrekking tot het bestaan en de conditie van de voorraad te verkrijgen. Indien het niet mogelijk is om dit te doen, dient de accountant zijn oordeel in de controleverklaring aan te passen overeenkomstig Standaard 705. (Zie: Alinea A12-A14)
501.8	Indien de in bewaring gegeven en door een derde partij beheerste voorraad van materieel belang is voor de financiële overzichten, dient de accountant voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot het bestaan en de conditie van die voorraad door het uitvoeren van één of beide van de volgende werkzaamheden: <ul style="list-style-type: none"> <li>a. Het verzoeken om externe confirmatie bij de derde partij van de hoeveelheden en de conditie van de voorraad die namens de entiteit wordt gehouden; (Zie: Alinea A15)</li> <li>b. Het uitvoeren van inspectie of andere controlewerkzaamheden die passend zijn in de omstandigheden. (Zie: Alinea A16)</li> </ul>

Waar de voorraad van materieel belang is voor de financiële overzichten, zal de accountant het bestaan en de conditie hiervan adresseren zoals hieronder is weergegeven.

*Figuur 15.4-1*

Werkzaamheden	Beschrijving
Woon de fysieke opname bij	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Evalueer de instructies van het management voor het vastleggen/beheersen van de resultaten van de opname;</li> <li>• Observeer de uitvoering van de opnamewerkzaamheden door het management;</li> <li>• Inspecteer de voorraad en voer opnames ter toetsing uit;</li> <li>• Sluit wijzigingen in de voorraad tussen de opnamedatum en het einde van de verslagperiode aan; en</li> <li>• Voer alternatieve werkzaamheden uit als een fysieke opname praktisch onuitvoerbaar is.</li> </ul>
Bevestig/inspecteer de voorraad die door anderen wordt aangehouden	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Verzoek om confirmatie over de hoeveelheden/conditie van de aangehouden voorraad; en</li> <li>• Voer een inspectie of overige passende controlewerkzaamheden uit.</li> </ul>

## Verzoek om inlichtingen met betrekking tot rechtszaken en claims

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
501.9	<p>De accountant dient controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren gericht op het onderkennen van rechtszaken en claims waarbij de entiteit betrokken is en die mogelijk een risico van een afwijking van materieel belang doen ontstaan, met inbegrip van: (Zie: Alinea A17-A19)</p> <ol style="list-style-type: none"><li>Het verzoeken om inlichtingen bij het management en, voor zover van toepassing, bij anderen binnen de entiteit, met inbegrip van de interne juridisch adviseur;</li><li>Het beoordelen van de notulen van de vergaderingen van degenen belast met governance, alsmede van de correspondentie tussen de entiteit en haar externe juridisch adviseur; en</li><li>Het beoordelen van kostenrekeningen met betrekking tot juridische adviezen. (Zie: Alinea A20)</li></ol>
501.10	<p>Indien de accountant een inschatting maakt van een risico van materieel belang dat betrekking heeft op onderkende rechtszaken en claims of in het geval uitgevoerde controlewerkzaamheden een indicatie geven van het feit dat andere van materieel belang zijnde rechtszaken en claims kunnen bestaan, dient de accountant, in aanvulling op de werkzaamheden die door andere Standaarden zijn vereist, te trachten een directe communicatie te bewerkstelligen met de externe juridisch adviseur van de entiteit.</p> <p>De accountant dient dit te doen door middel van een brief waarin dit verzoek wordt uitgedrukt, door het management opgesteld en door de accountant verzonden, waarbij de externe juridisch adviseur wordt verzocht om rechtstreeks met de accountant te communiceren. Indien wet- of regelgeving dan wel de betreffende juridische beroepsorganisatie het verbiedt dat de juridisch adviseur van de entiteit rechtstreeks met de accountant communiceert, dient de accountant alternatieve controlewerkzaamheden uit te voeren. (Zie: Alinea A21-A25)</p>
501.11	<p>Indien:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>Het management weigert om aan de accountant toestemming te verlenen om te communiceren met de externe juridisch adviseur van de entiteit, dan wel om met deze persoon te overleggen, of indien de externe juridisch adviseur van de entiteit weigert om op passende wijze antwoord te geven op de brief waarin het verzoek was uitgedrukt, dan wel indien het hem is verboden om een antwoord te geven; en</li><li>de accountant niet in staat is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen door het uitvoeren van alternatieve controlewerkzaamheden, dient de accountant het oordeel in de controleverklaring aan te passen overeenkomstig Standaard 705.</li></ol>
501.12	<p>De accountant dient het management, en waar dit passend is, degenen belast met governance, te verzoeken om schriftelijke bevestigingen te verstrekken dat alle bekende actuele of mogelijke rechtszaken en claims waarvan de effecten moeten worden overwogen bij het opstellen van de financiële overzichten, aan de accountant bekendgemaakt zijn, alsmede verwerkt en toegelicht zijn in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.</p>

Om rechtszaken en claims die zouden kunnen leiden tot risico's van afwijkingen van materieel belang te kunnen onderkennen, zou de accountant de werkzaamheden die in het figuur hieronder zijn weergegeven uit voeren.

Figuur 15.4-2

Werkzaamheden	Beschrijving
Verzoek om inlichtingen en beoordeel relevante documenten	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Verzoek om inlichtingen bij het management en anderen;</li> <li>• Beoordeel de notulen van vergaderingen van degenen belast met governance;</li> <li>• Beoordeel de correspondentie tussen de entiteit en haar juridisch adviseur; en</li> <li>• Beoordeel de kostenrekeningen met betrekking tot juridische adviezen.</li> </ul>
Communiceer met de externe juridisch adviseur	Waar rechtszaken of claims zijn onderkend of worden vermoed, zou de accountant verzoeken om een brief waarin een verzoek tot informatie wordt uitgedrukt. Deze brief is opgesteld door het management en wordt verstuurd door de accountant. In deze brief wordt verzocht om externe juridisch advies om de details van claims etc. direct met de accountant te kunnen communiceren. Wanneer deze controlemaatregel verboden is, of wanneer het management weigert om toestemming te verlenen om contact op te nemen met de externe adviseurs, kunnen er alternatieve werkzaamheden worden uitgevoerd. Deze werkzaamheden zouden bijvoorbeeld het beoordelen van alle beschikbare documentatie en het verder verzoeken om aanvullende inlichtingen in kunnen houden. Indien alternatieve werkzaamheden niet voldoen, zou het oordeel van de accountant worden aangepast.
Verkrijg een bevestiging van het management	Verzoek om een schriftelijke bevestiging van het management en degenen belast met governance dat alle bekende actuele of mogelijke rechtszaken en claims op de passende wijze zijn toegelicht en administratief verwerkt in de financiële overzichten.

### Gesegmenteerde informatie

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
510.13	Indien het oordeel van de voorgaande accountant over de financiële overzichten die betrekking hebben op de voorgaande verslagperiode een aanpassing bevat die nog steeds relevant en van materieel belang is voor de financiële overzichten van de lopende verslagperiode, dient de accountant zijn oordeel over de financiële overzichten van de lopende verslagperiode aan te passen overeenkomstig Standaard 705 en Standaard 710. (Zie: Alinea A9)

Aangezien gesegmenteerde informatie vaak niet van toepassing is op de controle van het midden- en kleinbedrijf, worden zij in deze handleiding niet verder geadresseerd.

## 15.5 Standaard 510 - Initiële controleopdrachten- Beginsaldi

Alinea #	Doelstelling(en) van de Standaard
510.3	<p>Bij het uitvoeren van een initiële controleopdracht is het doel van de accountant met betrekking tot de beginsaldi om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de vraag of:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>Beginsaldi afwijkingen bevatten die een van materieel belang zijnde invloed hebben op de financiële overzichten van de lopende verslagperiode; en</li><li>Passende grondslagen voor financiële verslaggeving weergegeven in de beginsaldi op consistente wijze zijn toegepast in de financiële overzichten van de lopende verslagperiode, dan wel dat wijzigingen van deze grondslagen op passende wijze zijn verwerkt en op passende wijze zijn weergegeven en toegelicht in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.</li></ol>

In deze standaard worden leidraden verstrekt met betrekking tot de beginsaldi wanneer de financiële overzichten voor de eerste keer worden gecontroleerd, of wanneer de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode door een andere accountant werden gecontroleerd.

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
510.5	<p>De accountant dient de meest recente financiële overzichten, voor zover deze bestaan, en de daarop betrekking hebbende controleverklaring van de voorgaande accountant, voor zover deze bestaat, te lezen voor informatie die relevant is voor de beginsaldi met inbegrip van de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen.</p>
510.6	<p>De accountant dient voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de vraag of de beginsaldi afwijkingen bevatten die een van materieel belang zijnde invloed hebben op de financiële overzichten van de lopende verslagperiode door: (Zie: Alinea A1-A2)</p> <ol style="list-style-type: none"><li>Vast te stellen of de eindsaldi van de voorgaande verslagperiode op correcte wijze zijn overgenomen in de lopende verslagperiode of, voor zover passend, zijn aangepast;</li><li>Vast te stellen of de beginsaldi een weergave zijn van de toepassing van passende grondslagen voor financiële verslaggeving; en</li><li>Eén of meer van onderstaande werkzaamheden te verrichten: (Zie: Alinea A3-A7)<ol style="list-style-type: none"><li>Ingeval de financiële overzichten van het voorgaande jaar werden gecontroleerd, het beoordelen van de werkdocumenten van de voorgaande accountant teneinde controle-informatie met betrekking tot de beginsaldi te verkrijgen;</li><li>Het evalueren of de in de lopende verslagperiode uitgevoerde controlewerkzaamheden voor de beginsaldi relevante informatie verschaffen; of</li><li>Het uitvoeren van specifieke controlewerkzaamheden om controle-informatie over de beginsaldi te verkrijgen.</li></ol></li></ol>
510.7	<p>Indien de accountant controle-informatie verkrijgt waaruit blijkt dat de beginsaldi afwijkingen bevatten die mogelijk een van materieel belang zijnde invloed hebben op de financiële overzichten van de lopende verslagperiode, dient de accountant die aanvullende controlewerkzaamheden te verrichten die in deze situatie geschikt zijn om het effect op de financiële overzichten van lopende verslagperiode te bepalen. Indien de accountant concludeert dat dergelijke afwijkingen in financiële overzichten van de lopende verslagperiode voorkomen, dient de accountant deze afwijkingen, overeenkomstig Standaard 450, te communiceren aan degenen op het juiste managementniveau, alsmede aan degenen belast met governance.</p>

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
510.8	De accountant dient voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de vraag of de in de beginsaldi verwerkte grondslagen voor financiële verslaggeving op consistente wijze zijn toegepast in de financiële overzichten van de huidige verslagperiode, alsmede of wijzigingen van deze grondslagen op passende wijze zijn verwerkt en op adequate wijze zijn weergegeven en toegelicht in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
510.9	Indien de financiële overzichten die betrekking hebben op de voorgaande verslagperiode door een voorgaande accountant werden gecontroleerd, en het oordeel werd aangepast, dient de accountant het effect van de aangelegenheid die de aanleiding vormde voor deze aanpassing te evalueren wanneer hij, overeenkomstig Standaard 315, de risico's van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de lopende verslagperiode inschat.
510.10	Indien de accountant niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de beginsaldi, dient de accountant een oordeel met beperking tot uitdrukking te brengen dan wel een oordeelonthouding met betrekking tot de financiële overzichten te formuleren, in voorkomend geval overeenkomstig Standaard 705. (Zie: Alinea A8)
510.11	Indien de accountant concludeert dat de beginsaldi een afwijking bevatten die een van materieel belang zijnde invloed op de financiële overzichten van de lopende verslagperiode hebben, en het effect van de afwijking niet op passende wijze is verwerkt dan wel niet op adequate wijze is weergegeven of toegelicht, dient de accountant een oordeel met beperking of een afkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen, in voorkomend geval, overeenkomstig Standaard 705.
510.12	Indien de accountant concludeert dat: <ul style="list-style-type: none"> <li>a. De grondslagen voor financiële verslaggeving voor de lopende verslagperiode niet op consistente wijze zijn toegepast met betrekking tot beginsaldi in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; of</li> <li>b. Een wijziging in de grondslagen voor financiële verslaggeving niet op passende wijze is verwerkt, dan wel niet op adequate wijze is gepresenteerd of toegelicht in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, dient de accountant in voorkomend geval, overeenkomstig Standaard 705, een oordeel met beperking of een afkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen.</li> </ul>
510.13	Indien het oordeel van de voorgaande accountant over de financiële overzichten die betrekking hebben op de voorgaande verslagperiode een aanpassing bevat die nog steeds relevant en van materieel belang is voor de financiële overzichten van de lopende verslagperiode, dient de accountant zijn oordeel over de financiële overzichten van de lopende verslagperiode aan te passen overeenkomstig Standaard 705 en Standaard 710. (Zie: Alinea A9)

De vereisten zijn hieronder samengevat.

*Figuur 15.5-1*

Te adresseren	Beschrijving
<b>Bevatten de beginsaldi afwijkingen die lopende verslagperiode zouden kunnen beïnvloeden?</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Lees de meest recente financiële overzichten en de controleverklaring van de eventuele voorgaande accountant;</li> <li>• Stel vast of de eindsaldi van de vorige verslagperiode op correcte wijze zijn overgenomen en of zij het gebruik van passende grondslagen voor financiële verslaggeving weergeven;</li> </ul>



Te adresseren	Beschrijving
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Beoordeel de werkdocumenten van de voorgaande accountant; en</li> <li>• Voer in de lopende verslagperiode controlewerkzaamheden uit om onderbouwende informatie te verkrijgen met betrekking tot de beginsaldi. Dit is in het bijzonder van belang wanneer de financiële overzichten van het voorgaande jaar niet zijn gecontroleerd.</li> </ul>
Bepaal de invloed van onderkende afwijkingen op de lopende verslagperiode	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Voer dergelijke aanvullende controlewerkzaamheden uit voor zover die passend zijn;</li> <li>• Evalueer de aanpassing door de voorgaande accountant aan het controleoordeel; en</li> <li>• Wees ervan verzekerd dat de grondslagen voor de financiële verslaggeving die zijn weergegeven in de beginsaldi consistent zijn toegepast gedurende de lopende verslagperiode.</li> </ul>
Bepaal de invloed op het controleoordeel	Indien het aangepaste controleoordeel van de voorgaande accountant relevant blijft, of indien de beginsaldi een afwijking bevatten die de financiële overzichten van de lopende verslagperiode beïnvloeden (waarvan het effect niet op de passende wijze is verwerkt, weergegeven of toegelicht in de financiële overzichten) zou het noodzakelijk zijn dat de accountant een oordeel met beperking of een afkeurend oordeel tot uitdrukking brengt.

## 15.6 Standaard 600 - Speciale overwegingen - Controles van financiële overzichten van de groep (incl. de werkzaamheden van de accountants van groepsonderdelen)

Alinea #	Doelstelling(en) van de Standaard
600.8	<p>De doelstellingen van de accountant zijn:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Het vaststellen of hij zal fungeren als accountant van de financiële overzichten van de groep; en</li> <li>Indien hij fungeert als de accountant van de financiële overzichten van de groep: <ol style="list-style-type: none"> <li>Het duidelijk communiceren met de accountants van groepsonderdelen omtrent de reikwijdte en timing van hun werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie inzake groeps-onderdelen alsmede omtrent hun bevindingen; en</li> <li>Het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over de financiële informatie inzake de groepsonderdelen en het consolidatieproces om een oordeel tot uitdrukking te brengen of de financiële overzichten van de groep in alle van materieel belang zijnde opzichten, in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, zijn opgesteld.</li> </ol> </li> </ol>

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
600.9	<p>In het kader van de Standaarden zijn aan de volgende termen de onderstaande betekenissen toegekend:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li><i>Groepsonderdeel</i> - Een entiteit of bedrijfsactiviteit waarvoor het management op groepsniveau of op het niveau van het groepsonderdeel financiële informatie opstelt die in de financiële overzichten van de groep moet worden opgenomen; (Zie: Alinea A2-A4)</li> <li><i>Accountant van een groepsonderdeel</i> - Een accountant die, op verzoek van het opdrachtteam op groepsniveau, ten behoeve van de groepscontrole werkzaamheden uitvoert met betrekking tot financiële informatie van een groepsonderdeel; (Zie: Alinea A7)</li> </ol>

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
c.	<i>Management van een groepsonderdeel</i> - Management dat verantwoordelijk is voor het opstellen van de financiële informatie van een groepsonderdeel;
d.	<i>Materialiteit voor een groepsonderdeel</i> - De materialiteit voor een groepsonderdeel dat door het opdrachtteam op groepsniveau is vastgesteld;
e.	<i>Groep</i> - Alle groepsonderdelen waarvan de financiële informatie in de financiële overzichten van de groep is opgenomen. Een groep heeft altijd meer dan één groepsonderdeel;
f.	<i>Groepscontrole</i> - Het controleoordeel van financiële overzichten van de groep;
g.	<i>Controleoordeel op groepsniveau</i> - Het oordeel over de financiële overzichten van de groep;
h.	<i>Opdrachtpartner op groepsniveau</i> - De partner of andere persoon binnen het kantoor die verantwoordelijk is voor de controleopdracht van de groep en voor de uitvoering daarvan, alsmede voor de controleverklaring betreffende de financiële overzichten van de groep die namens het kantoor wordt verstrekt. Wanneer joint auditors groepscontrole uitvoeren, vormen de joint engagement partners en hun opdrachtteams collectief de opdrachtpartner op groepsniveau en het opdrachtteam op groepsniveau. Deze Standaard behandelt echter noch de relatie tussen joint auditors, noch de werkzaamheden die de ene joint auditor uitvoert in relatie tot de werkzaamheden van de andere joint auditor;
i.	<i>Opdrachtteam op groepsniveau</i> - Partners, waaronder de voor groepscontrole verantwoordelijke partner, alsmede staf die de algehele controleaanpak voor de groep vaststellen, met accountants van groepsonderdelen communiceren, werkzaamheden verrichten met betrekking tot het consolidatieproces en de conclusies evalueren die worden getrokken uit de controle-informatie als de basis voor het vormen van een oordeel over de financiële overzichten van de groep;
j.	<i>Financiële overzichten op groepsniveau</i> - Financiële overzichten die de financiële informatie bevatten van meer dan één groepsonderdeel. De term "financiële overzichten van de groep" verwijst ook naar gecombineerde financiële overzichten waarin de financiële informatie is geaggregeerd die opgesteld is door groepsonderdelen waarvoor geen moedermaatschappij bestaat maar die onder gemeenschappelijke zeggenschap staan;
k.	<i>Management op groepsniveau</i> - Het management dat verantwoordelijk is voor het opstellen van de financiële overzichten van de groep;
l.	<i>Interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel</i> - Interne beheersingsmaatregelen die zijn opgezet, geïmplementeerd en onderhouden door het management op groepsniveau ten behoeve van de financiële verslaggeving van de groep;
m.	<i>Significant groepsonderdeel</i> - Een groepsonderdeel waarvan het opdrachtteam op groepsniveau onderkent dat het:
	(i) Individueel financieel significant is voor de groep; of
	(ii) Op grond van zijn bijzondere aard of omstandigheden waarschijnlijk significante risico's inhoudt dat financiële overzichten van de groep een afwijking van materieel belang bevatten.
	(Zie: Alinea A5-A6)

In deze standaard worden leidraden verstrekt met betrekking tot de speciale overwegingen die van toepassing zijn op de groepscontrole. In de standaard worden de verantwoordelijkheden, de communicaties en de vereisten uiteengezet voor en tussen de:

- opdrachtpartners op groepsniveau, opdrachtteams op groepsniveau; en
- accountants van een groepsonderdeel die namens het opdrachtteam op groepsniveau werkzaamheden uitvoeren (zoals het controleren van een divisie, branch of dochtermaatschappij van de groep) en dan rapporteren over resultaten.

De uiteengezette vereisten kunnen ook nuttig zijn voor overige situaties waar een accountant een andere accountant betreft bij een bepaald onderdeel van de controle van de financiële overzichten. (Dit zou het observeren van een opname van de voorraad of het uitvoeren van specifieke werkzaamheden op een afgelegen locatie in kunnen houden.)

## AANDACHTSPUNT

De definitie van een groepsonderdeel is breed. Voordat er kan worden geconcludeerd dat deze standaard niet van toepassing is, stel dan zeker dat een significant component in feite ook niet bestaat. Een component zou kunnen voortkomen uit de organisatorische structuur van een entiteit (zoals dochtermaatschappijen, divisies, branches, joint ventures, of deelnemingen die zijn verwerkt volgens de vermogensmutatiemethode of de kostprijsmethode) of uit het systeem van financiële verslaggeving dat georganiseerd is door functie, soort product, dienst of geografische locatie.

Indien een significant groepsonderdeel bestaat, staan er in deze standaard een aantal vereisten uiteengezet die in relatie staan tot:

- de verantwoordelijkheid van de opdrachtpartner op groepsniveau;
- het plannen van de controle en materialiteit;
- risico-inschatting en het inspelen op de risico's;
- relaties tussen het opdrachtteam op groepsniveau en accountants van een groepsonderdeel;
- aard en omvang van communicaties; en
- interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel en het consolidatieproces.

### Toelichting:

Onder de veronderstelling dat controles op groepsniveau niet vanzelfsprekend zijn bij de controle van het midden- en kleinbedrijf, bevat het volgende figuur alleen uittreksels van de vele vereisten die in de standaard zijn opgenomen.

Figuur 15.6-1

Samengevatte uittreksels van de vereistensectie	
<b>Verantwoordelijkheid 600.11</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• De opdrachtpartner op groepsniveau is verantwoordelijk voor de aansturing van, het toezicht en de uitvoering van de controleopdracht van de groep overeenkomstig de professionele standaarden.</li><li>• De controleverklaring betreffende de financiële overzichten van de groep dient niet te verwijzen naar een accountant van een groepsonderdeel.</li></ul>
<b>Aanvaarding/contingering en planning 600.12-16</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Het opdrachtteam op groepsniveau dient inzicht in de groep, haar onderdelen en hun omgevingen te verkrijgen dat voldoende is om groepsonderdelen te onderkennen die waarschijnlijk significante groepsonderdelen zijn.</li><li>• De opdrachtpartner op groepsniveau dient in te stemmen met de voorwaarden van de controleopdracht op groepsniveau.</li><li>• Het opdrachtteam op groepsniveau dient een algehele controleaanpak op te stellen en dient een controleprogramma te ontwikkelen.</li></ul>
<b>Inzicht in de groep, haar groepsonderdelen en hun omgevingen 600.17-18</b>	Het opdrachtteam op groepsniveau dient begrip te verwerven dat voldoende is om: <ul style="list-style-type: none"><li>• haar initiële onderkenning van groepsonderdelen die waarschijnlijk significant zijn te confirmeren of te herzien; en</li><li>• de risico's van afwijkingen van materieel belang van de financiële overzichten van de groep als gevolg van fraude of het maken van fouten in te schatten.</li></ul>
<b>Inzicht in de accountant van een groepsonderdeel 600.19-20</b>	Indien het opdrachtteam op groepsniveau van plan is aan de accountant van een groepsonderdeel te verzoeken werkzaamheden te verrichten met betrekking tot de financiële informatie van een groepsonderdeel dient dit opdrachtteam inzicht te verwerven in het volgende: <ul style="list-style-type: none"><li>- De vraag of de accountant van het groepsonderdeel ethische voorschriften die op groepscontrole betrekking hebben, begrijpt en deze zal naleven en met name onafhankelijk is;</li></ul>

## Samengevatte uittreksels van de vereistensectie

- De deskundigheid van de accountant van het groepsonderdeel;
- De vraag of het opdrachtteam op groepsniveau in staat zal zijn dermate bij de werkzaamheden van de accountant van het groepsonderdeel te worden betrokken dat het voldoende en passende controle-informatie verkrijgt;
- De vraag of de accountant van het groepsonderdeel opereert in een gereguleerde omgeving waarin op een actieve wijze toezicht op accountants wordt uitgeoefend.

### Materialiteit 600.21-23

Het opdrachtteam op groepsniveau dient het volgende vast te stellen:

- De materialiteit voor de financiële overzichten van de groep als geheel bij het opstellen van de algehele controleaanpak voor de groep;
- De lagere bedragen dan materialiteit voor een groepsonderdeel, voor zover van toepassing, voor bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen;
- materialiteit van die groepsonderdelen waar accountants van een groepsonderdeel een controle of beoordelingsopdracht zullen uitvoeren voor de doeleinden van groepscontrole;
- De grenswaarde waarboven een afwijking niet als duidelijke onbeduidend voor de financiële overzichten van de groep kunnen worden beschouwd.

Het team op groepsniveau dient tevens de geschiktheid van de uitvoeringsmaterialiteit, zoals die door de accountant van een groepsonderdeel is bepaald op het niveau van het groepsonderdeel te evalueren.

### Inspelen op de ingeschatte risico's 600.24-31

De accountant is vereist om passende wijzen van inspelen op te zetten en te implementeren om in te spelen op de ingeschatte risico's van afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten. Het opdrachtteam op groepsniveau dient:

- het soort werkzaamheden te bepalen die door de het opdrachtteam op groepsniveau moeten worden uitgevoerd, of namens dit team door de accountants van het groepsonderdeel, met betrekking tot de financiële overzichten van de groepsonderdelen;
- de geschiktheid te evalueren van verdere werkzaamheden om in te spelen op de onderkende significante risico's van afwijkingen van materieel belang voor de financiële overzichten op groepsniveau; en
- de geschiktheid, volledigheid en het accuraat zijn van consolidatieaanpassingen en de herrubricering te evalueren alsmede te evalueren of er sprake is van eventuele fraude risicofactoren of van indicatoren van mogelijke oneigenlijke beïnvloeding door het management.

Voor een groepsonderdeel dat significant is als gevolg van de afzonderlijke financiële significantie voor de groep dient het opdrachtteam op groepsniveau of, namens dit team, een accountant van een groepsonderdeel, een controle van financiële informatie van het groepsonderdeel uit te voeren door gebruik te maken van de materialiteit van het groepsonderdeel.

### Consolidatieproces 600.32-37

Het opdrachtteam op groepsniveau dient verdere controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren met betrekking tot het consolidatieproces teneinde in te kunnen spelen op de ingeschatte risico's van afwijkingen van materieel belang van de financiële overzichten van de groep die voortkomen uit het consolidatieproces. Deze werkzaamheden dienen een evaluatie te omvatten met betrekking tot alle groepsonderdelen die in de financiële overzichten op groepsniveau zijn opgenomen. Indien de financiële overzichten op groepsniveau de financiële overzichten omvatten van een groepsonderdeel met een einddatum voor de financiële verslaggeving die verschilt van die van de groep, dient het opdrachtteam op groepsniveau te evalueren of de passende aanpassingen zijn aangebracht aan die financiële overzichten overeenkomstig het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

## Samengevatte uittreksels van de vereistensectie

### Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode 600.38-39

Het opdrachtteam op groepsniveau of de accountants van een groepsonderdeel dienen werkzaamheden uit te voeren die opgezet zijn om gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode te onderkennen die een aanpassing van of een toelichting in de financiële overzichten op groepsniveau vereisen. Het opdrachtteam op groepsniveau dient de accountant van een groepsonderdeel te verzoeken om het opdrachtteam op groepsniveau op de hoogte te stellen indien zij zich bewust worden van gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode.

### Communicatie met de accountant van een groepsonderdeel 600.40-41

Het opdrachtteam op groepsniveau dient haar vereisten tijdig aan de accountant van een groepsonderdeel te communiceren. Deze communicatie dient de werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd, die werkzaamheden waarvan gebruik moet worden gemaakt alsmede de vorm en inhoud van de communicatie van de accountant van een groepsonderdeel met het opdrachtteam op groepsniveau uiteen te zetten. Dit zal het volgende omvatten:

- Een confirmatie dat de accountant van een groepsonderdeel zal samenwerken met het opdrachtteam op groepsniveau;
- De relevante ethische en onafhankelijkheidsvoorschriften;
- De materialiteit die gehanteerd wordt voor het groepsonderdeel;
- De onderkende significante risico's van afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten van de groep als gevolg van fraude of het maken van fouten, en die relevant zijn voor de werkzaamheden van de accountant van een groepsonderdeel; en
- Een door het management op groepsniveau opgestelde lijst van verbonden partijen en de tijdige communicatie van verbonden partijen die niet eerder door het management of door het opdrachtteam op groepsniveau zijn onderkend.

Het opdrachtteam op groepsniveau dient de accountant van een groepsonderdeel te verzoeken om aangelegenheden te communiceren die relevant zijn voor de conclusie van het opdrachtteam op groepsniveau met betrekking tot de groepscontrole. Bijvoorbeeld:

- Naleving door de accountant van een groepsonderdeel van:
  - ethisch voorschriften met inbegrip van onafhankelijkheid en deskundigheid, en
  - de vereisten van het opdrachtteam op groepsniveau;
- Over welke financiële informatie van het groepsonderdeel er wordt gerapporteerd;.
- Voorbeelden van niet-naleving van wet- of regelgeving;
- Een lijst van niet-gecorrigeerde afwijkingen;
- Indicatoren van mogelijke oneigenlijke beïnvloeding door het management;
- Onderkende significante tekortkomingen in de interne beheersing op het niveau van het groepsonderdeel;
- Overige significante aangelegenheden die de accountant van een groepsonderdeel heeft gecommuniceerd of waarvan hij verwacht dat deze worden gecommuniceerd aan degenen belast met governance van het groepsonderdeel, met inbegrip van fraude of vermoede fraude;
- Overige aangelegenheden die relevant kunnen zijn voor de groepscontrole, met inbegrip van de uitzonderingen die in de schriftelijke bevestigingen staan vermeld die betrekking hebben op het feit dat de accountant bij het management heeft verzocht van een groepsonderdeel; en
- Algehele bevindingen, conclusies of oordeel van accountants van een groepsonderdeel.

### Evalueren of de verkregen controle-informatie voldoende en passend is

Het opdrachtteam op groepsniveau dient:

- significante aangelegenheden die voortkomen uit de evaluatie van onderbouwende informatie met de accountant van een groepsonderdeel, het management van een groepsonderdeel of, in voorkomend geval het management op groepsniveau te bespreken; en

## Samengevatte uittreksels van de vereistensectie

600.42-45

- te bepalen of het noodzakelijk is om overige relevante onderdelen van de controle-documentatie van de accountant van een groepsonderdeel te beoordelen.

Indien de werkzaamheden van de accountant van een groepsonderdeel niet voldoende zijn, dient het opdrachtteam op groepsniveau te bepalen welke aanvullende werkzaamheden er moeten worden uitgevoerd. Het team dient tevens te bepalen of deze werkzaamheden door de accountant van een groepsonderdeel of de het opdrachtteam op groepsniveau moeten worden uitgevoerd. Het opdrachtteam op groepsniveau dient te evalueren of er voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen vanuit de controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd. De opdrachtpartner op groepsniveau dient het effect van het controleoordeel op groepsniveau van eventuele niet-gecorrigeerde afwijkingen te evalueren, alsmede eventuele gevallen waar het niet mogelijk was voldoende en passende controle-informatie te verkrijgen.

**Communicatie met het management en degenen belast met governance van de groep**  
600.46-49

Het opdrachtteam op groepsniveau dient te bepalen welke onderkende tekortkomingen in de interne beheersing worden gecommuniceerd aan het management en degenen belast met governance op groepsniveau. Indien fraude is onderkend, dient het opdrachtteam op groepsniveau dit tijdig te communiceren aan het gepaste niveau van management op groepsniveau. Het opdrachtteam op groepsniveau dient de volgende aangelegenheden te communiceren:

- Een overzicht van het soort werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen;
- Een overzicht van de aard van de geplande betrokkenheid van het opdrachtteam op groepsniveau bij de werkzaamheden die door de accountants van een groepsonderdeel moeten worden uitgevoerd met betrekking tot de financiële informatie van de significante groepsonderdelen;
- Gevallen waar de evaluatie door het opdrachtteam op groepsniveau van de werkzaamheden van de accountant van een groepsonderdeel leidde tot zorgen over de kwaliteit van de werkzaamheden van die accountant;
- Alle beperkingen van de groepscontrole waar, bijvoorbeeld, de toegang van het opdrachtteam op groepsniveau tot informatie zou kunnen zijn beperkt; en
- Fraude of vermoede fraude waarbij management op groepsniveau, management van een groepsonderdeel, werknemers die een significante rol spelen bij de interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep, of anderen waar de fraude resulteerde in afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten op groepsniveau zijn betrokken.

**Documentatie 600.50**

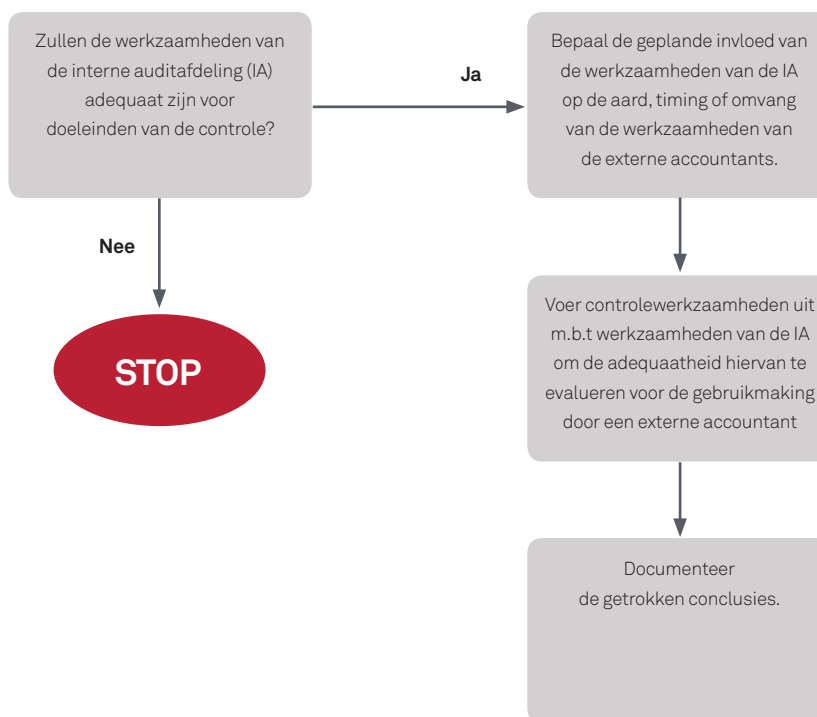
Het opdrachtteam op groepsniveau dient de volgende aangelegenheden op te nemen in de controledocumentatie:

- Een analyse van groepsonderdelen waar de groepsonderdelen die significant zijn, worden aangewezen, alsmede het soort werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen;
- De aard, timing en mate van de betrokkenheid van het opdrachtteam op groepsniveau bij de werkzaamheden die worden uitgevoerd door de accountants van een groepsonderdeel met betrekking tot significante groepsonderdelen, met inbegrip van, voor zover van toepassing, de beoordeling door opdrachtteam op groepsniveau van relevante onderdelen van de controledocumentatie van de accountants van een groepsonderdeel en de conclusies hierover; en
- De schriftelijke communicaties tussen het opdrachtteam op groepsniveau en de accountants van een groepsonderdeel over de vereisten van het opdrachtteam op groepsniveau.

## 15.7 Standaard 610 - Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors

Alinea #	Doelstelling(en) van de Standaard
610.6	<p>In het geval de entiteit een interne auditfunctie heeft waarvan de externe accountant heeft vastgesteld dat deze waarschijnlijk van belang is voor de controle, zijn de doelstellingen van de externe accountant:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Het bepalen of, en in welke mate, er gebruik zal worden gemaakt van specifieke werkzaamheden van de interne auditors; en</li> <li>Indien gebruik wordt gemaakt van de werkzaamheden van de interne auditors, om te bepalen of deze werkzaamheden adequaat zijn voor de doeleinden van de controle.</li> </ol>

Figuur 15.7-1



Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
610.8	<p>De externe accountant dient te bepalen:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Of werkzaamheden van interne auditors waarschijnlijk adequaat zijn voor doeleinden van de controle;</li> <li>Zo ja, wat de geplande invloed van de werkzaamheden van de interne auditors op de aard, timing en omvang van de werkzaamheden van de externe accountant zal zijn.</li> </ol>
610.9	<p>Bij het bepalen of de werkzaamheden van de interne auditors waarschijnlijk adequaat zijn voor de doeleinden van de controle, dient de accountant de volgende zaken te evalueren:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>De objectiviteit van de interne auditfunctie;</li> <li>De deskundigheid van de interne auditors;</li> <li>De vraag of de werkzaamheden van de interne auditors waarschijnlijk met voldoende professionele zorgvuldigheid worden uitgevoerd; en</li> </ol>

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
	d. De vraag of er waarschijnlijk doeltreffende communicatie tussen de interne auditors en de externe accountant zal zijn. (Zie alinea A4)
610.10	Bij het bepalen van de geplande invloed van de werkzaamheden van de interne auditors op de aard, timing en omvang van de werkzaamheden van de externe accountant, dient de externe accountant de volgende zaken in overweging te nemen: <ul style="list-style-type: none"> <li>a. Aard en reikwijdte van door interne auditors uitgevoerde of uit te voeren specifieke werkzaamheden;</li> <li>b. De ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen voor bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen;</li> <li>c. De mate van subjectiviteit die een rol speelt bij de evaluatie van de door de interne auditors verzamelde controle-informatie ter onderbouwing van de relevante beweringen. (Zie alinea A5)</li> </ul>
610.11	Om gebruik te maken van specifieke werkzaamheden van de interne auditors dient de externe accountant die werkzaamheden te evalueren en daarop controlewerkzaamheden uit te voeren om te bepalen of zij adequaat zijn voor de doelstellingen van de externe accountant. (Zie alinea A6)
610.12	Om te bepalen of de door de interne auditors uitgevoerde specifieke werkzaamheden adequaat zijn voor de doelstellingen van de externe accountant, dient de externe accountant te evalueren of: <ul style="list-style-type: none"> <li>a. De werkzaamheden werden verricht door interne auditors die beschikken over adequate vaktechnische training en vaardigheid;</li> <li>b. Op de werkzaamheden naar behoren toezicht is uitgeoefend, of ze naar behoren werden beoordeeld en gedocumenteerd;</li> <li>c. Adequate controle-informatie is verkregen om de interne auditors in staat te stellen redelijke conclusies te trekken;</li> <li>d. Bereikte conclusies onder de gegeven omstandigheden passend zijn en of alle rapportages opgesteld door de interne auditors consistent zijn met de uitkomsten van de uitgevoerde werkzaamheden; en</li> <li>e. Eventuele uitzonderingen of ongebruikelijke aangelegenheden die door de interne auditors naar voren zijn gebracht, naar behoren worden opgelost.</li> </ul>
610.13	Indien de externe accountant gebruik maakt van specifieke werkzaamheden van de interne auditors, dient de externe accountant de bereikte conclusies met betrekking tot de evaluatie van het adequaat zijn van de werkzaamheden van de interne auditors, alsmede de controlewerkzaamheden die de externe accountant op die werkzaamheden heeft uitgevoerd, in de controledocumentatie op te nemen overeenkomstig alinea 11.

### Overzicht

Bij grotere entiteiten is een interne afdeling vaak opgezet om de effectiviteit van verscheidene aspecten van de interne beheersing te kunnen monitoren. De reikwijdte van interne auditactiviteiten zouden de volgende kunnen omvatten:

- Het monitoren van bepaalde elementen van de interne beheersing;
- Het onderzoeken van de financiële en operationele informatie;
- Het beoordelen van de operationele activiteiten;
- Het beoordelen van het naleven van wet- en regelgeving;
- Het risicomanagement; en/of
- Governance.

Waar de doelstellingen en de reikwijdte van de werkzaamheden van de interne afdeling de beoordeling omvatten van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de financiële verslaggeving, zou de externe accountant kunnen steunen op de werkzaamheden van de interne auditor (onderhevig aan diens adequaatheid) om de aard en omvang van



de werkzaamheden van de externe accountant aan te kunnen passen. Omdat interne auditors echter worden ingehuurd door de entiteit en zij een onderdeel vormen van haar interne beheersing, zijn zij niet volledig onafhankelijk. Derhalve zou er niet in dezelfde mate vertrouwen in hun werkzaamheden kunnen worden gesteld als in de werkzaamheden die worden uitgevoerd door het externe controleteam.

### Samenvatting van de vereisten

Het volgende figuur geeft een samenvatting van de vereisten weer.

Figuur 15.7-2

Taak	Overwegingen
<b>Zullen de werkzaamheden van de interne auditafdeling adequaat zijn voor de doeleinden van de externe controle?</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Wat zijn de doelstellingen en wat is de reikwijdte van de interne auditfunctie?</li> <li>• Hoe objectief (onafhankelijk) is de interne auditfunctie?</li> <li>• Zijn de interne auditors vaktechnisch deskundig?</li> <li>• Zullen hun werkzaamheden met voldoende professionele zorgvuldigheid worden uitgevoerd?</li> <li>• Is de communicatie tussen de interne auditors en de externe accountants effectief?</li> </ul>
<b>Welk effect zal het steunen op werkzaamheden van de interne auditafdeling hebben op de externe controle?</b>	<p>Neem het volgende in overweging:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• De aard en reikwijdte van specifieke werkzaamheden die door de interne auditor zijn uitgevoerd, of die nog uitgevoerd moeten worden;</li> <li>• De ingeschatte risico's van afwijkingen van materieel belang op het niveau van beweringen voor bepaalde kasstromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen; en</li> <li>• De mate van subjectiviteit die hoort bij de evaluatie van de controle-informatie die door de interne auditors is verzameld ter ondersteuning van de relevante beweringen.</li> </ul>
<b>Evalueer de adequaatheid van de interne werkzaamheden voor het hierop steunen voor op de externe controle</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Waren de interne auditors die de werkzaamheden hebben uitgevoerd afdoende vaktechnisch getraind en vaardig?</li> <li>• Werd er op de passende wijze toezicht gehouden op de werkzaamheden, en werden deze op de passende wijze beoordeeld en gedocumenteerd?</li> <li>• Werd er adequate controle-informatie verkregen om de interne auditors in staat te stellen om aanvaardbare conclusies te kunnen trekken?</li> <li>• Waren de bereikte conclusies passend in de gegeven omstandigheden?</li> <li>• Waren de rapportages die door de interne auditors zijn opgesteld consistent met de uitkomsten van de uitgevoerde werkzaamheden?</li> <li>• Werden de uitzonderingen of de ongebruikelijke aangelegenheden die door de interne auditor naar voren zijn gebracht naar behoren opgelost?</li> </ul>
<b>Documenteer de resultaten</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Bereikte conclusies naar aanleiding van de evaluatie van de adequaatheid van de werkzaamheden van de interne auditors; en</li> <li>• Beschrijving van de controlewerkzaamheden die door de externe accountant werden uitgevoerd met betrekking tot die werkzaamheden.</li> </ul>

In sommige gevallen kunnen de diensten van de interne auditgroep aan de externe accountant beschikbaar worden gesteld om het controleproces te bespoedigen en om de kosten van de externe controle te verlagen. In dergelijke situaties zou het nuttig zijn om van tevoren (bij voorkeur schriftelijk) het eens te worden over aangelegenheden als de volgende:

- De timing en de omvang van de werkzaamheden die aan de interne audit worden gedelegeerd;

- De materialiteit voor de financiële overzichten als geheel (en, indien van toepassing, het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus van bepaalde kasstromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen) en de uitvoeringsmaterialiteit;
- De voorgestelde methoden voor het selecteren van items;
- De documentatie van de uitgevoerde werkzaamheden; en
- De procedures voor de beoordeling en het rapporteren.

### Het rapporteren

De externe accountant heeft de ongedeelde verantwoordelijkheid voor het controleoordeel dat tot uitdrukking wordt gebracht, en die verantwoordelijkheid wordt niet verminderd door het gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditors door de externe accountant. Derhalve, zal er in de controleverklaring van de externe accountant niet worden verwezen naar de werkzaamheden van de interne auditors.

## 15.8 Standaard 620 - Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige

Alinea #	Doelstelling(en) van de Standaard
620.5	De doelstellingen van de accountant zijn: <ol style="list-style-type: none"> <li>Vast te stellen of van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige gebruik zal worden gemaakt; en</li> <li>Indien gebruik wordt gemaakt van werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige, vast te stellen of die werkzaamheden adequaat zijn voor de doeleinden van de accountant.</li> </ol>

Figuur 15.8-1



Risiko-inschatting

Bestaat de noodzaak voor een door de accountant ingeschakelde deskundige? Zo ja,

- welke werkzaamheden zijn er dan vereist?
- is de geselecteerde deskundige competent, vaardig en objectief?

Kunnen we inzicht verwerven in de aard van de werkzaamheden die door de door de accountant ingeschakelde deskundige worden uitgevoerd?

Bereik overeenstemming over de voorwaarden van de opdracht met de door de accountant ingeschakelde deskundige.

Inspelen op risico's

Evalueer het adequaat zijn van de werkzaamheden die uitgevoerd zijn door de door de accountant ingeschakelde deskundige, met inbegrip van bevindingen, conclusies, gebruikte veronderstellingen en bronnen van gegevens. Bepaal of er eventuele verdere controlewerkzaamheden zijn vereist.

Het rapporteren

Verwijs niet naar de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige tenzij de controleverklaring is aangepast. Indien er onvoldoende en geschikte controle-informatie is verkregen, pas dan de controleverklaring aan.

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
620.6	<p>In het kader van de standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenissen:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Door de accountant ingeschakelde deskundige – Een individu of organisatie die beschikt over deskundigheid in een ander gebied dan de financiële verslaggeving of controle, wiens werkzaamheden op dat gebied door de accountant worden gebruikt. Dit doet hij teneinde een hulpmiddel te vormen voor de accountant bij het verkrijgen van voldoende en passende controle-informatie. Een door de accountant ingeschakelde deskundige kan ofwel een door de accountant ingeschakelde interne deskundige zijn (die een partner of staf is, met inbegrip van tijdelijke staf, van het kantoor van de accountant of een netwerkorganisatie), of een door de accountant ingeschakelde externe deskundige; (Zie alinea A1-A3)</li> <li>Deskundigheid - Vaardigheden, kennis en ervaring op een bepaald gebied;</li> <li>Door het management ingeschakelde deskundige – Een individu of een organisatie dat/die beschikt over deskundigheid in een ander gebied dan financiële verslaggeving of de controle, wiens werkzaamheden op dat gebied door de entiteit worden gebruikt teneinde een hulpmiddel te vormen voor de entiteit bij het opstellen van de financiële overzichten.</li> </ol>

In sommige situaties kan de accountant deskundigheid vereisen (anders dan op het gebied van de administratieve verwerking of de controle) om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Dit zou het gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige omvatten die controle-informatie zou verstrekken in de vorm van verklaringen, oordelen, waarderingen en overzichten. Sommige voorbeelden zijn in het figuur hieronder opgenomen.

Figuur 15.8-2

<p><b>Bestaat de noodzaak voor een door de accountant ingeschakelde deskundige?</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Gespecialiseerde mensen die de voorraad opnemen;</li> <li>• Waarderingen van activa zoals terreinen en gebouwen, fabrieken en machines, kunstwerken, waardevolle stenen, voorraad en complexe financiële instrumenten;</li> <li>• Bepaling van de hoeveelheden of van de fysieke conditie van activa zoals mineralen die in de voorraad zijn opgeslagen, ondergrondse mineralen en oliereserves en de resterende levensduur van fabrieken en machines;</li> <li>• Bepaling van bedragen door gebruik te maken van technieken of methoden zoals de actuariële waardering;</li> <li>• De analyse van complexe of ongebruikelijke kwesties inzake de naleving van fiscale wet- en regelgeving;</li> <li>• Het waarden van de voltooide, en de te voltooien, werkzaamheden betreffende contracten in ontwikkeling; en</li> <li>• Standpunten van een juridisch raadgever betreffende interpretaties van overeenkomsten en wet- en regelgeving.</li> </ul>
---	--

In deze standaard worden leidraden verstrekt met betrekking tot de wijze waarop er gebruik kan worden gemaakt van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige. In sommige gevallen kan een accountant die geen expert is in een relevant gebied anders dan administratieve verwerking of controles in staat zijn voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot dat gebied zodat hij de controle zonder een door de accountant ingeschakelde deskundige uit kan voeren. Een dergelijk inzicht kan worden verworven door:

- ervaring bij het controleren van entiteiten die een soortgelijke deskundigheid vereisen.
- een opleiding of professionele ontwikkeling in dat bepaalde gebied. Dit kan formele cursussen of besprekingen omvatten (maar geen raadpleging waar alle relevante feiten zijn verstrekt) met deskundigen in het relevante gebied.
- bespreking met accountants die soortgelijke opdrachten hebben uitgevoerd.

**Toelichting:**

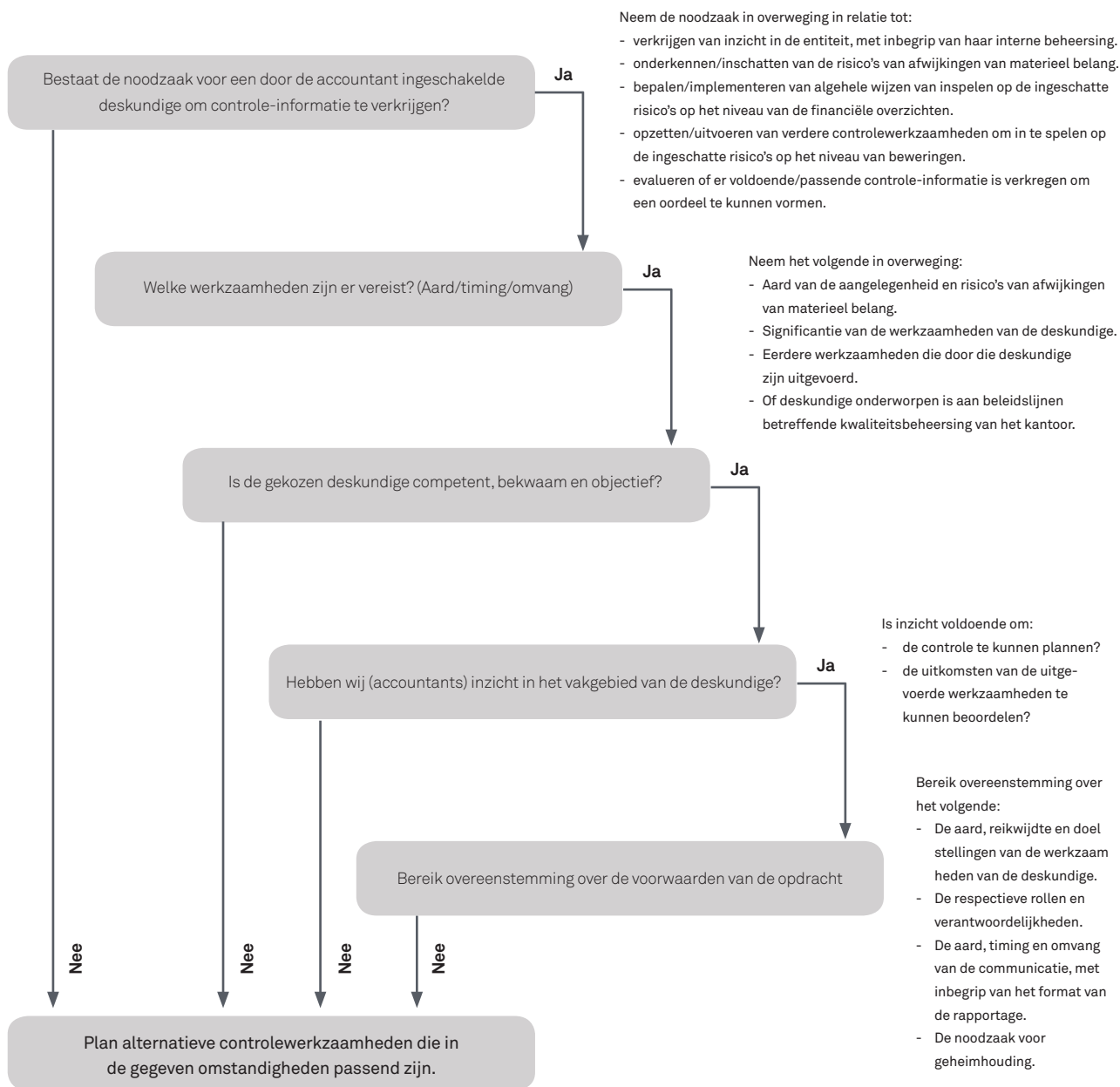
Ongeacht de vraag of er wel of niet van de werkzaamheden van een deskundige gebruik wordt gemaakt, behoudt de accountant de ongedeelde verantwoordelijkheid voor het controleoordeel dat tot uitdrukking wordt gebracht.

**Risico-inschatting**

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
deskundige. 620.7	Indien deskundigheid op een ander gebied dan financiële verslaggeving of controle noodzakelijk is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, dient de accountant vast te stellen of hij gebruik zal maken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige. (Zie: Alinea A4-A9)
620.8	De aard, timing en omvang van de werkzaamheden van de accountant met betrekking tot de vereisten in de alinea's 9-13 van deze Standaard zullen afhankelijk van de omstandigheden variëren. Bij het vaststellen van de aard, timing en omvang van die werkzaamheden dient de accountant rekening te houden met aangelegenheden, waaronder: (Zie: Alinea A10) a. De aard van de aangelegenheid waarop de werkzaamheden van die deskundige betrekking hebben; b. De risico's van een afwijking van materieel belang in de aangelegenheid waarop de werkzaamheden van die deskundige betrekking hebben; c. De significantie van het werk van die deskundige in de context van de controle; d. De kennis van de accountant van en zijn ervaring met eerdere werkzaamheden die door die deskundige zijn uitgevoerd; en e. De vraag of die deskundige onderworpen is aan de beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing van het kantoor van de accountant. (Zie: Alinea A11-A13)
620.9	De accountant dient te evalueren of de door de accountant ingeschakelde deskundige over de competentie, capaciteiten en objectiviteit beschikt die noodzakelijk zijn voor de doeleinden van de accountant. In het geval van een door de accountant ingeschakelde externe deskundige, dient de evaluatie van de objectiviteit te omvatten het verzoeken om inlichtingen met betrekking tot belangen en relaties die een bedreiging kunnen vormen voor de objectiviteit van die deskundige. (Zie: Alinea A14-A20)
620.10	De accountant dient voldoende inzicht te verwerven in het deskundigheidsgebied van de door de accountant ingeschakelde deskundige teneinde de accountant in staat te stellen om: (Zie: Alinea A21-A22) a. De aard, reikwijdte en doelstellingen vast te stellen van de werkzaamheden van die deskundige voor de doeleinden van de accountant; en b. Het adequaat zijn van die werkzaamheden voor de doeleinden van de accountant te evalueren.
620.11	De accountant dient, wanneer passend schriftelijk, overeenstemming te bereiken met de door de accountant ingeschakelde deskundige over de volgende aangelegenheden: (Zie: Alinea A23-A26) a. De aard, reikwijdte en doelstellingen van de werkzaamheden van die deskundige; (Zie: Alinea A27) b. De respectieve rollen en verantwoordelijkheden van de accountant en die deskundige; (Zie: Alinea A28-A29) c. De aard, timing en omvang van de communicatie tussen de accountant en die deskundige, met inbegrip van de vorm van enige rapportage die door die deskundige zal worden verstrekt; alsmede (Zie: Alinea A30) d. De noodzaak voor de door de accountant ingeschakelde deskundige om geheimhoudingsvereisten in acht te nemen. (Zie: Alinea A31)

Het figuur hieronder vat de overwegingen samen in relatie tot het inhuren van een door de accountant ingeschakelde deskundige.

Figuur 15.8-3



Figuur 15.8-4

Te overwegen	Bespreking
<p>Bestaat de noodzaak voor een door de accountant ingeschakelde deskundige om controle-informatie te verkrijgen?</p>	<p>Neem de noodzaak in overweging in relatie tot:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• het verkrijgen van inzicht in de entiteit, met inbegrip van haar interne beheersing.</li> <li>• het onderkennen/inschatten van de risico's van afwijkingen van materieel belang.</li> <li>• het bepalen/implementeren van algehele wijzen van inspelen op de ingeschatte risico's op het niveau van de financiële overzichten.</li> <li>• het opzetten/uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden om in te spelen op de ingeschatte risico's op het niveau van beweringen.</li> <li>• het evalueren of er voldoende/passende controle-informatie is verkregen om een oordeel te kunnen vormen.</li> </ul>
<p>Welke controlewerkzaamheden zijn er vereist?</p>	<p>Neem het volgende in overweging:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• De aard van de aangelegenheid en de risico's van afwijkingen van materieel belang.</li> <li>• De significantie van de werkzaamheden van de deskundige in de context van de controle.</li> <li>• De eventuele eerdere werkzaamheden die door die deskundige zijn uitgevoerd.</li> <li>• Of de deskundige onderworpen is aan de beleidslijnen betreffende kwaliteitsbeheersing van het kantoor.</li> </ul>
<p>Is de gekozen door de accountant ingeschakelde deskundige deskundig, bekwaam en objectief?</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Competentie staat in relatie tot de aard en het niveau van deskundigheid van de door de accountant ingeschakelde deskundige.</li> <li>• Capaciteit staat in relatie tot het vermogen van de door accountant ingeschakelde deskundige om die deskundigheid uit te kunnen oefenen in de omstandigheden van de opdracht (zoals de geografische locatie en beschikbaarheid van tijd en bedrijfsmiddelen).</li> <li>• Objectiviteit staat in relatie tot de mogelijke effecten die oneigenlijke beïnvloeding, belangentegenstrijdigheid of de invloed die anderen kunnen hebben op het professionele of zakelijke oordeel van de door de accountant ingeschakelde deskundige.</li> </ul> <p>Overige factoren om in overweging te nemen zijn de volgende:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Persoonlijke ervaring met eerdere werkzaamheden van die deskundige;</li> <li>• Besprekingen met die deskundige;</li> <li>• Besprekingen met anderen die bekend zijn met de werkzaamheden van die deskundige;</li> <li>• Kennis van kwalificatie van de deskundige, zijn lidmaatschap van een beroepsorganisatie of een vereniging in de sector, zijn vergunning tot praktijkuitoefening of andere vormen van externe erkenning;</li> <li>• Gepubliceerde boeken of artikelen die door die deskundige zijn geschreven; en</li> <li>• De beleidslijnen en procedures betreffende kwaliteitsbeheersing van het kantoor van de accountant.</li> </ul>
<p>Hebben wij (de accountants) inzicht in het vakgebied van de deskundige?</p>	<p>Is er voldoende inzicht in het vakgebied van de door de accountant ingeschakelde deskundige om:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- de controle te kunnen plannen?</li> <li>- de resultaten van de uitgevoerde werkzaamheden te kunnen beoordelen?</li> </ul>
<p>Bereik overeenstemming over de voorwaarden van de opdracht.</p>	<p>Neem bij het vaststellen van de voorwaarden van de opdracht de volgende factoren in overweging:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Toegang van de door de accountant ingeschakelde deskundige tot gevoelige of vertrouwelijke informatie van de entiteit;</li> <li>• De respectieve rollen of verantwoordelijkheden van de accountant en van de door de accountant ingeschakelde deskundige;</li> </ul>

Te overwegen	Bespreking
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De door wet- of regelgeving gestelde eisen die op meerdere rechtsgebieden passend zijn;</li> <li>• De complexiteit van de vereiste werkzaamheden;</li> <li>• Eerdere ervaring van de door de accountant ingeschakelde deskundige met de entiteit;</li> <li>• De omvang van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige en de significantie daarvan in de context van de controle.</li> </ul> <p>De schriftelijke overeenkomst zou het volgende adresseren:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• De aard, reikwijdte en doelstellingen van de werkzaamheden van de deskundige;</li> <li>• De respectieve rollen en verantwoordelijkheden;</li> <li>• De aard, timing en omvang van communicatie, met inbegrip van het format van de rapportage; en</li> <li>• De noodzaak voor geheimhouding.</li> </ul> <p>In de bijlage van Standaard 620 worden de aangelegenheden uiteengezet die de accountant in overweging zou kunnen nemen om op te nemen in een schriftelijke overeenkomst met een door de accountant ingeschakelde externe deskundige.</p>

### Het evalueren van de uitgevoerde werkzaamheden

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
620.12	<p>De accountant dient het adequaat zijn van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige voor de doeleinden van de accountant te evalueren, met inbegrip van: (Zie: Alinea A32)</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Zowel de relevantie en redelijkheid van de bevindingen of conclusies van die deskundige, als de consistentie ervan met overige controle-informatie; (Zie: Alinea A33-A34)</li> <li>Indien de werkzaamheden van die deskundige het gebruikmaken van significante veronderstellingen en methoden omvatten, de relevantie en redelijkheid van die veronderstellingen en methoden in de gegeven omstandigheden; en (Zie: Alinea A35-A37)</li> <li>Indien de werkzaamheden van die deskundige het gebruikmaken omvatten van brongegevens die significant zijn voor de werkzaamheden van die deskundige, de relevantie, de volledigheid en de accuraatheid van die brongegevens. (Zie: Alinea A38-A39)</li> </ol>
620.13	<p>Indien de accountant vaststelt dat de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige niet adequaat zijn voor de doeleinden van de accountant dient de accountant: (Zie: Alinea A40)</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Met die deskundige de aard en de omvang van verdere door die deskundige uit te voeren werkzaamheden overeen te komen; of</li> <li>Aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren die onder gegeven omstandigheden passend zijn.</li> </ol>

Figuur 15.8-5

Evalueer het adequaat zijn van de werkzaamheden die door de deskundige zijn uitgevoerd.

Evalueer de relevantie/redelijkheid van:

- bevindingen/conclusies van de deskundige en de consistentie met overige controle-informatie.
- belangrijke veronderstellingen en methodes die in gegeven omstandigheden zijn gebruikt.
- brongegevens met inbegrip van het accuraat zijn hiervan.

Bereik met de deskundige overeenstemming over de aard/omvang van eventuele verdere controlewerkzaamheden die uitgevoerd moeten worden. Als de werkzaamheden niet adequaat zijn, plan dan aanvullende controlewerkzaamheden die in de gegeven omstandigheden passend zijn.

Indien de resultaten van de werkzaamheden van de deskundige onbevredigend of niet consistent zijn met overige onderbouwende informatie, dient de accountant de aangelegenheid op te lossen. Dit zou het volgende kunnen omvatten:

- Besprekingen met de entiteit en de deskundige;
- Het toepassen van aanvullende controlewerkzaamheden;
- Het mogelijk inschakelen van een andere deskundige; of
- Het aanpassen van de controleverklaring.

### Het rapporteren

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
620.14	De accountant dient niet te verwijzen naar de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige in een controleverklaring die een goedkeurend oordeel bevat, tenzij wet- of regelgeving dit als eist stelt. Indien een dergelijke verwijzing door wet- of regelgeving wordt vereist, dient de accountant in de controleverklaring aan te geven dat deze verwijzing de verantwoordelijkheid van de accountant voor het oordeel van de accountant niet vermindert. (Zie: Alinea A41)
620.15	In het geval dat de accountant in de controleverklaring verwijst naar de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige omdat een dergelijke verwijzing relevant is voor het begrijpen van een aanpassing in het oordeel van de accountant, dient de accountant in de controleverklaring aan te geven dat een dergelijke verwijzing de verantwoordelijkheid van de accountant voor dat oordeel niet vermindert. (Zie: Alinea A42)

De controleverklaring zou niet mogen verwijzen naar de werkzaamheden van een deskundige. Een dergelijke verwijzing zou verkeerd geïnterpreteerd kunnen worden als een aanpassing van het oordeel van de accountant of als een verdeling van de verantwoordelijkheid. Beide mogelijkheden zijn niet bedoeld. Indien de accountant echter besluit om een aangepaste controleverklaring uit te brengen als gevolg van de betrokkenheid van de deskundige, kan het passend zijn om, bij het uitleggen van de aard van de aanpassing, te verwijzen naar de werkzaamheden van de deskundige of om deze te beschrijven. Hieronder valt tevens de identiteit van de deskundige en de mate van betrokkenheid van deze deskundige. In deze omstandigheden zou de accountant de toestemming van de deskundige moeten verkrijgen voordat hij een dergelijke verwijzing maakt.

Indien toestemming wordt geweigerd en de accountant ervan overtuigd is dat een verwijzing noodzakelijk is, kan de accountant juridisch advies inwinnen.

## 15.9 Standaard 720 - Overige informatie in documenten waarin gecontroleerde financiële overzichten zijn opgenomen

Alinea #	Doelstelling(en) van de Standaard
720.4	De doelstelling van de accountant is het op passende wijze inspelen op situaties waar documenten waarin gecontroleerde financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring zijn opgenomen, andere informatie bevatten die de geloofwaardigheid van die financiële overzichten en van de controleverklaring zouden kunnen ondergraven.



Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
720.6	De accountant dient de andere informatie te lezen teneinde van materieel belang zijnde inconsistenties indien aanwezig, met de gecontroleerde financiële overzichten te onderkennen.
720.7	De accountant dient passende afspraken te maken met het management of met degenen belast met governance om de andere informatie vóór de datum van de controleverklaring te verkrijgen. Indien het niet mogelijk is om alle andere informatie te verkrijgen vóór de datum van de controleverklaring dient de accountant deze andere informatie zo spoedig als uitvoerbaar is te lezen. (Zie: Alinea A5)
720.8	Indien de accountant bij het lezen van de andere informatie een van materieel belang zijnde inconsistentie onderkent, dient hij te bepalen of de gecontroleerde financiële overzichten dan wel de andere informatie moeten worden herzien.
720.9	Indien het herzien van de gecontroleerde financiële overzichten noodzakelijk is en het management de herziening weigert uit te voeren, dient de accountant de oordeelsparagraaf in de controleverklaring aan te passen overeenkomstig Standaard 705.
720.10	Indien het herzien van de andere informatie noodzakelijk is en het management de herziening weigert uit te voeren, dient de accountant deze aangelegenheid te communiceren aan degenen belast met governance, tenzij allen belast met governance zijn betrokken bij het managen van de entiteit; alsmede <ul style="list-style-type: none"> <li>a. In de controleverklaring een paragraaf inzake overige aangelegenheden op te nemen waarin de van materieel belang zijnde inconsistentie wordt beschreven overeenkomstig Standaard 706; of</li> <li>b. De controleverklaring niet af te geven; of</li> <li>c. De opdracht terug te geven, wanneer dat op basis van de van toepassing zijnde wet- of regelgeving is toegestaan. (Zie: Alinea A6-A7)</li> </ul>
720.11	Indien het herzien van de gecontroleerde financiële overzichten noodzakelijk is dient de accountant de relevante vereisten in Standaard 560 te volgen.
720.12	Indien het herzien van de andere informatie noodzakelijk is en het management erin toestemt de herziening uit te voeren, dient de accountant de werkzaamheden uit te voeren die in de gegeven omstandigheden noodzakelijk zijn. (Zie: Alinea A8)
720.13	Indien het herzien van de andere informatie noodzakelijk is, maar het management weigert deze herziening uit te voeren, dient de accountant zijn bezorgdheid met betrekking tot de andere informatie aan degenen belast met governance, bekend te maken, tenzij allen belast met governance betrokken zijn bij het managen van de entiteit, en eventuele verdere passende maatregelen te nemen. (Zie: Alinea A9)
720.14	Indien de accountant bij het lezen van de andere informatie met als doel van materieel belang zijnde inconsistenties te onderkennen, bewust wordt van een kennelijk van materieel belang zijnde onpassende voorstelling van zaken, dient hij deze aangelegenheid met het management te bespreken. (Zie: Alinea A10)
720.15	Indien de accountant na deze besprekingen nog steeds van mening is dat er een kennelijk van materieel belang zijnde onpassende voorstelling van zaken bestaat, dient de accountant aan het management te verzoeken een deskundige derde te raadplegen, zoals de juridisch adviseur van de entiteit, en dient hij het verkregen advies in overweging te nemen.
720.16	Indien de accountant tot de conclusie komt dat de andere informatie een van materieel belang zijnde onpassende voorstelling van zaken bevat die het management weigert te corrigeren, dient de accountant

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
----------	--

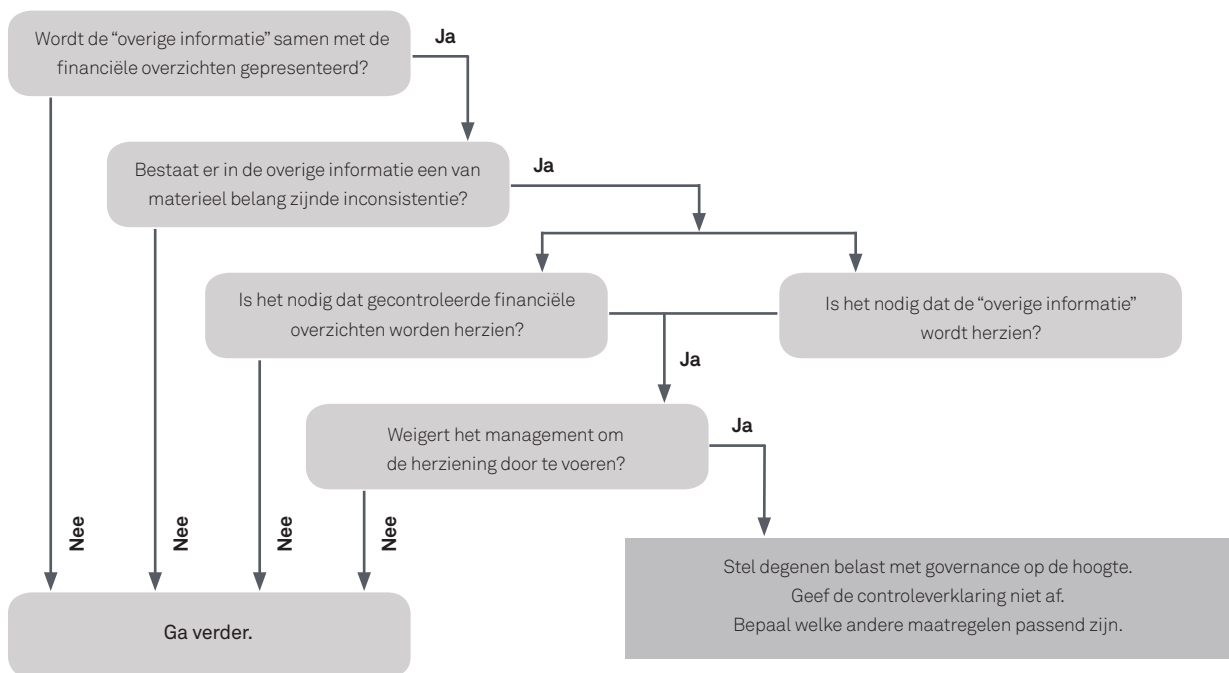
aan degenen belast met governance zijn bezorgdheid met betrekking tot de andere informatie bekend te maken, tenzij allen belast met governance betrokken zijn bij het managen van de entiteit, en eventuele verdere passende maatregelen te nemen. (Zie: Alinea A11)

**Overzicht**

Sommige entiteiten, zoals die met veel belanghebbenden, zullen een jaarrapport publiceren (op papier of elektronisch) of zij zullen enige aanvullende informatie aan de gecontroleerde financiële overzichten toevoegen. Wanneer dit het geval is, heeft de accountant de verantwoordelijkheid om de overige informatie te lezen om eventuele informatie te onderkennen die de geloofwaardigheid van de financiële overzichten en van de controleverklaring zou kunnen ondermijnen. Zou dergelijke informatie worden gevonden, dan is het nodig dat de accountant de passende maatregelen treft om de situatie recht te zetten.

Een samenvatting van een aantal belangrijke vereisten zijn in het figuur hieronder uiteengezet.

Figuur 15.9-1



# 16 | Controledocumentatie

Inhoud van het hoofdstuk	Relevante Standaarden
Verschillende vereisten die verband houden met de documentatie van controleplanning, met verkregen controle-informatie en met diens definitieve bewaring.	Wet- en regelgeving op gebied van kwaliteitsbeheersing, 220, 230, 240, 300, 315, 330

Alinea #	Doelstelling(en) van de Standaard
230.5	De doelstelling van de accountant is het opstellen van documentatie die voorziet in: <ul style="list-style-type: none"><li>a. Een voldoende en passende vastlegging van de onderbouwing van de controleverklaring; en</li><li>b. Informatie waaruit blijkt dat de controle is gepland en uitgevoerd overeenkomstig de Standaarden en overeenkomstig de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde eisen.</li></ul>

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
230.6	In het kader van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis: <ul style="list-style-type: none"><li>a. <b>Controledocumentatie</b> - De vastlegging van de uitgevoerde controlewerkzaamheden, de verkregen relevante controle-informatie en de conclusies die de accountant heeft getrokken (soms wordt ook de term 'werkdOCUMENTEN' gebruikt);</li><li>b. <b>Controledossier</b> - Eén of meer mappen of andere fysieke of elektronische gegevensdragers die de vastleggingen bevatten die bestaan uit controledocumentatie van een specifieke controleopdracht;</li><li>c. <b>Ervaren accountant</b> - Persoon (binnen of buiten het kantoor) die praktische controle-ervaring bezit en een redelijk begrip heeft van:<ul style="list-style-type: none"><li>(i) De controleprocessen;</li><li>(ii) De standaarden en de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde eisen;</li><li>(iii) De bedrijfsomgeving waarin de entiteit opereert, en</li><li>(iv) Controle- en financiële verslaggevingsissues die relevant zijn voor sector waarin entiteit actief is.</li></ul></li></ul>
230.7	De accountant dient controledocumentatie tijdig op te stellen

## 16.1 Overzicht

De documentatie van het controledossier (op papier of op elektronische wijze vastgelegd) speelt een belangrijke rol bij:

- het helpen van het opdrachtteam bij het plannen en uitvoeren van de controle;
- het verschaffen van onderbouwende informatie om aan te geven dat de geplande controlewerkzaamheden daadwerkelijk zijn uitgevoerd;
- het helpen van de opdrachtbeoordelaars (met inbegrip van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaars) bij het uitvoeren van hun verantwoordelijkheden overeenkomstig de professionele standaarden;
- het vastleggen van de standpunten die horen bij het vormen van het controleoordeel; en
- het vastleggen van aangelegenheden van voortdurende significantie voor toekomstige controles van de entiteit.

### AANDACHTSPUNT

Het is niet nodig om documentatie te verstrekken met betrekking tot de vereisten in de Standaarden die in de gegeven omstandigheden niet relevant zijn. Dit zal passend zijn waar de gehele Standaard niet relevant is (zoals Standaard 610, waar de entiteit geen interne auditfunctie heeft), of waar de vereiste van de Standaard voorwaardelijk is en de voorwaarde niet bestaat.

Goede controledocumentatie is op passende wijze gestructureerd en verstrekt een vastlegging van de uitgevoerde werkzaamheden, van de verkregen controle-informatie, van de significante professionele oordelen die zijn toegepast en van de conclusies die zijn getrokken.

*Figuur 16.1-1*

<b>De noodzaak voor de documentatie van het controledossier</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Ondersteunt de basis voor de conclusies van de accountant met betrekking tot elke relevante bewering die in de financiële overzichten is opgenomen.</li><li>• Verstrekt onderbouwende informatie dat het opdrachtteam de professionele standaarden naleeft.</li><li>• Verstrekt onderbouwende informatie dat de onderliggende administratie overeenkomt met of aansluit op de financiële overzichten.</li></ul>
---	---

Controledocumentatie voor kleinere entiteiten zal over het algemeen minder uitgebreid zijn dan die voor grotere entiteiten. Dit is in het bijzonder van toepassing waar:

- de opdrachtpartner alle controlewerkzaamheden uitvoert. De documentatie zou geen aangelegenheden omvatten die in relatie staan tot besprekingen van het team, het toekennen van verantwoordelijkheden of het toezicht; en
- sommige aangelegenheden dermate duidelijk zijn dat zij beter geadresseerd kunnen worden in een enkel document met onderlinge verwijzingen naar de ondersteunende werkdocumenten. Dit zou één of meerdere van de gebieden kunnen omvatten zoals het inzicht in de entiteit en haar interne beheersing, de algehele controleaanpak en het controleprogramma, materialiteit, de ingeschatte risico's, de significante gestelde aangelegenheden en de getrokken conclusies.

Veel Standaarden bevatten specifieke documentatievereisten die helpen bij het verduidelijken van de vereisten van Standaard 230. In de volgende tabel staan verwijzingen naar de alinea's in de Standaarden die de specifieke documentatievereisten uiteenzetten. Dit houdt niet in dat er geen documentatievereisten staan in de Standaarden die in de lijst hieronder niet zijn opgenomen.

Figuur 16.1-2

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

## 16.2 Organisatie van het controledossier

Een gebied dat door beleidslijnen voor het kantoor als geheel moet worden geadresseerd is de organisatie van het controledossier en de indexering. Een consistente benadering waarbij gebruik wordt gemaakt van een standaardindex heeft een aantal voordelen, waaronder de volgende:

- Hierdoor wordt het mogelijk gemaakt dat werkdocumenten gemakkelijk worden gelokaliseerd en worden verdeeld onder de leden van het opdrachtteam;
- Het helpt bij het beoordelen van het dossier door verschillende beoordelaars zoals de manager, de opdrachtpartner, de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar en monitors voor de kwaliteitsbeheersing;
- Het versterkt de verstrekte consistentie tussen controledossiers binnen het kantoor; en

- Het helpt bij de functies voor kwaliteitsbeheersing zoals het checken of er sprake is van ontbrekende aftekeningen, ongeldige onderlinge verwijzingen en onduidelijke beoordelingstoelichtingen.

Controledocumentatie is over het algemeen volgens logische afdelingen gestructureerd door gebruik te maken van een indexersysteem. Als het dossier elektronisch is, kan het indexeren de vorm aannemen van mappen en secundaire mappen. Elk onderdeel van de controledocumentatie dat wordt gecreëerd, krijgt een unieke verwijzing die direct verband houdt met de algehele dossierindex.

Twee voorbeelden van mogelijke indexen van een controledossier zijn in het figuur hieronder samengevat. Het eerste voorbeeld groepeert documenten overeenkomstig de fase waar documenten in het controleproces worden opgesteld. Onthoud dat afsluitende documenten (papier dossiers) over het algemeen worden gedeponereerd voorin het dossier zodat hier gemakkelijk naar kan worden verwezen. De tweede index groepeert documenten naar gebieden betreffende financiële overzichten, zoals debiteuren, crediteuren, verkopen, etc. In dit dossier zouden alle documenten die in relatie staan tot de risico-inschatting en het inspelen op de risico's voor de voorraad onder het hoofdstuk voorraad vallen. Een derde alternatief zou het combineren van de twee benaderingen met bepaalde documenten zijn die door de fase in het controleproces zijn gestructureerd, en anderen door het gebied in de financiële overzichten.

Figuur 16.2-1

Index naar de fase van de controle (uittreksels van een index)	Index naar het gebied van de financiële overzichten (uittreksels van een index)
100-200 Financiële overzichten en de controleverklaring	10 Financiële overzichten en de controleverklaring
201-300 Belastingteruggave, etc.	11 Memo's voor het voltooien van dossier, checklists, etc.
310-400 Het voltooien van de dossiers, zoals memo's voor significante beslissingen, checklists en schriftelijke bevestigingen van het management	12 Algehele controleaanpak
401-500 Controleplanning, met inbegrip van een controleaanpak en materialiteit	15 Materialiteit
501-600 Risico-inschatting, met inbegrip van inzicht in de entiteit en de interne beheersing	A Kas
601-700 Inspelen op de risico's, met inbegrip van gedetailleerde controleprogramma's per gebied in de financieel overzichten	C Debiteuren
701-799 Overige ondersteunende documenten, zoals de saldibalans en rapportages	D Voorraad
800 Stelsels inzake financiële verslaggeving	BB Crediteuren
	DD Schulden op lange termijn
	20 Opbrengsten
	30 Inkopen
	40 Salariskosten
	50 Belasting
	100 Gebeurtenissen na de einddatum van verslagperiode
	120 Voorwaardelijke gebeurtenissen
	150 Overige ondersteunende documenten zoals het saldibalans en rapportages

Algemene vragen over controledocumentatie omvatten de volgende.

Figuur 16.3-1

Vraag	Antwoord
Van wie is het controledossier?	Tenzij het anders wordt gespecificeerd door wet- en regelgeving, is controledocumentatie het eigendom van het accountantskantoor.

Vraag	Antwoord
Is het vereist dat kopieën van onderzochte vastleggingen van de entiteit in het controledossier worden opgenomen?	<p>Nee. Het enige dat vereist is, is dat bepaalde identificerende kenmerken van de transacties/ werkzaamheden worden onderzocht zodat er een kopie zou kunnen worden gemaakt van de werkzaamheden of zodat er uitzonderingen zouden kunnen worden onderzocht, mocht dit nodig zijn. Onderkende kenmerken omvatten de volgende:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Data en unieke transactienummers voor een detailcontrole;</li> <li>• Reikwijdte van een controlemaatregel en de populatie die wordt gebruikt (bijvoorbeeld alle journaalposten over een gespecificeerd bedrag van het dagboek);</li> <li>• Bron, startpunt en steekproefinterval voor systematische steekproeven;</li> <li>• Verzoeken om inlichtingen met betrekking tot de staf, hun namen, hun functieomschrijvingen en de data van deze verzoeken; en</li> <li>• Voor observaties, het proces of de aangelegenheid dat/die wordt onderzocht, relevante personen, hun respectieve verantwoordelijkheden en waar/wanneer hun observatie werkzaamheden werden uitgevoerd.</li> </ul> <p>Uittreksels of kopieën van vastleggingen van de entiteit (zoals significante contracten en overeenkomsten) kunnen echter worden opgenomen als dat als toepasselijk wordt beschouwd.</p>
Moet elke pagina van het controledossier worden geparafeerd en gedateerd, zowel door degene die deze opstelt als door degene die deze beoordeelt?	<p>Nee. Het voorschrift van het paraferen van werkdocumenten (met betrekking tot wie de werkzaamheden heeft uitgevoerd en wie deze heeft beoordeeld) heeft als gevolg dat het opdrachtteam verantwoordelijk wordt gehouden. Dit houdt echter niet in dat het nodig is dat elke pagina van het werkdocumentendossier geparafeerd en gedateerd wordt. De onderbouwende informatie over het opstellen en beoordelen zou bij elke sectie, module of eenheid bijvoorbeeld kunnen worden aangegeven in plaats van op de afzonderlijke pagina's. Het opstellen van de werkdocumenten (in het bijzonder op het niveau van assistentie) en de gedetailleerde beoordeling daarvan (in het bijzonder op het niveau van het management) zou het paraferen omvatten van elke sectie, module en eenheid van het werkdocument inhouden, terwijl een algemene beoordeling (op het niveau van de partner) alleen het bekijken van de belangrijkste secties van het dossier inhoudt waar significante professionele oordelen werden gevormd.</p>
Zouden ALLE overwegingen van en het gebruik van de professionele oordeelsvorming moeten worden gedocumenteerd?	<p>Nee. Het is niet noodzakelijk noch praktisch uitvoerbaar voor de accountant om elke overwogen aangelegenheid of professionele oordeelsvorming die is toegepast te documenteren. Het zijn de significante aangelegenheden en significante oordeelsvormingen inzake die aangelegenheden die gedurende de controle zijn toegepast waarvan het noodzakelijk is dat ze worden gedocumenteerd. Documentatie van significante aangelegenheden en van oordeelsvormingen legt de conclusies van de accountant uit en bekrachtigt de kwaliteit van de oordeelsvormingen. Dit kan vaak worden bereikt door het opstellen van memorandum met betrekking tot significante kwesties bij het voltooiën van de controle.</p>
Is het vereist dat voorlopige concepten van financiële overzichten worden aangehouden als deze materieel inconsistent zijn met betrekking tot de financiële overzichten?	<p>Nee. Er bestaat geen vereiste om documentatie aan te houden die foutief of achterhaald was.</p>
Is het noodzakelijk om niet-naleving van de ver-	<p>Nee. Anders dan in uitzonderlijke omstandigheden, is het vereist dat de vereisten uit de Standaarden die "relevant" zijn worden nageleefd. Een Standaard is overduidelijk niet</p>

Vraag	Antwoord
eisten in de Standaarden te documenteren als deze Standaarden echt niet van toepassing zijn op de controle?	relevant wanneer de gehele Standaard niet van toepassing is of wanneer een vereiste uit de Standaard voorwaardelijk is en deze voorwaarde niet bestaat.

## 16.4 Specifieke documentatievereisten

### Risico-inschatting

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaarden
240.44	De accountant dient in de controledocumentatie inzake het inzicht dat hij heeft verworven in de entiteit en haar omgeving en inzake de inschatting van de risico's van een afwijking van materieel belang, zoals is vereist op grond van Standaard 315, het volgende op te nemen: <ul style="list-style-type: none"> <li>a. De belangrijke besluiten die zijn genomen gedurende de bespreking onder de leden van het opdrachtteam met betrekking tot de vatbaarheid van de financiële overzichten van de entiteit voor een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude; en</li> <li>b. De onderkende en ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude, zowel op het niveau van de financiële overzichten als op het niveau van beweringen.</li> </ul>
240.47	Indien de accountant tot de conclusie komt dat de veronderstelling dat er een risico van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude met betrekking tot de opbrengstverantwoording bestaat, in de gegeven omstandigheden van de opdracht niet van toepassing is, dient hij in de controledocumentatie de redenen die deze conclusie onderbouwen op te nemen.
300.12	De accountant dient het volgende in de controledocumentatie op te nemen: <ul style="list-style-type: none"> <li>a. De algehele controleaanpak;</li> <li>b. Het controleprogramma; en</li> <li>c. Alle belangrijke wijzigingen die gedurende de controleopdracht zijn aangebracht in de algehele controleaanpak en het controleprogramma, alsmede de redenen van dergelijke wijzigingen. (Zie alinea A16-A19)</li> </ul>
315.32	De accountant dient in de controledocumentatie op te nemen: <ul style="list-style-type: none"> <li>a. De bespreking met de leden van het opdrachtteam die vereist is op grond van alinea 10, en de significante besluiten die zijn genomen;</li> <li>b. Kernelementen van het inzicht dat is verworven over elk aspect van de entiteit en haar omgeving gespecificeerd in alinea 11 alsmede over alle in de alinea's 14-24 gespecificeerde componenten van de interne beheersing, de informatiebronnen waaraan dat inzicht is ontleend, en de risico-inschattingswerkzaamheden;</li> <li>c. De onderkende en ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang op het niveau van het financiële overzicht en op het niveau van beweringen zoals op grond van alinea 25 is vereist; en</li> <li>d. De onderkende risico's en de daarop betrekking hebbende interne beheersingsmaatregelen waarover de accountant kennis heeft verkregen als gevolg van de vereisten op grond in alinea's 27-30. (Zie: Alinea A131-A134)</li> </ul>



Typische controledocumentatie zou de items die hieronder staan weergegeven bevatten.

Figuur 16.4-1

Fase van de risico-inschatting	Opmerkingen
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Werkzaamheden voorafgaand aan de opdracht (cliëntaanvaarding).</li> <li>• Beoordelingen van onafhankelijkheid en ethiek.</li> <li>• Opdrachtvoorwaarden.</li> <li>• Overwegingen van materialiteit.</li> <li>• Algehele controleaanpak.</li> <li>• Besprekingen met het controleteam, met inbegrip van mogelijke oorzaken van afwijkingen van materieel belang die het gevolg zijn van fraude.</li> <li>• Uitgevoerde risico-inschattingswerkzaamheden en de resultaten daarvan.</li> <li>• Ingeschatte risico's van onderkende afwijkingen van materieel belang (op het algehele niveau en op het niveau van beweringen), op basis van het verkregen inzicht in de entiteit en de eventuele daarmee verband houdende interne beheersing.</li> <li>• Significante risico's.</li> <li>• Communicatie met het management en degenen belast met governance.</li> </ul>	<p>Onthoud dat de documentatie voor de risico-inschatting bijgewerkt wordt voor:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• eventuele nieuwe onderkende risico's die later in de controle worden onderkend; en</li> <li>• wijzigingen die noodzakelijk zijn bij risico-inschatting of materialiteit die als gevolg van het uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden onderkend wordt.</li> </ul>

### Inspelen op de risico's

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaarden
230.9	<p>Bij het documenteren van de aard, timing en omvang van de uitgevoerde controlewerkzaamheden dient de accountant vast te leggen:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>• Onderscheidende kenmerken van specifieke items of getoetste aangelegenheden; (Zie: Alinea A12)</li> <li>• Wie de controlewerkzaamheden heeft uitgevoerd en de datum waarop deze werden afgerond; en</li> <li>• Wie de uitgevoerde controlewerkzaamheden heeft beoordeeld alsmede de datum en de omvang van deze beoordeling (Zie: Alinea A13)</li> </ol>
240.45	<p>De accountant dient in de controledocumentatie over de wijzen waarop wordt ingespeeld op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang, zoals is vereist op grond van Standaard 330, het volgende op te nemen:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>• De algehele wijzen van inspelen op ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude op het niveau van de financiële overzichten; de aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden, alsmede het verband tussen deze werkzaamheden en ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen die het gevolg is van fraude ;</li> <li>• De bevindingen uit de uitgevoerde controlewerkzaamheden, met inbegrip van die welke inspelen op het risico dat het management de interne beheersingsmaatregelen doorbreekt.</li> </ol>
330.28	<p>De accountant dient in de controledocumentatie op te nemen:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>• De algehele wijzen van inspelen op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang op</li> </ol>

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaarden
	<p>het niveau van de financiële overzichten, alsmede de aard, timing en omvang van de verdere controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd;</p> <p>b. De samenhang van deze werkzaamheden met de ingeschatte risico's op het niveau van beweringen;</p> <p>c. De uitkomsten van de controlewerkzaamheden, met inbegrip van de conclusies wanneer deze niet anderszins duidelijk zijn. (Zie: Alinea A63)</p>
330.30	In de documentatie van de accountant dient duidelijk naar voren te komen dat de financiële overzichten in overeenstemming zijn met of aansluiten op de onderliggende administratie.

Typische controledocumentatie zou de items hieronder omvatten.

Figuur 16.4-2

De fase van het inspelen op de risico's	Opmerkingen
<ol style="list-style-type: none"> <li>Een controleprogramma dat het volgende adresseert: <ul style="list-style-type: none"> <li>Alle gebieden van de financiële overzichten die van materieel belang zijn;</li> <li>De ingeschatte risico's van afwijkingen van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten en van beweringen;</li> <li>De aard, timing en omvang van de verdere uitgevoerde controlewerkzaamheden die inspelen op de ingeschatte risico's; en</li> <li>Significante onderkende risico's.</li> </ul> </li> <li>Aard en mate van overleg met anderen.</li> <li>De significantie en de aard van de verkregen onderbouwende informatie met betrekking tot de bewering die wordt getoetst.</li> <li>Een duidelijke uitleg van de uit de toetsing verkregen resultaten en de wijze waarop eventuele afwijkingen werden opgevolgd. Dit omvat het volgende: <ul style="list-style-type: none"> <li>De basis voor het toetsen;</li> <li>De keuze van de populatie;</li> <li>Het niveau van het ingeschatte risico; en</li> <li>Steekproefintervallen en keuze van het startpunt.</li> </ul> </li> <li>Actie die wordt ondernomen als gevolg van controlewerkzaamheden die op het volgende wijzen: <ul style="list-style-type: none"> <li>De noodzaak voor het aanpassen van geplande controlewerkzaamheden;</li> <li>Er zou sprake kunnen zijn van afwijkingen van materieel belang;</li> <li>Omissies in de financiële overzichten; of</li> <li>Het bestaan van significante tekortkomingen in de interne beheersing met betrekking tot de financiële verslaggeving.</li> </ul> </li> <li>Eventuele wijzigingen die voor de algehele controle-aanpak zijn vereist.</li> </ol>	<p>Controledocumentatie dient op zichzelf te staan en niet te worden aangevuld door mondelinge verklaringen. Zie de bespreking met de ervaren accountant hieronder.</p> <p>Wees zorgvuldig met het kiezen van de passende populatie voor de bewering die wordt getoetst</p> <p>Kopieën van vastleggingen van de cliënt die zijn geïnspecteerd hoeven niet noodzakelijk te worden geregistreerd, maar sommige identificerende kenmerk(en), zoals een aantal of een datum, etc., is vereist zodat een persoon de toetsing nogmaals uit zou kunnen voeren mocht dat noodzakelijk zijn.</p>

De fase van het inspelen op de risico's	Opmerkingen
<ol style="list-style-type: none"> <li>7. Het gebruik van significante oordelen die op significante aangelegenheden zijn toegepast bij het uitvoeren van werkzaamheden en evalueren van resultaten.</li> <li>8. Besprekingen met het management over significante aangelegenheden.</li> <li>9. Memoranda, analyse, details van veronderstellingen waarvan gebruik is gemaakt en de wijze waarop de geldigheid van de onderliggende gebruikte informatie was vastgesteld.</li> <li>10. Onderlinge verwijzingen naar ondersteunende documentatie en onderbouwende informatie dat de financiële overzichten in overeenstemming zijn met of aansluiten op de onderliggende administratie.</li> </ol>	

### Het rapporteren

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaarden
230.10	De accountant dient discussies over significante aangelegenheden met het management, degenen belast met governance en anderen te documenteren, met inbegrip van de aard van de besproken significante aangelegenheden, van het tijdstip van bespreking en van de namen van de personen die hieraan hebben deelgenomen. (Zie: Alinea A14)
230.11	Indien de accountant informatie heeft onderkend die inconsistent is met zijn eindconclusie met betrekking tot een significante aangelegenheid dient hij te documenteren hoe hij met deze inconsistentie is omgegaan. (Zie: Alinea A15)
230.12	Indien de accountant het, in uitzonderlijke omstandigheden, noodzakelijk acht om af te wijken van een relevante vereiste in een Standaard dient hij te documenteren op welke wijze de uitgevoerde alternatieve controlewerkzaamheden datgene waarop die vereiste gericht is bereiken, alsmede de redenen voor het afwijken. (Zie: Alinea A18-A19)
240.46	De accountant dient in controledocumentatie communicaties inzake fraude die hij aan het management, degenen belast met governance, regelgevers of toezichhouders of anderen heeft gericht, op te nemen.

In het volgende figuur staat de typische controledocumentatie genoemd die de fase van het rapporteren of de fase van het voltooien van het dossier adresseert.

Figuur 16.4-3

Het rapporteren	Opmerkingen
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Voltooid controleprogramma's.</li> <li>• Onderbouwende informatie m.b.t beoordelingen van dossiers (zoals parafen en checklists, etc.): <ul style="list-style-type: none"> <li>– Gedetailleerde (beoordeling door de manager/ toezichthouder),</li> </ul> </li> </ul>	<p>Maak aantekeningen van mondelinge besprekingen met het management over significante aangelegenheden en leg hun reacties vast.</p> <p>Dit zal helpen zeker te stellen dat de controledocumentatie</p>

Het rapporteren	Opmerkingen
<ul style="list-style-type: none"> <li>– Beoordeling door de opdrachtpartner, en</li> <li>– Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling, voor zover van toepassing.</li> <li>• informatie die inconsistent of tegenstrijdig is met de definitieve conclusies.</li> <li>• Samenvatting van het financiële effect van niet aangepaste onderkende fouten en wijze van inspelen hierop door het management (bijv. gemaakte aanpassingen).</li> <li>• Niet onbeduidende niet-gecorrigeerde afwijkingen.</li> <li>• Significante aangelegenheden die zich voordoen: <ul style="list-style-type: none"> <li>– Acties die worden ondernomen om deze te adresseren (met inbegrip van aanvullende verkregen onderbouwende informatie), en</li> <li>– De basis voor de getrokken conclusies.</li> </ul> </li> <li>• Indien er hulp werd verleend bij het opstellen van het concept van de financiële overzichten (waar dit was toegestaan onder de onafhankelijkheidsvereisten), beschrijf dan de aard van de besprekingen die met het management zijn gehouden om de inhoud van de overzichten te beoordelen. Dit zou het volgende omvatten: <ul style="list-style-type: none"> <li>– De data waarop besprekingen werden gehouden,</li> <li>– De uitleg die werd verstrekt bij toepassing van complexe grondslagen van de financiële verslaggeving,</li> <li>– De belangrijke vragen die door het management werden gesteld.</li> </ul> </li> <li>• Kopie van de financiële overzichten en de controle verklaring, waarin onderlinge verwijzingen staan naar de hoofdstukken van het controledossier.</li> <li>• Redenen voor een eventuele afwijking van een relevante vereiste in een Standaard en de alternatieve werkzaamheden die werden uitgevoerd om het doel van dat vereiste te bereiken.</li> <li>• De documenten inzake de voltooiing van de opdracht die door het kantoor zijn vereist.</li> <li>• Kopie van alle communicatie met het management en degenen belast met governance.</li> <li>• Datum van de controleverklaring en de datum van de voltooiing van de documentatie (zie de bespreking hieronder m.b.t. voltooiing van het dossier).</li> </ul>	<p>de motivering bevat voor alle significante beslissingen die er zijn genomen.</p> <p>Sluit kopieën bij van relevante e-mails of sms'jes die de cliënt zijn uitgewisseld waarin significante aangelegenheden worden geadresseerd.</p>

## 16.5 De ervaren accountant

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
230.8	De accountant dient de controledocumentatie zo op te stellen dat die voldoende is om een ervaren accountant die voorheen niet bij de controle betrokken was in staat te stellen om inzicht te verwerven in: (Zie: Alinea A2-A5, A16-A17 en voor wettelijke controles zoals bedoeld in Wta ook artikel 11 Bta)

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. De aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd overeenkomstig de Standaarden en in overeenstemming met de van toepassing zijnde door wetten regelgeving gestelde eisen; (Zie: Alinea A6-A7)</li> <li>b. De uitkomsten van de uitgevoerde controlewerkzaamheden, alsmede in de verkregen controle-informatie; en</li> <li>c. Significante aangelegenheden voortgekomen uit controle, de daaruit getrokken conclusies; en significante professionele oordelen die zijn gemaakt om tot die conclusies te komen. (Zie: Alinea A8-A11)</li> </ul>

De controledocumentatie dient zo te zijn dat een ervaren accountant, die geen eerder verband heeft gehad met de controle, in staat is inzicht te hebben in het volgende (voor hem zou mondelinge uitleg dus niet noodzakelijk zijn):

- De aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd om de van toepassing zijnde wet- en regelgeving en professionele vereisten na te leven;
- De resultaten van de controlewerkzaamheden en de verkregen controle-informatie; en
- De aard van significante aangelegenheden die zich voordoen en de getrokken conclusies.

## 16.6 Elektronische documenten

Vele accountantskantoren hebben opdracht dossiers waarvan er papieren versies bestonden vervangen door elektronische bestanden (of zij zitten midden in dit vervangingsproces). In sommige gevallen, zelfs wanneer de werkzaamheden op elektronische wijze zijn uitgevoerd en beoordeeld, worden de papieren documenten gehouden als de permanente vastlegging van de uitgevoerde werkzaamheden. Documenten/formulieren worden geïnitieerd in digitale vorm, vastleggingen van cliënten worden op elektronische wijze ingescand en alle gegevens worden op elektronische wijze opgeborgen. Het wordt alleen op papier geprint nadat alle werkzaamheden zijn voltooid en beoordeeld. Er bestaan twee soorten elektronische documenten:

- Werk-in-uitvoering; en
- Vaste (statische) informatie.

### Werk-in-uitvoering

Werk-in-uitvoering bestaat uit dynamische informatie die wordt ontwikkeld en bijgewerkt naarmate de controle vordert. Voorbeelden omvatten blanco controleformulieren en voorbeeldbrieven, kennis van de sector en belangrijke prestatie-indicatoren, vragenlijsten, boomdiagrammen, de beleidslijnen van het kantoor, diagnostieken en de financiële gegevens van de voorgaande verslagperiode, informatie, veronderstellingen, etc. die zouden kunnen worden gebruikt bij het uitvoeren van de cijferanalyses van deze verslagperiodes. Deze informatie is vaak opgenomen in softwaretoepassingen en elektronische controlehulpmiddelen.

### Vaste (statische) informatie

Vaste (statische) informatie bestaat uit definitieve documenten voor in het dossier, zoals de financiële overzichten en voltooide werkdocumenten, die niet zullen veranderen en die waarschijnlijk in de toekomstige jaren zullen zijn vereist om te kunnen raadplegen. Definitieve of vaste (statische) documenten moeten worden bewaard volgens een format waarin de informatie in komende jaren gemakkelijk kan worden opgezocht.

### Legacy Software

Als de informatie in een format blijft dat gebruikt wordt door een softwaretoepassing kan dit problematisch zijn indien de softwaretoepassing wordt bijgewerkt met een nieuw dossierformat. Het kan zijn dat het niet mogelijk is om het oude dossier te openen tenzij er ook een kopie van de oude softwaretoepassing is bewaard. Om dit probleem op te lossen, bewaren veel accountantskantoren tegenwoordig hun definitieve documenten een medium dat portable document format (PDF) wordt genoemd. PDF wordt door overheidskantoren en accountantskantoren over de gehele wereld geaccepteerd

en gebruikt. De beleidslijnen van het kantoor dienen te vermelden dat de definitieve documenten niet mogen worden herschreven.

### Voordelen van automatisering

Door het controledossier in elektronische vorm te houden, wordt het mogelijk gemaakt dat sommige administratieve functies kunnen worden geautomatiseerd. Dit verstrekt tevens aanvullende flexibiliteit voor de leden van het opdrachtteam. Dit zijn een paar voorbeelden:

- Specifieke werkdocumenten zijn direct toegankelijk vanuit de index;
- Dossiers en documenten kunnen gemakkelijk worden gedeeld met of beoordeeld door anderen op verre locaties;
- Nieuwe controlemappen en –documenten kunnen worden gecreëerd, hernoemd, verplaatst, gekopieerd of van de index worden verwijderd.
- De gedetailleerde index kan worden opgevouwen om de algehele structuur hiervan te onthullen, of worden uitgebreid voor zover dat nodig is. Hierdoor wordt het gemakkelijker gemaakt om het als een geheel te zien en om de belangrijke documenten te kunnen lokaliseren;
- Er kunnen aangepaste namen worden gegeven aan belangrijke documenten. Dit kan andere leden van het team helpen bij het interpreteren van een document naar aanleiding van de naam ervan;
- Beoordelingsfuncties kunnen worden geautomatiseerd zoals het checken van het gehele, of onderdelen van het, controledossier op uitzonderingen, uitzonderlijke beoordelingstoelichtingen en aftekeningen van opsteller/beoordelaar;
- Leden van het opdrachtteam kunnen documenten in het dossier delen door gebruik te maken van elektronische check-in en check-out hulpmiddelen;
- Bepaalde documenten kunnen beschermd zijn door middel van een wachtwoord voor verbeterde beveiliging; en
- Toegang tot dossiers kan worden beperkt tot het bevoegde personeel.

### Het gebruiken van elektronische hulpmiddelen in werkdocumenten

Er zijn drie belangrijke principes om in aanmerking te nemen bij het gebruikmaken van elektronische hulpmiddelen bij het opstellen van werkdocumenten:

- Alle vereisten van de Standaarden zijn nog steeds van toepassing;
- Elektronische bestanden vereisen het managen van elektronische documenten. Dit adresseert aangelegenheden zoals de toegankelijkheid (zoals toegang door middel van een wachtwoord), beveiliging van gegevens, toepassingsmanagement (met inbegrip van training), ondersteuningsroutines, rechten voor wijzigingen, locaties voor opslag, beoordelingswerkzaamheden en beslissingen inzake welke wijzigingen in dossiers zullen worden gevolgd om het noodzakelijke spoor van de controle te kunnen verstrekken; en
- Definitieve documenten (alle documenten waarvan het vereist is dat zij worden gehandhaafd om het controleoordeel te kunnen ondersteunen) moeten worden bewaard en moeten toegankelijk zijn overeenkomstig de beleidslijnen inzake het bewaren van bestanden van het kantoor.

## 16.7 Voltooiing van het dossier

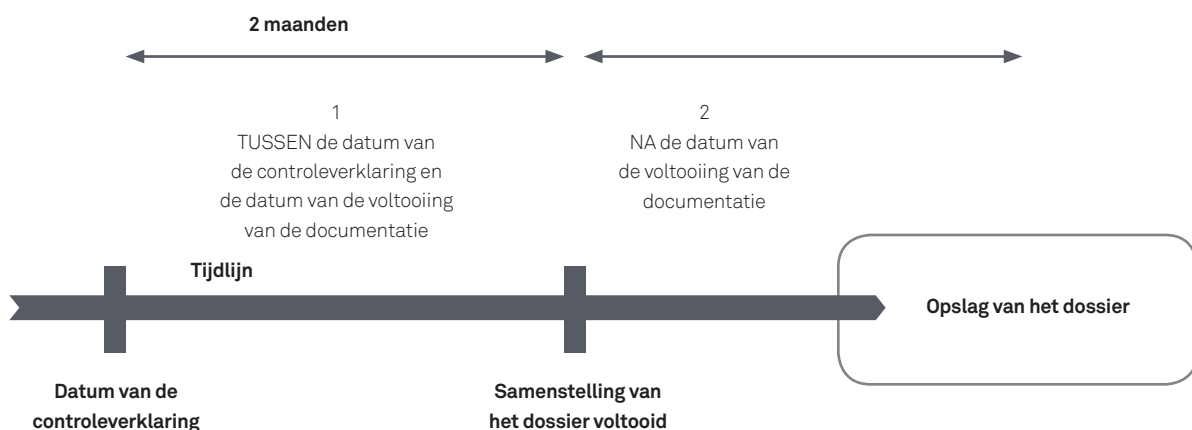
Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
230.13	<p>Indien in uitzonderlijke omstandigheden de accountant na de datum van de controleverklaring nieuwe of aanvullende controlewerkzaamheden uitvoert of komt tot nieuwe conclusies, dient hij te documenteren (Zie: Alinea A20)</p> <ol style="list-style-type: none"><li>a. De omstandigheden die zich hebben voorgedaan;</li><li>b. De nieuwe of aanvullende controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd, de verkregen controle-informatie, en de getrokken conclusies, alsmede de gevolgen daarvan voor de controleverklaring; en</li><li>c. Wanneer en door wie de daaruit voortvloeiende wijzigingen in de controledocumentatie zijn aangebracht en beoordeeld.</li></ol>

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

Het dateren van de controleverklaring geeft aan dat de controlewerkzaamheden compleet zijn. Na die datum bestaat er geen voortdurende verantwoordelijkheid om verder te zoeken naar controle-informatie.

Na de datum van de controleverklaring dient de definitieve samenstelling van de controledossiers tijdig plaats te vinden. Een gepaste tijdslimiet waarbinnen het samenstellen van het definitieve controledossier wordt voltooid, is doorgaans niet meer dan 2 maanden na de datum van de controleverklaring. Dit wordt in het volgende figuur weergegeven. Raadpleeg Bta artikel 11 en Standaard 230 voor meer details.

Figuur 16.7-1



### Breng wijzigingen aan in het controledossier

De vereisten bij het aanbrengen van wijzigingen in het controledossier zijn in het figuur hieronder weergegeven.

Figuur 16.7-2

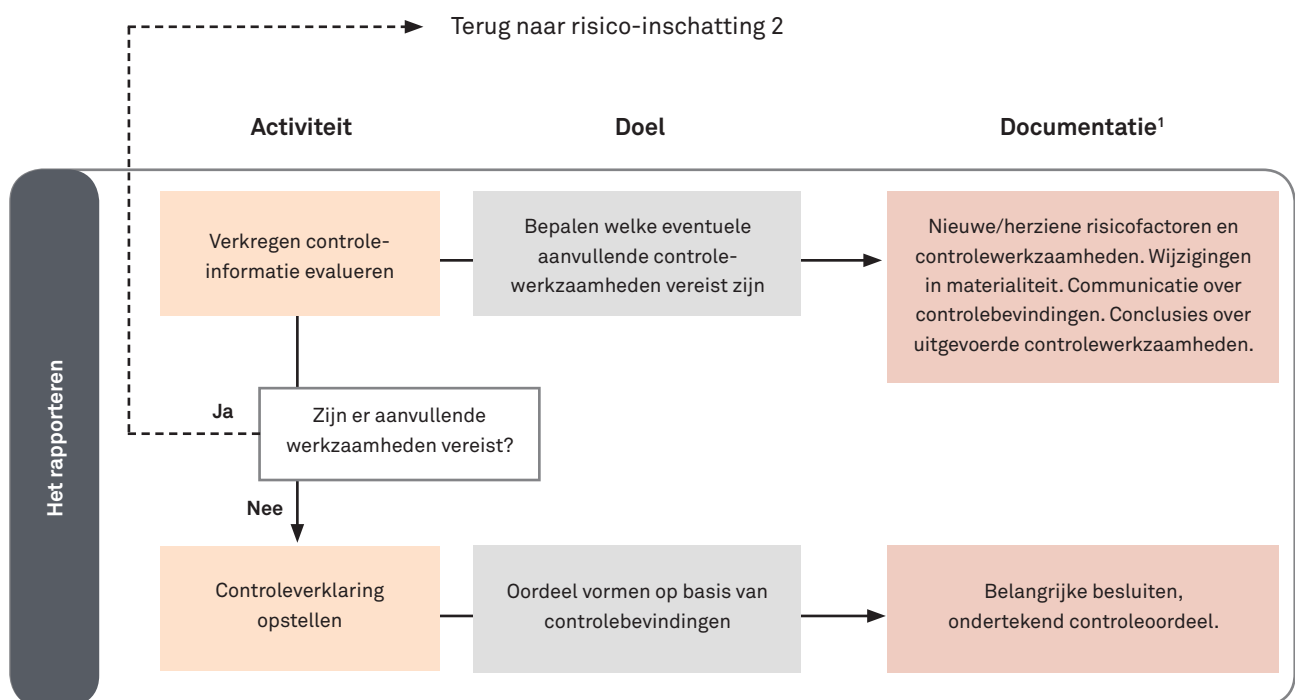
Periode	Data	Vereisten
1	TUSSEN de datum van de controleverklaring en de datum van de voltooiing van de documentatie	<p>Voer voor administratieve wijzigingen de volgende werkzaamheden uit:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Documenteer de aard van de verkregen controle-informatie, wie elk document heeft opgesteld en beoordeeld alsmede de eventuele aanvullende memo's voor het dossier die vereist zouden kunnen zijn;</li> <li>• Verwijder of vernietig achterhaalde documentatie;</li> <li>• Sorteert en rangschikt de werkdocumenten en breng onderlinge verwijzingen aan; en</li> <li>• Teken alle voltooiingschecklists in relatie tot het samenstellingsproces van het dossier af.</li> </ul> <p>Voor wijzigingen in de controle-informatie of voor getrokken conclusies dient aanvullende documentatie te worden opgesteld die de volgende drie kernvragen adresseert:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Wanneer en door wie dergelijke aanvullingen zijn gemaakt en (voor zover van toepassing) beoordeeld;</li> <li>• De specifieke redenen voor de aanvullingen; en</li> <li>• Het eventuele effect van aanvullingen op conclusies van de controle.</li> </ul>
2	NA de datum van de voltooiing van de documentatie	<p>Er mag GEEN documentatie worden verwijderd van het controledossier of worden vernietigd totdat de bewaringsperiode van het kantoor is afgelopen.</p> <p>Waar het noodzakelijk is om aanvullingen aan te brengen in de controle-documentatie na de datum van de voltooiing van de documentatie (met inbegrip van aanpassingen), dienen de drie kernvragen over wijzigingen in de controle-informatie, die in Periode 1 hierboven zijn uiteengezet, te worden beantwoord. Dit dient te gebeuren ongeacht de aard van de aanvullingen.</p>



# 17 | Het vormen van een oordeel over de financiële overzichten

Inhoud van het hoofdstuk	Relevante Standaarden
Vereisten en overwegingen in relatie tot: <ul style="list-style-type: none"> <li>• het vormen van een oordeel over de financiële overzichten; en</li> <li>• het opstellen van een gepast verwoorde controleverklaring.</li> </ul>	700

Figuur 17.0-1



1. Raadpleeg Standaard 230 voor een meer volledig overzicht van de vereiste documentatie.  
 2. Planning (Standaard 300) is een doorlopend en iteratief proces tijdens de gehele controle.

## 17.1 Overzicht

Alinea #	Doelstelling(en) van de Standaard
700.6	<p>De doelstellingen van de accountant zijn:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>Het vormen van een oordeel over de financiële overzichten op basis van een evaluatie van de conclusies getrokken uit de verkregen controle-informatie; en</li><li>Het op duidelijke wijze tot uitdrukking brengen van dat oordeel door middel van een schriftelijke verklaring die tevens de onderbouwing voor dat oordeel beschrijft.</li></ol>
Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
700.7	<p>In het kader van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenissen:</p> <ol style="list-style-type: none"><li><b>Financiële overzichten voor algemene doeleinden</b> - Financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor algemene doeleinden;</li><li><b>Stelsel voor algemene doeleinden</b> - Een stelsel inzake financiële verslaggeving dat is opgezet om tegemoet te komen aan de gemeenschappelijke financiële informatiebehoefte van een breed scala aan gebruikers. Het stelsel inzake financiële verslaggeving kan een getrouw-beeldstelsel zijn, dan wel een compliance-stelsel. De term "getrouw-beeld-stelsel" wordt gebruikt om te verwijzen naar een stelsel inzake financiële verslaggeving dat de naleving met de door het stelsel gestelde eisen vereist, alsmede:<ol style="list-style-type: none"><li>Expliciet of impliciet erkent dat om een getrouwe weergave van de financiële overzichten te bereiken, het voor het management nodig kan zijn om toelichtingen te verstrekken die verder gaan dan de toelichtingen die specifiek door het stelsel vereist zijn; of</li><li>Expliciet erkent dat het voor het management noodzakelijk kan zijn om van een door het stelsel gestelde eis af te wijken teneinde een getrouwe weergave van de financiële overzichten te bereiken. Dergelijke afwijkingen worden verondersteld uitsluitend noodzakelijk te zijn in buitengewoon zeldzame omstandigheden. De term "compliance-stelsel" wordt gebruikt om naar een stelsel inzake financiële verslaggeving te verwijzen dat de naleving met de door het stelsel gestelde eisen vereist, maar datgene wat in (i) of (ii) hierboven wordt erkend, niet bevat.</li></ol></li><li><b>goedkeurend oordeel</b> - Het door de accountant tot uitdrukking gebrachte oordeel in het geval de accountant tot de conclusie komt dat de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.</li></ol>
700.8	<p>Referentie aan "financiële overzichten" in deze Standaard houdt in "een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden, met inbegrip van de daarmee verband houdende toelichtingen". De daarmee verband houdende toelichtingen bestaan gewoonlijk uit een overzicht van belangrijke gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere toelichtingen. De door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving gestelde eisen bepalen de vorm en inhoud van de financiële overzichten, alsmede waaruit een volledige set van financiële overzichten bestaat.</p>
700.9	<p>Referentie aan "International Financial Reporting Standards" in deze Standaard houdt in de International Financial Reporting Standards uitgebracht door de International Accounting Standards Board, en referentie aan "International Public Sector Accounting Standards" houdt in de International Public Sector Accounting Standards uitgebracht door de International Public Sector Accounting Standards Board.</p>

De laatste stap in het controleproces is het evalueren van de verkregen controle-informatie, het in overweging nemen van de invloed van onderkende afwijkingen, het vormen van een controleoordeel en het opstellen van een juist verwoorde controleverklaring.

In dit hoofdstuk wordt het volgende geadresseerd:

- De financiële overzichten die opgezet zijn overeenkomstig één van de of beide twee stelsels voor algemene doeleinden die opgezet zijn om te voldoen aan de algemene behoefte aan financiële informatie van een brede groep gebruikers;
- Het vormen van een oordeel over een complete set van financiële overzichten voor algemene doeleinden. Dit is gebaseerd op een evaluatie van de conclusies die getrokken zijn uit de verkregen controle-informatie; en
- Het duidelijk tot uitdrukking brengen van dat oordeel door middel van een schriftelijke verklaring die tevens de basis voor dat oordeel beschrijft.

In hoofdstuk 23 en 24 van Deel 2 van deze handleiding worden situaties geadresseerd waarin een aangepast oordeel, een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden of paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring zijn vereist.

Voor controles die zijn uitgevoerd overeenkomstig de Standaarden, zal de bewoording van de goedkeurende controleverklaring een minimaal aantal elementen bevatten. De bewoordingen zullen standaard zijn, behalve wanneer aanvullende paragrafen worden toegevoegd voor een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden of een paragraaf inzake overige aangelegenheden.

Consistentie in de controleverklaring helpt bij:

- het bevorderen van de geloofwaardigheid in een wereldwijde markt door die controles die zijn uitgevoerd overeenkomstig de standaarden die wereldwijd worden erkend nog herkenbaarder te maken; en
- het bevorderen van het inzicht van de gebruikers en het helpt bij het onderkennen van ongebruikelijke omstandigheden wanneer deze plaatsvinden (zoals aanpassingen in de controleverklaring).

In sommige rechtsgebieden kan de wet- en regelgeving die de controle van de financiële overzichten regelt, andere bewoordingen voor het oordeel van de accountant voorschrijven. De verantwoordelijkheden van de accountant voor het vormen van een oordeel blijven echter hetzelfde. Waar de bewoordingen significant afwijken van de standaard internationale bewoordingen, zou de accountant het risico in overweging nemen dat de gebruikers de verkregen zekerheid misschien verkeerd begrijpen. Indien een dergelijk risico bestaat, zou een verdere uitleg aan de controleverklaring kunnen worden toegevoegd.

## 17.2 Stelsels inzake financiële verslaggeving

Het oordeel van de accountant over de financiële overzichten zal in de context van een van toepassing zijnde stelsel “voor algemene doeleinden” worden gevormd. Dit is een stelsel inzake financiële verslaggeving dat is opgezet om te voldoen aan de algemene behoefte aan informatie van een brede groep gebruikers. Aanvaardbare stelsels omvatten de volgende:

- International Financial Reporting Standards (Internationale standaarden voor financiële verslaggeving) voor het midden- en kleinbedrijf;
- International Financial Reporting Standards;
- International Public Sector Accounting Standards en
- Richtlijnen voor de jaarverslaggeving.

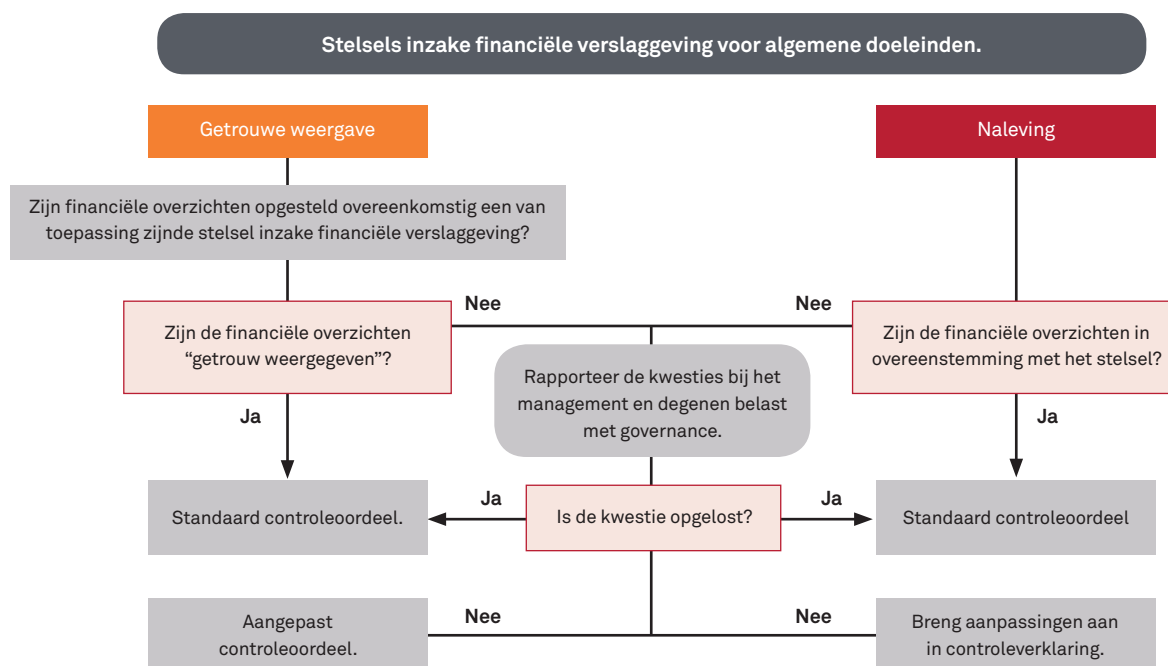
Er bestaan twee soorten van stelsels voor algemene doeleinden: het “getrouw-beeld-stelsel” en het “compliance-stelsel”. Deze stelsels worden in het volgende figuur beschreven.

Figuur 17.2-1

Vraag	Antwoord
<b>Getrouw-beeld-stelsel</b>	<p>Een stelsel inzake financiële verslaggeving (zoals de International Financial Reporting Standards) dat naleving vereist van de vereisten van het stelsel; en</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>i) dat expliciet of impliciet erkent dat, om een getrouwe weergave van de financiële overzichten te bereiken, het voor het management noodzakelijk kan zijn om toelichtingen te verstrekken die verdergaan dan toelichtingen die specifiek door het stelsel zijn vereist; of</li> <li>ii) dat expliciet erkent dat het voor het management noodzakelijk kan zijn om af te wijken van een door het stelsel gestelde eis om een getrouwe weergave van de financiële overzichten te bereiken. Dergelijke afwijkingen wordt alleen verondersteld dat ze noodzakelijk zijn in extreem zeldzame omstandigheden.</li> </ul>
<b>Compliance-stelsel</b>	<p>De accountant rapporteert over de vraag of de financiële overzichten “in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave zijn” of “een getrouw beeld geven” van de informatie waarvoor de financiële overzichten zijn opgezet om deze te representeren. Een stelsel inzake financiële verslaggeving dat naleving van de vereisten van het stelsel vereist, maar niet de erkenning bevat die bij (i) of (ii) hierboven voor een “getrouwe” weergave zijn weergegeven. Het is niet van de accountant vereist dat hij evalueert of de financiële overzichten een getrouwe weergave bereiken. Een voorbeeld zou een stelsel inzake financiële verslaggeving zijn dat door wet- of regelgeving is bepaald, dat is opgezet om te voldoen aan de behoeftes aan de financiële informatie van een brede groep gebruikers. De accountant rapporteert over de vraag of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld, overeenkomstig, bijvoorbeeld, “Vennootschapswet Rechtsgebied X”.</p>

Een beslisboom voor het vormen van een oordeel onder de twee stelsels voor algemene doeleinden staat hieronder weergegeven.

Figuur 17.2-2



In sommige gevallen kan het van de accountant vereist zijn dat hij een controle uitvoert overeenkomstig beide stelsels. In deze situaties zou het oordeel van de accountant verwijzen naar zowel het getrouw-beeld-stelsel als de van toepassing zijnde vereisten op grond van wet- of regelgeving.

### Nationale standaarden

Een verwijzing in de controleverklaring naar zowel de andere controlestandaarden als de NV COS is passend wanneer er geen sprake is van een conflict tussen de vereisten van beide sets van standaarden. Indien er wel sprake is van een conflict, zou de controleverklaring alleen verwijzen naar de controlestandaarden (andere controlestandaarden of de NV COS) als dit in overeenstemming is met één van de controleverklaringen die is opgesteld.

Op grond van Standaard 570 bijvoorbeeld, wordt van de accountant vereist dat hij een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden toevoegt om de nadruk te leggen op een probleem inzake de continuïteit, terwijl bepaalde andere controlestandaarden een dergelijke alinea verbieden.

## 17.3 Het vormen van een oordeel

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
700.10	De accountant dient een oordeel te vormen over de vraag of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
700.11	Teneinde dit oordeel te vormen, dient de accountant te concluderen of hij een redelijke mate van zekerheid heeft verkregen over de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten, die het gevolg is van fraude of fouten. Deze conclusie dient rekening te houden met: <ol style="list-style-type: none"><li>De conclusie van de accountant, overeenkomstig Standaard 330, of er voldoende en geschikte controle-informatie werd verkregen;</li><li>De conclusie van de accountant, overeenkomstig Standaard 450, of de niet gecorrigeerde afwijkingen, individueel dan wel getotaliseerd, van materieel belang zijn<sup>11</sup>; en</li><li>De evaluaties die op grond van alinea's 12-15 zijn vereist.</li></ol>
700.12	De accountant dient te evalueren of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met de eisen gesteld door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Deze evaluatie dient de overweging te bevatten van de kwalitatieve aspecten van de administratieve praktijken van de entiteit, met inbegrip van indicatoren van een mogelijke oneigenlijke beïnvloeding in de standpunten die door het management zijn ingenomen. (Zie: Alinea A1-A3)
700.13	In het bijzonder dient de accountant te evalueren of, in het licht van de eisen gesteld door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving: <ol style="list-style-type: none"><li>De financiële overzichten op adequate wijze informatie verschaffen over de belangrijke geselecteerde en toegepaste grondslagen voor financiële verslaggeving;</li><li>De geselecteerde en toegepaste grondslagen voor financiële verslaggeving consistent zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, en passend zijn;</li><li>De door het management gemaakte schattingen redelijk zijn;</li><li>De in de financiële overzichten gepresenteerde informatie relevant, betrouwbaar, vergelijkbaar en begrijpelijk is;</li><li>De financiële overzichten adequate toelichtingen verschaffen om de beoogde gebruikers in staat te stellen om de invloed te begrijpen van transacties en gebeurtenissen van materieel belang op de informatie die in de financiële overzichten wordt bekendgemaakt (Zie: Alinea A4);</li></ol>

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
	f. De in de financiële overzichten gebruikte terminologie, met inbegrip van de titel van elk financieel overzicht, passend is.
700.14	<p>In het geval de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een getrouw-beeldstelsel, zal de evaluatie die op grond van de alinea's 12-13 is vereist, mede de vraag omvatten of de financiële overzichten een getrouwe weergave bereiken. De evaluatie door de accountant van de vraag of de financiële overzichten een getrouwe weergave bereiken dient de overweging in te houden van:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>De algehele presentatie, structuur en inhoud van de financiële overzichten; en</li> <li>De vraag of de financiële overzichten, met inbegrip van de daarmee verband houdende toelichtingen, de onderliggende transacties en gebeurtenissen weergeven op een wijze die een getrouwe weergave bereikt.</li> </ol>
700.15	De accountant dient te evalueren of de financiële overzichten op adequate wijze verwijzen naar het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, dan wel op adequate wijze hiervan een beschrijving geven. (Zie: Alinea A5-A10)
700.16	De accountant dient een goedkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen in het geval hij tot de conclusie komt dat de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
700.17	<p>Indien de accountant:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Tot de conclusie komt dat, op basis van de verkregen controle-informatie, de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang bevatten; of</li> <li>Niet in staat is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om te concluderen dat de financiële overzichten geen afwijking van materieel belang bevatten, dient hij het oordeel in de controleverklaring aan te passen overeenkomstig Standaard 705.</li> </ol>
700.18	Indien de financiële overzichten, opgesteld in overeenstemming met de eisen gesteld door een getrouw-beeld-stelsel, geen getrouwe weergave bereiken, dient de accountant deze aangelegenheid met het management te bespreken en, afhankelijk van de eisen gesteld door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving alsmede van hoe deze aangelegenheid wordt opgelost, dient hij te bepalen of het noodzakelijk is het oordeel in de controleverklaring aan te passen overeenkomstig Standaard 705. (Zie: Alinea A11)
700.19	Wanneer de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een compliance-stelsel, wordt niet van de accountant vereist om te evalueren of de financiële overzichten een getrouwe weergave bereiken. Indien de accountant evenwel, in uiterst zeldzame omstandigheden, tot de conclusie komt dat dergelijke financiële overzichten misleidend zijn, dient de accountant deze aangelegenheid met het management te bespreken, en afhankelijk van hoe deze aangelegenheid wordt opgelost, dient hij te bepalen of, en op welke wijze, hij hierover moet communiceren in de controleverklaring. (Zie: Alinea A12)

Bij het vormen van een oordeel is het nodig dat de accountant zekerstelt dat de overzichten opgezet zijn overeenkomstig het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, zoals in het figuur hieronder staat weergegeven.

Figuur 17.3-1

Overwegingen	
Het vormen van een controleoordeel	<b>Materialiteit</b> Concludeer of: <ul style="list-style-type: none"><li>• de materialiteit in de context van de gerealiseerde financiële resultaten van de entiteit passend blijft.</li><li>• niet-gecorrigeerde afwijkingen (met inbegrip van niet/gecorrigeerde afwijkingen in relatie tot voorgaande verslagperiodes), afzonderlijk dan wel geaggregeerd, zouden kunnen resulteren in een afwijking van materieel belang.</li></ul>
	<b>Controle-informatie</b> <ul style="list-style-type: none"><li>• Is er voldoende en passende controle-informatie verkregen?</li><li>• Zijn de schattingen die door het management zijn gemaakt redelijk?</li><li>• Worden de conclusies die getrokken zijn gedurende de controle bevestigd door de cijfer analyses die zijn uitgevoerd op of aan het einde van de verslagperiode?</li></ul>
	<b>Grondslagen voor de financiële verslaggeving</b> <ul style="list-style-type: none"><li>• Worden de significante grondslagen voor de financiële verslaggeving op adequate wijze door de financiële overzichten toegelicht?</li><li>• Zijn de grondslagen voor de financiële verslaggeving consistent met het stelsel inzake financiële verslaggeving, en zijn zij passend in de gegeven omstandigheden?</li></ul>
	<b>In de financiële overzichten opgenomen toelichtingen</b> <ul style="list-style-type: none"><li>• Verwijzen de financiële overzichten naar of beschrijven zij het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving?</li><li>• Zijn alle in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen gemaakt zoals dat vereist is op grond van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving?</li><li>• Is de terminologie die gebruikt is in de financiële overzichten, met inbegrip van de titel van ieder financieel overzicht, passend?</li><li>• Zijn er adequate toelichtingen die de beoogde gebruikers in staat stellen om het effect van de van materieel belang zijnde transacties en gebeurtenissen op de informatie die in de financiële overzichten wordt bekendgemaakt te begrijpen?</li><li>• Is de informatie die gepresenteerd is relevant, betrouwbaar, vergelijkbaar, te begrijpen en voldoende?</li><li>• Verstrekken de financiële overzichten adequate toelichtingen om de beoogde gebruikers in staat te stellen om het effect van de van materieel belang zijnde transacties en gebeurtenissen op de in de informatie die in de financiële overzichten bekend wordt gemaakt te begrijpen?</li></ul>
	<b>Getrouw-beeld-stelsels</b> <ul style="list-style-type: none"><li>• Geven algehele presentatie, structuur en inhoud (met inbegrip van informatieverschaffing in de toelichtingen) een getrouwe weergave van onderliggende transacties en gebeurtenissen overeenkomstig het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving? Zo niet, bestaat er dan noodzaak om toelichtingen te verstrekken naast die welke specifiek zijn vereist op grond van het stelsel om een getrouw beeld zeker te stellen?</li><li>• Zijn de financiële overzichten, na de eventuele aanpassingen die door het management zijn gemaakt als gevolg van het controleproces, consistent met het verworven inzicht in de entiteit en haar omgeving?</li></ul>

Figuur 17.3-1

Overwegingen
<p><b>Compliance-stelsels</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Zijn de financiële overzichten misleidend? Dit is alleen waarschijnlijk in extreem zeldzame situaties.</li> </ul>

Op basis van de resultaten van de evaluaties die hierboven uiteen zijn gezet, zou de accountant bepalen welke vorm van controleverklaring (goedkeurend of afkeurend) in de gegeven omstandigheden passend is, zoals in het figuur hieronder is weergegeven.

Figuur 17.3-2

Type oordeel	Conclusies van de accountant
<b>Goedkeurend oordeel</b>	De financiële overzichten zijn, in alle van materieel belang zijnde opzichten, opgezet overeenkomstig het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, en een goedkeurend oordeel zou passend zijn.
<b>Aangepast oordeel</b> (Oordeel met beperking, afkeurend oordeel of oordeelonthouding)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Op basis van de verkregen controle-informatie bevatten de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang; of</li> <li>Er kon geen voldoende en passende controle-informatie worden verkregen om te kunnen concluderen dat de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten.</li> </ul> <p>In Deel 2, Hoofdstuk 23 of van deze handleiding wordt het onderwerp van deze aanpassingen aan de controleverklaring geadresseerd.</p>

## 17.4 Vorm en bewoordingen van de controleverklaring

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
700.20	De controleverklaring dient op schrift te worden gesteld. (Zie: Alinea A13-A14)
700.21	De controleverklaring dient een titel te hebben die duidelijk aangeeft dat het een verklaring is van een onafhankelijke accountant (Zie alinea: A15)
700.22	De controleverklaring dient te worden geadresseerd zoals vereist is in de omstandigheden van de opdracht. (Zie: Alinea A16)
700.23	<p>De inleidende paragraaf in de controleverklaring dient: (Zie: Alinea A17-A19)</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>De entiteit te identificeren waarvan de financiële overzichten zijn gecontroleerd;</li> <li>Te stellen dat de financiële overzichten gecontroleerd zijn;</li> <li>De titel van alle overzichten die gezamenlijk de financiële overzichten vormen in de financiële overzichten te vermelden;</li> <li>Te refereren aan het overzicht van belangrijke gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere toelichtingen; en</li> </ol>



Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
	e. De datum of periode te specificeren die wordt omvat door elk financieel overzicht die samen de financiële overzichten vormen.
700.24	Deze sectie van de controleverklaring beschrijft de verantwoordelijkheden van diegenen in de organisatie die verantwoordelijk zijn voor het opstellen van de financiële overzichten. De controleverklaring hoeft niet specifiek te verwijzen naar het "management", doch dient de term te gebruiken die passend is in de context van het wettelijk kader in het specifieke rechtsgebied. In sommige rechtsgebieden kan de passende referentie degenen belast met governance zijn.
700.25	De controleverklaring dient een sectie te omvatten met de titel "Verantwoordelijkheid van het management [of andere passende term] voor de financiële overzichten".
700.26	De controleverklaring dient de verantwoordelijkheid van het management voor het opstellen van de financiële overzichten te beschrijven. De beschrijving dient een uitleg te bevatten dat het management verantwoordelijk is voor het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, alsmede voor een zodanige interne beheersing als het management noodzakelijk acht om het opstellen van financiële overzichten die geen afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude of fouten mogelijk te maken. (Zie: Alinea A20-A23)
700.27	In het geval de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel, zal de uitleg over de verantwoordelijkheid van het management voor de financiële overzichten in de controleverklaring refereren aan "het opstellen en getrouw weergeven van deze financiële overzichten" of "het opstellen van de financiële overzichten die een getrouw beeld geven", afhankelijk van wat gepast is in de gegeven omstandigheden.
700.28	De controleverklaring dient een sectie te omvatten met als titel "Verantwoordelijkheid van de accountant".
700.29	De controleverklaring dient te stellen dat het de verantwoordelijkheid is van de accountant om een oordeel tot uitdrukking te brengen over de financiële overzichten op basis van de controle. (Zie: Alinea A24)
700.30	De controleverklaring dient te vermelden dat de controle is uitgevoerd overeenkomstig Standaarden-Nederlands recht. De controleverklaring dient tevens uit te leggen dat deze Standaarden vereisen dat de accountant ethische voorschriften naleeft en dat de accountant de controle plant en uitvoert teneinde een redelijke mate van zekerheid over de vraag of de financiële overzichten geen afwijking van materieel belang bevatten te verkrijgen. (Zie: Alinea A25-26)
700.31	De controleverklaring dient een controle te beschrijven door te vermelden dat: <ul style="list-style-type: none"> <li data-bbox="339 1693 1437 1749">a. Een controle het uitvoeren van werkzaamheden met zich meebrengt gericht op het verkrijgen van controle-informatie over bedragen en toelichtingen die in de financiële overzichten zijn opgenomen;</li> <li data-bbox="339 1760 1437 2092">b. De geselecteerde werkzaamheden afhankelijk zijn van de door de accountant toegepaste oordeelsvorming, met inbegrip van het inschatten van de risico's dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude of fouten. Bij het maken van deze risico-inschattingen neemt de accountant de interne beheersing in aanmerking die relevant is voor het door de entiteit opstellen van de financiële overzichten gericht op het opzetten van controlewerkzaamheden die passend zijn in de omstandigheden, maar niet met het doel een oordeel tot uitdrukking te brengen over de effectiviteit van de interne beheersing van de entiteit. In omstandigheden dat de accountant tevens een verantwoordelijkheid heeft om een oordeel tot uitdrukking te brengen over de effectiviteit van de interne beheersing in samenhang met de controle van de financiële overzichten, dient de accountant de zinsnede weg te laten dat het door de accountant in overweging nemen</li> </ul>

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
	<p>van de interne beheersing niet bedoeld is om een oordeel tot uitdrukking brengen over de effectiviteit van de interne beheersing; en</p> <p>c. Een controle tevens het evalueren van de geschiktheid van de gebruikte grondslagen voor financiële verslaggeving en van de redelijkheid van de door het management gemaakte schattingen, alsmede de algehele presentatie van de financiële overzichten omvat.</p>
700.32	<p>In het geval de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een getrouw-beeldstelsel, dient de in de controleverklaring opgenomen beschrijving van controle te refereren aan “het opstellen en getrouw weergeven door de entiteit van de financiële overzichten” of “het opstellen door de entiteit van de financiële overzichten die een getrouw beeld geven”, afhankelijk van wat gepast is in de omstandigheden.</p>
700.33	<p>De controleverklaring dient te stellen of de accountant van mening is dat controle-informatie die hij heeft verkregen voldoende en geschikt is om een onderbouwing voor het oordeel van de accountant te bieden.</p>
700.34	<p>De controleverklaring dient een sectie te bevatten met als titel “Oordeel”.</p>
700.35	<p>In het geval een goedkeurend oordeel tot uitdrukking wordt gebracht over de financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel, dient het oordeel van de accountant, tenzij op andere wijze door de wet- of regelgeving wordt geëist, één van de volgende bewoordingen te gebruiken, die beschouwd worden als zijnde equivalent:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li data-bbox="341 1115 1439 1176">De financiële overzichten geven in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave, ... in overeenstemming met [het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving]; of</li> <li data-bbox="341 1182 1439 1240">De financiële overzichten geven een getrouw beeld van ... in overeenstemming met [het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving]. (Zie: Alinea A27-A33)</li> </ol>
700.36	<p>Bij het tot uitdrukking brengen van een goedkeurend oordeel over de financiële overzichten opgesteld in overeenstemming met een compliance-stelsel, dient het oordeel van de accountant te vermelden dat de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met [het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving]. (Zie: Alinea A27, A29-A33)</p>
700.37	<p>Indien de in de controleverklaring opgenomen referentie aan het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving geen referentie is aan de International Financial Reporting Standards uitgebracht door de International Accounting Standards Board (IASB), noch aan de International Public Sector Accounting Standards uitgebracht door de International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), noch aan Titel 9 Boek 2 BW dient het oordeel van de accountant het rechtsgebied van oorsprong van het stelsel aan te duiden.</p>
700.38	<p>Indien de accountant overige rapporteringsverantwoordelijkheden behandelt in de controleverklaring betreffende de financiële overzichten die een aanvulling inhouden ten aanzien van de verantwoordelijkheid van de accountant onder de Standaarden om over de financiële overzichten te rapporteren, dienen deze overige rapporteringsverantwoordelijkheden te worden behandeld in een aparte sectie in de controleverklaring, met als subtitel “Verklaring betreffende overige door de wet- of regelgeving gestelde eisen”, of anderszins in voorkomend geval ten aanzien van de inhoud van de sectie. (Zie: Alinea A34-A35)</p>
700.39	<p>Indien de controleverklaring een aparte sectie omvat inzake de overige rapporteringsverantwoordelijkheden, dienen de titels, statements en verstrekte verklaringen waarnaar in de alinea’s 23-37 wordt verwezen onder de subtitel “Verklaring betreffende de financiële overzichten” te worden opgenomen. De “Verklaring betreffende overige door de wet-of regelgeving gestelde eisen” dient te volgen op de “Verklaring betreffende de financiële overzichten”. (Zie: Alinea A36)</p>

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
700.40	De controleverklaring dient te worden ondertekend. (Zie: Alinea A37)
700.41	<p>De controleverklaring dient niet vroeger te worden gedateerd dan de datum waarop de accountant voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen waarop hij zijn oordeel over de financiële overzichten baseert, met inbegrip van informatie die aantoont dat (Zie: Alinea A38-41):</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>a. Alle overzichten die de financiële overzichten vormen, met inbegrip van de daarmee verband houdende toelichtingen, zijn opgesteld; en</li> <li>b. Degenen met de erkende bevoegdheid hebben beweerd dat zij verantwoordelijkheid hebben genomen voor die financiële overzichten.</li> </ol>
700.42	De controleverklaring dient de naam te vermelden van de locatie in het rechtsgebied waar de accountant kantoor houdt.
700.43	<p>Indien van de accountant op grond van wet- of regelgeving van een specifiek rechtsgebied wordt vereist om een specifieke lay-out of bewoordingen van de controleverklaring te gebruiken, dient de controleverklaring slechts te refereren aan de Standaarden indien de controleverklaring ten minste elk van de volgende elementen bevat: (Zie: Alinea A42)</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>a. Een titel;</li> <li>b. Een geadresseerde, zoals vereist door de omstandigheden van de opdracht;</li> <li>c. Een inleidende paragraaf die de gecontroleerde financiële overzichten identificeert;</li> <li>d. Een beschrijving van de verantwoordelijkheid van het management (of een andere passende term, zie: Alinea 24) voor het opstellen van de financiële overzichten;</li> <li>e. Een beschrijving van de verantwoordelijkheid van de accountant om een oordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking te brengen, alsmede van de reikwijdte van de controle, die bevat: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Een referentie aan de Standaarden en de wet- of regelgeving; en</li> <li>- Een beschrijving van een controle overeenkomstig deze Standaarden;</li> </ul> </li> <li>f. Een oordeelsparagraaf waarin een oordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking wordt gebracht en een referentie aan het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving gebruikt om de financiële overzichten op te stellen (met inbegrip van het aanduiden van het rechtsgebied van oorsprong van het stelsel inzake financiële verslaggeving dat noch International Financial Reporting Standards, noch International Public Sector Accounting Standards is, Zie: Alinea 37);</li> <li>g. De ondertekening van de accountant;</li> <li>h. De datum van de controleverklaring; en</li> <li>i. Het adres van de accountant.</li> </ol>
700.44	<p>Van een accountant kan vereist worden om een controle uit te voeren <i>overeenkomstig andere controlestandaarden van een specifiek rechtsgebied of van een internationale instantie die standaarden vaststelt (standards setter) 12 (de "andere controlestandaarden")</i>, maar hij kan bovendien de NV COS hebben nageleefd bij de uitvoering van de controle. Indien dit het geval is, kan de controleverklaring verwijzen naar de NV COS in aanvulling op de andere controlestandaarden, doch de accountant dient dit enkel te doen indien: (Zie: Alinea A43-A44)</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>a. Er geen conflict is tussen de vereisten van de andere controlestandaarden en de vereisten in de Standaarden NV COS, dat er voor de accountant toe zou leiden: <ol style="list-style-type: none"> <li>(i) Om een verschillend oordeel te vormen; of</li> <li>(ii) Om niet een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden die in de bijzondere omstandigheden op grond van de Standaarden NV COS wordt vereist, op te nemen; en</li> </ol> </li> <li>b. De controleverklaring minstens elk van de elementen bevat zoals uiteengezet in alinea 43(a)-(i) in het geval de accountant gebruikt maakt van de layout of de bewoordingen die door de andere controlestandaarden wordt gespecificeerd. Referentie aan wet- of regelgeving in alinea 43(e) dient te worden</li> </ol>

Alinea #	Relevant(e) uittreksel(s) uit de Standaard
	gelezen als referentie aan de andere controlestandaarden. De controleverklaring dient daarbij dergelijke andere controlestandaarden aan te duiden.
700.45	<i>In het geval de controleverklaring verwijst naar zowel de andere controlestandaarden als de NV COS, dient de controleverklaring het rechtsgebied van oorsprong van de andere controlestandaarden aan te duiden.</i>
700.46	Indien aanvullende informatie die niet wordt vereist door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving wordt gepresenteerd met de gecontroleerde financiële overzichten, dient de accountant te evalueren of dergelijke aanvullende informatie op duidelijke wijze van de gecontroleerde financiële overzichten wordt onderscheiden. Indien dergelijke aanvullende informatie niet op duidelijke wijze van de gecontroleerde financiële overzichten wordt onderscheiden, dient de accountant het management te verzoeken om de wijze waarop de niet gecontroleerde aanvullende informatie wordt gepresenteerd, te wijzigen. Indien het management weigert om dit te doen, dient de accountant in zijn controleverklaring uiteen te zetten dat dergelijke aanvullende informatie niet werd gecontroleerd.
700.47	Aanvullende informatie die niet is vereist onder het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving maar desalniettemin een integraal deel uitmaakt van de financiële overzichten omdat het niet op duidelijke wijze van de gecontroleerde financiële overzichten kan worden onderscheiden omwille van de aard daarvan en de wijze waarop dit werd gepresenteerd, dient door het oordeel van de accountant te worden omvat.

De controleverklaring communiceert de volgende informatie aan de lezer:

- De verantwoordelijkheden van het management;
- De verantwoordelijkheden van de accountant en een beschrijving van de controle;
- De controle is uitgevoerd overeenkomstig de Standaarden (Standaarden);
- Het financiële stelsel inzake financiële verslaggeving waarvan gebruik is gemaakt; en
- Het oordeel van de accountant over de financiële overzichten.

De vorm van de controleverklaring zal worden beïnvloed door het stelsel inzake financiële verslaggeving waarvan gebruik is gemaakt, door eventuele aanvullende vereisten die op grond van wet- of regelgeving zijn vereist en door het opnemen van eventuele aanvullende informatie. De controleverklaring wordt "Controleverklaring van de onafhankelijke accountant" genoemd en het is vereist dat de opschriften van iedere pagina er als volgt uitzien:

- Controleverklaring bij een jaarrekening;
- Verantwoordelijkheid van het management voor de financiële overzichten;
- De verantwoordelijkheid van de accountant; en
- Oordeel.

Overige opschriften voor paragrafen die zouden kunnen worden gebruikt voor zover dit van toepassing is, zijn:

- Benadrukking van aangelegenheden; en
- Verklaring betreffende overige door wet- en regelgeving gestelde eisen.

De hoofdcomponenten van de controleverklaring (die in schriftelijke vorm zal moeten zijn) zijn uiteengezet in het volgende figuur.

Figuur 17.4-1

Component	Opmerkingen
<b>Titel</b>	<p><b>Onafhankelijke controleverklaring</b></p> <p>Door gebruik te maken van het woord “onafhankelijk” wordt de onafhankelijke controleverklaring van verklaringen die door anderen zijn uitgebracht onderscheiden.</p>
<b>Geadresseerde</b>	<p><b>Degenen voor wie de verklaring is opgesteld</b></p> <p>(Typisch aandeelhouders of degenen belast met governance) Dit kan ook worden bepaald door de omstandigheden van de opdracht of door lokale wet- of regelgeving.</p>
<b>Inleidende paragraaf</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Identificeert de entiteit waarvan de financiële overzichten zijn gecontroleerd.</li> <li>• Stelt dat de financiële overzichten gecontroleerd zijn.</li> <li>• Vermeldt de titel van alle overzichten die gezamenlijk de financiële overzichten vormen in alle financiële overzichten.</li> <li>• Refereert aan het overzicht van belangrijke grondslagen voor de financiële verslaggeving en andere verklarende toelichtingen.</li> <li>• Specificeert de datum of de periode die wordt omvat door elk financiële overzichten die samen de financiële overzichten vormen.</li> </ul> <p>Waar aanvullende informatie wordt gepresenteerd, leg dan uit of het onder het controleoordeel valt of dat het zich duidelijk onderscheidt dat dit niet onder het controleoordeel valt.</p>
<b>Verantwoordelijkheid van het management (of een andere toepasselijke titel) voor de financiële overzichten</b>	<p>Legt uit dat het management verantwoordelijk is voor het opstellen van de financiële overzichten overeenkomstig het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. De verklaring vermeldt dat het management verantwoordelijk is voor:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• het opstellen en de getrouwe weergave van de financiële overzichten overeenkomstig het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; en</li> <li>• dergelijke interne beheersing waarvan het management bepaalt dat die noodzakelijk is om het opstellen van de financiële overzichten die geen afwijkingen van materieel belang bevatten als gevolg van fraude of het maken van fouten mogelijk te maken.</li> </ul> <p>De verantwoordelijkheid van het management omvat het volgende:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Het aanvaarden van de verantwoordelijkheid voor interne beheersing die noodzakelijk is om het mogelijk te maken dat de financiële overzichten geen afwijkingen van materieel belang bevatten, hetzij door fraude, hetzij door het maken van fouten;</li> <li>• Het selecteren en toepassen van de passende grondslagen voor de financiële verslaggeving;</li> <li>• Zeker te stellen dat de informatie die in de financiële overzichten staat relevant, betrouwbaar, vergelijkbaar en te begrijpen is.</li> <li>• Zeker te stellen dat er adequate toelichtingen zijn om zeker te stellen dat de transacties van materieel belang door de gebruikers van de financiële overzichten worden begrepen;</li> <li>• Het maken van schattingen die in de gegeven omstandigheden redelijk zijn.</li> </ul>
<b>Verantwoordelijkheid van de accountant</b>	<p>Vermeldt dat de verantwoordelijkheid van de accountant ligt in het tot uitdrukking brengen van een oordeel over de financiële overzichten op basis van de controle. Dit omvat het volgende:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Vermelden dat de controle was uitgevoerd overeenkomstig Nederlands recht. De controleverklaring dient tevens uit te leggen dat deze Standaarden vereisen dat de accountant alle ethische voorschriften naleeft. Er wordt ook van de accountant vereist dat hij de controle plant en uitvoert om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen over de vraag of de financiële overzichten geen afwijkingen van materieel belang bevatten.</li> </ul>

Component	Opmerkingen
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Het omschrijven van een controle door het volgende te vermelden: <ul style="list-style-type: none"> <li>– Een controle brengt het uitvoeren van werkzaamheden met zich mee die gericht zijn op het verkrijgen van controle-informatie over de bedragen en toelichtingen die in de financiële overzichten zijn opgenomen;</li> <li>– De geselecteerde werkzaamheden zijn afhankelijk van de door de accountant toegepaste oordeelsvorming, met inbegrip van het inschatten van de risico's dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude of het maken fouten. Bij het maken van deze risico-inschattingen neemt de accountant de interne beheersing in aanmerking die relevant is voor het door de entiteit opstellen van de financiële overzichten die gericht zijn op het opzetten van controlewerkzaamheden die passend zijn in de omstandigheden, maar niet met het doel een oordeel tot uitdrukking te brengen over de effectiviteit van de interne beheersing van de entiteit. en</li> <li>– Een controle omvat tevens het evalueren van de geschiktheid van de gebruikte grondslagen voor financiële verslaggeving en van de redelijkheid van de door het management gemaakte schattingen, alsmede de algehele presentatie van de financiële overzichten.</li> </ul> </li> <li>• Het vermelden dat de accountant gelooft dat de controle-informatie die de accountant heeft verkregen voldoende en passend is om een basis te verstrekken voor het oordeel van de accountant.</li> <li>• In het geval de financiële overzichten zijn opgesteld overeenkomstig een getrouw-beeldstelsel, dient de in de controleverklaring opgenomen beschrijving van de controle te refereren aan "het opstellen en getrouw weergeven door de entiteit van de financiële overzichten" of "het opstellen door de entiteit van de financiële overzichten die een getrouw beeld geven", afhankelijk van wat gepast is in de omstandigheden.</li> </ul>
<b>Oordeel van de accountant</b>	<p><b>Getrouw-beeld-stelsels</b></p> <p>Vermeldt of de financiële overzichten, in alle van materieel belang zijnde opzichten, getrouw zijn weergegeven (of een getrouw beeld geven) overeenkomstig het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving of soortgelijke bewoordingen zoals dat op grond van wet- of regelgeving is vereist.</p> <p><b>Compliance-stelsels</b></p> <p>Vermeldt of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld overeenkomstig het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Indien de in de controleverklaring opgenomen referentie aan het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving geen referentie is aan de International Financial Reporting Standards dient het oordeel van de accountant het rechtsgebied van oorsprong van het stelsel aan te duiden (bijvoorbeeld overeenkomstig de grondslagen voor de financiële verslaggeving die over het algemeen in land X worden geaccepteerd...).</p>
<b>Overige verantwoordelijkheden inzake het rapporteren</b>	<p>Bepaalde standaarden, wetten of algemeen aanvaard gebruik in een rechtsgebied kunnen van de auditor vereisen, of kunnen toestaan, dat hij over overige verantwoordelijkheden rapporteert. Dergelijke aangelegenheden zouden moeten worden geadresseerd in een aparte paragraaf volgend op het oordeel van de accountant.</p>
<b>Handtekening van de accountant</b>	<p>De handtekening van de accountant zal gebaseerd zijn op wat in het bepaalde rechtsgebied van toepassing is. Het zou de naam van het kantoor, de persoonlijke naam van de accountant of allebei kunnen zijn. Het kan ook van de professionele accountancy-titel vereisen</p>

Component	Opmerkingen
	of de verwijzing naar het feit dat de accountant/het kantoor erkend is door de passende instantie die vergunningen verstrekt.
Datum van het rapport	Deze vindt niet vroeger plaats dan de datum waarop de accountant voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen waarop hij zijn oordeel baseert. Deze informatie omvat het volgende: <ul style="list-style-type: none"> <li>• De vermelding dat een complete set van financiële overzichten is opgesteld;</li> <li>• Het in overweging nemen van het effect van gebeurtenissen en transacties (die accountant bekend werden) die plaatsvonden tot aan die datum (raadpleeg Standaard 560); en</li> <li>• Beweringen van degenen met de erkende autoriteit dat zij de verantwoordelijkheid hebben genomen voor de financiële overzichten</li> </ul>
Het adres van de accountant	Geef de naam van de locatie van de accountant in het rechtsgebied waarin de accountant werkzaam is.

#### Goedkeurend controleoordeel - Compliance-stelsel

Voor voorbeeldteksten van controleverklaringen betreffende financiële overzichten wordt verwezen naar HRA 3.

## 17.5 Overige vereisten inzake het rapporteren

In sommige rechtsgebieden kan het vereist zijn dat de accountant rapporteert over aangelegenheden ter aanvulling op de verantwoordelijkheid van de accountant onder de Standaarden, zoals in het volgende figuur wordt besproken.

Figuur 17.5-1

	Bespreking
Aanvullende vereisten inzake het rapporteren	Het kan van de accountant zijn vereist dat hij commentaar geeft over de volgende aangelegenheden: <ul style="list-style-type: none"> <li>• De adequaatheid van de administratie van de entiteit;</li> <li>• Specifieke aangelegenheden als die gedurende het verloop van de controle onder de aandacht komen van de accountant; en</li> <li>• De resultaten van het uitvoeren van aanvullende gespecificeerde werkzaamheden.</li> </ul>
Rapporteert onder afzonderlijk opschrift	Om zeker te stellen dat de gebruikers deze aanvullende verantwoordelijkheden begrijpen, zou de accountant hierover kunnen rapporteren binnen een afzonderlijke sectie in de controleverklaring (bijvoorbeeld onder een nieuw subopschrift zoals "Verklaring betreffende overige door de wet- of regelgeving gestelde eisen").

## 17.6 Aanvullende informatie die met de financiële overzichten wordt gepresenteerd

Aanvullende informatie is informatie die samen met de gecontroleerde financiële overzichten wordt gepresenteerd, maar die niet door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereist is. Aanvullende informatie kan door wetgeving, regelgeving of standaarden zijn vereist, maar kan ook vrijwillig worden gepresenteerd.

Het is nodig dat aanvullende informatie (die dus niet vereist is door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving) duidelijk onderscheiden wordt van de gecontroleerde financiële overzichten. Dit hoeft niet wanneer het een integraal onderdeel is van de gecontroleerde financiële overzichten. Indien dergelijke aanvullende informatie niet duidelijk onderscheiden wordt, dient de accountant van het management te vragen om de wijze waarop de aanvullende informatie wordt gepresenteerd te veranderen. Indien het management weigert dit te doen, dient de accountant in de controleverklaring uit te leggen dat dergelijke aanvullende informatie niet is gecontroleerd.

Figuur 17.6-1

### Het presenteren van aanvullende informatie bij de financiële overzichten

#### **Maak een duidelijk onderscheid onder aanvullende informatie**

- Geef duidelijk aan dat de informatie “niet gecontroleerd” is.
- Verwijder eventuele onderlinge verwijzingen uit de financiële overzichten naar niet-gecontroleerde aanvullende informatie.
- Plaats de niet-gecontroleerde aanvullende informatie buiten de financiële overzichten.
- Identificeer de paginanummers in de controleverklaring waarop de gecontroleerde financiële overzichten zijn gepresenteerd.

Het feit dat aanvullende informatie niet gecontroleerd is, ontheft de accountant niet van zijn verantwoordelijkheid om zeker te stellen dat de informatie niet misleidend is of inconsistent is met de overige informatie die in de gecontroleerde financiële overzichten is opgenomen. (Raadpleeg Deel 1, Hoofdstuk 15.9 waarin Standaard 720 – Andere informatie in documenten waarin gecontroleerde financiële overzichten zijn opgenomen” wordt geadresseerd.)

## 17.7 Controles die zijn uitgevoerd overeenkomstig zowel andere controlestandaarden als de NV COS

Wanneer het van de accountant vereist is om te rapporteren over het naleven van de andere controlestandaarden en de NV COS, zou er in de controleverklaring een verwijzing worden gemaakt naar beide sets van standaarden.

Een verwijzing naar zowel de ander als de NV COS is passend wanneer er wordt voldaan aan de volgende voorwaarden.



Figuur 17.7-1

Voorwaarden	
<b>Verwijs naar het naleven van zowel de NV COS als de andere standaarden</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• De controleverklaring leeft de NV COS na die voor de controle relevant zijn.</li><li>• Alle verdere controlewerkzaamheden, die voor het naleven van de andere controlestandaarden noodzakelijk zijn, zijn uitgevoerd.</li><li>• Het rechtsgebied of land van oorsprong van de andere controlestandaarden is in de controleverklaring aangeduid.</li><li>• Alle elementen (Zie Figuur 17.4-1) van de standaard controleverklaring (zelfs bij het gebruikmaken van de lay-out en bewoordingen die door nationale wet- en regelgeving zijn gespecificeerd) zijn erin opgenomen.</li></ul>

Een verwijzing naar zowel de NV COS als de andere controlestandaarden is niet passend waar er sprake is van een conflict tussen de vereisten in de NV COS en de vereisten in de andere controlestandaarden dat zou resulteren in:

- het feit dat de accountant een ander oordeel tot uitdrukking brengt onder de andere standaarden dan een oordeel dat passend is voor de NV COS; en
- het feit dat er aanvullende informatie ontbreekt, zoals een Paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden, die op grond van de NV COS is vereist, maar op grond van de andere standaarden niet is toegestaan.

## 17.8 Aangepaste controleverklaringen

Raadpleeg Deel 2, Hoofdstuk 23 van deze handleiding waarin de aanpassingen in de controleverklaring worden geadresseerd.





Nederlandse  
Beroepsorganisatie  
van Accountants



**NBA**

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

T: 020 3010301  
F: 020 3020302  
E: [nba@nba.nl](mailto:nba@nba.nl)  
I: [www.nba.nl](http://www.nba.nl)