



# Handleiding Nederlandse controlestandaarden bij de controles in het MKB

Deel 2 - Praktische leidraden

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

<b>Deel 2</b>	<b>Eerste verwijzing naar de Standaarden</b>	<b>Paginanummer</b>
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-inschattingwerkzaamheden</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-inschattingfase 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

<b>Deel 1</b>	<b>Eerste verwijzing naar de Standaarden</b>	<b>Paginanummer</b>
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

# 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 volgende 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 2 van de handleiding, dat zich richt op de toepassing van de in Deel 1 geschetste concepten. Besproken worden de gebruikelijke stadia in de uitvoering van een controle, te beginnen met aanvaarding van de klant, planning en risico-inschatting, gevolgd door de wijze van inspelen op de risico's, evaluatie 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.

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.

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).

## 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 fraude-potentieel (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 verslaggeving-proces 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.

## 1.3 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 | Inleiding tot de Case Studies

Om te verduidelijken hoe de diverse aspecten van het controlewerkzaamheden in de praktijk kunnen worden gedocumenteerd, zijn twee case studies ontwikkeld gebaseerd op een fictief MKB en een fictieve zeer kleine entiteit. Het eerste scenario (case study A) is een meubelfabriek genaamd Dephta Meubilair B.V. met 10 medewerkers. Het tweede scenario (case study B) is Kumar B.V., een kleine entiteit waar twee mensen werken. Kumar B.V. levert voornamelijk goederen aan Dephta Meubilair B.V. Beide organisaties hebben besloten gebruik te maken van het IFRS-stelsel voor financiële verslaggeving.

Lezers wordt erop gewezen dat deze case studies uitsluitend ter verduidelijking zijn. De geleverde documentatie is een klein uittreksel uit een doorsnee controledossier en beschrijft slechts één van de manieren waarop de vereisten uit de Standaarden kunnen worden nageleefd. De gegevens, analyses en opmerkingen betreffen slechts enkele van de omstandigheden en overwegingen waarmee de accountant bij een bepaalde controle te maken kan hebben. Zoals altijd moet de accountant professionele oordeelsvorming toepassen.

## Case study A - Dephta Meubilair B.V.

### Achtergrond

Dephta Meubilair B.V. is een familiebedrijf dat meubels fabriceert. Er worden diverse soorten houten huishoudelijke meubelen geproduceerd, zowel kant-en-klaar als op bestelling. Dephta heeft een uitstekende reputatie als producent van kwaliteitsproducten.

De onderneming heeft drie grote productlijnen: slaapkamermeubelen, eetkamermeubelen en allerlei soorten tafels. Ook kunnen standaardmeubelen worden aangepast aan specifieke behoeften. Om gebruik te maken van de mogelijkheden van het internet heeft de onderneming onlangs een website opgezet waar rechtstreeks meubelen kunnen worden besteld die met een creditcard kunnen worden afgerekend. In de afgelopen periode heeft de onderneming speciaal vervaardigde meubels verkocht aan klanten tot wel 300 kilometer ver.

De fabricagefaciliteit bevindt zich op een stuk land naast het huis van Suraj Dephta. Een aanbouw aan de westkant van het huis van Suraj fungeert als winkel van Dephta Furniture. Belangrijke beslissingen worden vaak genomen rond de eetkamertafel (de eerste tafel die Suraj en zijn vader samen hebben gemaakt). Hij houdt van de symboliek om samen te eten aan het product waarmee het geld wordt verdiend waardoor zijn gezin kan eten.

### Branchetrends

Tot voor kort groeide Dephta snel. Maar de meubelbranche maakt op dit moment moeilijke tijden door vanwege:

- een verslechterde economie als gevolg van een wereldwijde recessie;
- het feit dat potentiële klanten hun uitgaven voor niet-essentiële goederen beperken, waaronder meubelen;
- concurrentie;
- de druk om prijzen te laten dalen om omzet te verkrijgen; en
- faillissement van sommige fabrikanten van meubelonderdelen, waardoor productievertragingen ontstaan.

### Governance

De onderneming is opgericht in 1952 door Jeewan Dephta, de vader van Suraj. Jeewan begon in een kleine werkplaats naast zijn woning met één draaibank waarop hij houten spindels en spijlen maakte.

De onderneming heeft geen formele governancestructuur. Jeewan en Suraj stellen elke periode een businessplan op en vergaderen vervolgens eenmaal per maand met een succesvolle plaatselijke zakenman, Ravi Jain, om hun voortgang ten opzichte van het plan te bespreken. Ook betalen ze Ravi om commentaar te leveren op de uitvoerbaarheid van hun nieuwe dromen en ideeën voor de onderneming, om de bedrijfsresultaten te beoordelen en om te adviseren over de aanpak van eventuele speciale problemen die zich hebben voorgedaan.

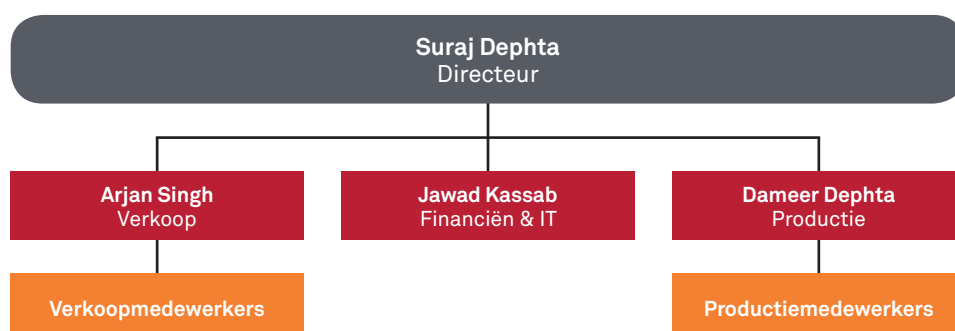
Ravis dochter Parvin (een jurist van opleiding), vergezelt haar vader gewoonlijk naar de vergaderingen met Suraj en Jeewan. Parvin geeft wat juridisch advies, maar haar echte passie ligt in marketing en promotie. Het was Parvins idee dat Dephta Furniture de zaak groter moest aanpakken en producten via het internet moest gaan verkopen.

Ook stimuleerde ze uitbreiding buiten de eigen regio en zelfs naar het buitenland. Door andere markten aan te boren kan de omzet misschien op peil blijven ondanks de huidige economische recessie.

### Personeel

Dephta Meubilair B.V. telt 10 full-time medewerkers. Zo'n zes van hen zijn op een of andere manier gerelateerd aan de familie. De meeste familieleden werken op de productieafdeling (wanneer nodig) naast hun rollen zoals beschreven in onderstaande toelichting. Tijdens drukke perioden kunnen twee tot vier tijdelijke werkrachten worden ingezet. Enkele van de tijdelijke krachten keren regelmatig terug, maar door het gebrek aan werkzekerheid is het verloop tamelijk groot. Als directeur houdt Suraj Dephta toezicht op alle aspecten van de onderneming. Arjan Singh is belast met de verkoop en wordt bijgestaan door twee full-time verkoopmedewerkers. Dameer, Surajs broer, is belast met de productie, inclusief het bestellen van grondstoffen en het beheren van voorraden. Omdat de bedrijfsruimte beperkt is, bevinden Suraj en Dameer zich nooit ver van het productieproces en ze delen het toezicht op de twee medewerkers.

Jawad Kassab (een neef van Suraj) is hoofd financiën en informatietechnologie (IT) en beschikt over twee medewerkers.

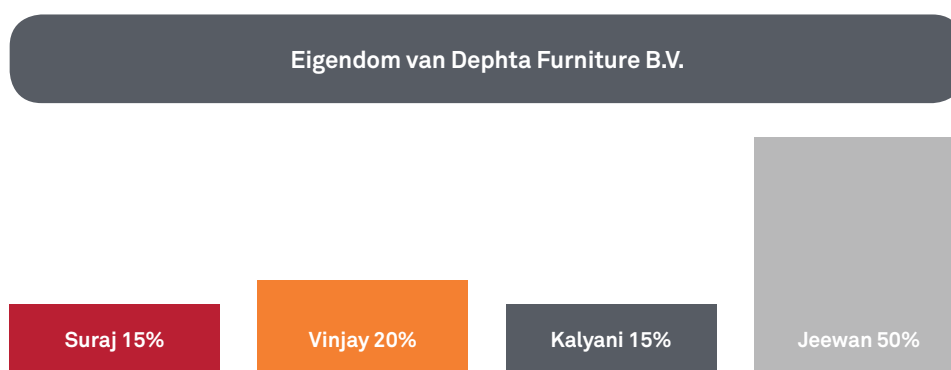


## Eigendom

Jeewan is de grootste aandeelhouder met een 50% belang in de onderneming. Hij heeft plannen om de aandelen over te gaan doen aan zijn zoon Suraj, zo lang als Suraj de onderneming full-time blijft leiden en de onderneming daardoor winstgevend blijft.

Suraj en zijn zus Kalyani hebben elk een belang van 15%.

De resterende 20% is in handen van een vriend van de familie, Vinjay Sharma. Vinjay is een vermogende investeerder die veel van het kapitaal ter beschikking heeft gesteld dat nodig was om de onderneming te laten groeien.



Kalyani is een bekende zangeres die veel op reis is. Ze is niet betrokken bij de activiteiten van de onderneming en vertrouwt volledig op haar vader en broer voor de behartiging van haar belangen.

Jaarlijks in juni organiseert Jeewan een meer formele zakelijke bijeenkomst. De aandeelhouders komen 's morgens bijeen (voornamelijk om de financiële overzichten te bespreken) en later in de middag volgt er een feestje voor het hele personeel. Suraj maakt van de gelegenheid gebruik om de medewerkers te vertellen hoe de onderneming ervoor staat en wat de plannen voor de toekomst zijn.

## Activiteiten

De onderneming begon oorspronkelijk met de fabricage van tafels, stoelen en spijlen voor railings en trapleuningen en heeft de productie sindsdien uitgebreid met eenvoudig huishoudelijk meubilair zoals dressoirs, kleerkasten en kabinetten. Dephta Furniture heeft een aanzienlijke groei doorgemaakt door onder meer de volgende strategieën:

- Levering van kwaliteitsproducten tegen redelijke prijzen aan plaatselijke klanten;
- Acceptatie van grotere meubelorders van grote meubelketens. Voor de levering van deze grote orders geldt een vaste leveringsdeadline (er staan grote boetes op late levering) en de winstmarges zijn veel kleiner dan voor op bestelling gemaakte meubels;
- Door de eerste onderneming in de regio te zijn die (een beperkt aantal) producten via het internet verkoopt; en
- Fabricage van onderdelen zoals spijlen en ronde tafelpoten voor andere meubelfabrikanten. Hierdoor heeft de onderneming dure draaibanken en gespecialiseerde gereedschappen kunnen aanschaffen die andere ondernemingen niet kunnen betalen.

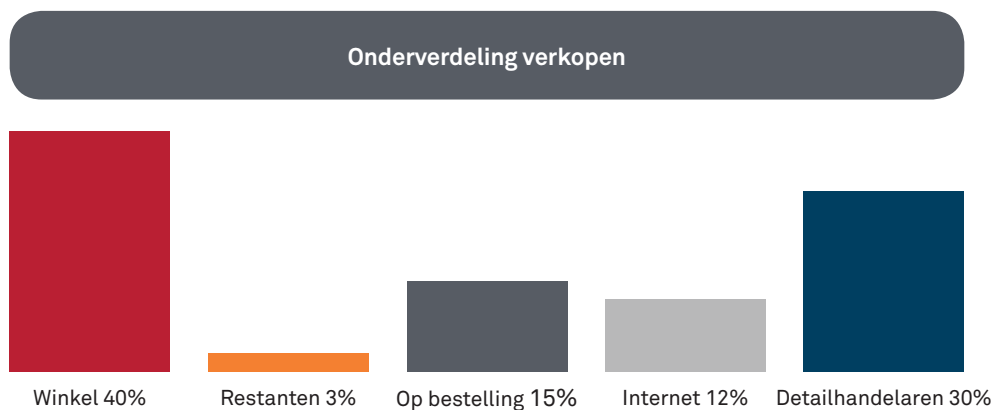
Dephta verkoopt ook meubel- en houtrestanten (artikelen die tijdens het kwaliteitsbeheersingsproces zijn afgekeurd) af fabriek tegen contant geld.

Ook wordt gedacht aan het exporteren van meubelen naar buurlanden. Suraj is zich ervan bewust dat dit hogere transportkosten met zich meebrengt, alsmede (soms) douaneformaliteiten, (soms) wisselkoersrisico's en mogelijke schade tijdens het transport. Hoewel verkoop aan buurlanden hogere kosten met zich meebrengt, lijkt het toch aantrekkelijk om potentiële nieuwe klanten te maken. Ook kent Parvin veel mensen bij de overheid en denkt ze dat ze kan helpen om de extra papierwinkel te vergemakkelijken.

## Verkopen

De onderverdeling van de verkopen is ongeveer:

- Standaardmeubilair (uit de catalogus) uit verkopen die in persoon in de winkel plaatsvinden: 40%
- Verkopen aan meubelhandelaren: 30%
- Meubelen op bestelling: 15%
- Internetverkopen: 12%
- Restantenverkopen vanuit fabriek: 3%



Arjan Singh is een geweldige handelsman. Hij is zeer vasthoudend in onderhandelingen met klanten en slaagt er meestal in om de koop te sluiten, hoewel de winstmarges soms klein zijn. Ondanks de economische recessie kocht hij onlangs een prachtig huis met uitzicht op de vallei.

### • Opmerkingen over het verkoopsysteem

- Voor orders voor de detailhandel en gespecialiseerde orders worden verkoopcontracten opgesteld. Voor alle orders op bestelling is een aanbetaling van 15% vereist, die bij ontvangst wordt geboekt als verkoopopbrengst. Twee van de grote detailhandelaren eisen dat Dephta 30 dagen voorraad aanhoudt zodat orders snel naar de winkels kunnen worden verzonden als dat nodig is. Deze contracten bevatten ook bepalingen dat voorraad aan Dephta kan worden geretourneerd als het niet binnen een gespecificeerde tijdsperiode wordt verkocht.
- Verkooporders worden op het moment van verkoop handmatig geregistreerd, behalve voor meubels die rechtstreeks uit de winkel worden verkocht of andere kleine artikelen. Alle orders van meer dan 500 € of als de verkoopprijs onder de minimum verkoopprijs ligt moeten worden goedgekeurd door Arjan. Facturen worden opgesteld als de artikelen naar de klant worden verzonden.
- Voor alle verkopen uit de winkel worden op het moment van verkoop facturen opgesteld en ingevoerd in het administratieve systeem, dat alle verkooptransacties automatisch nummert en op verzoek een orderbon produceert.
- Van de website wordt een samenvatting van de internetverkopen van de dag gedownload. Gegevens van de bestelde artikelen worden verzameld en naar de productieafdeling gestuurd. Tegelijkertijd wordt een factuur opgesteld en geboekt onder opbrengsten, aangezien het artikel al is betaald via de creditcard van de klant. Alle verzonden internet-orders gaan vergezeld van een factuur met de tekst "geheel voldaan".
- Arjan controleert zelden de kredietwaardigheid van klanten. Hij kent de meesten. In het verleden betaalden klanten onder rembours; tegenwoordig wordt krediet gegeven om dezelfde voorwaarden te kunnen bieden als de concurrenten van Dephta Furniture. Als gevolg daarvan heeft Dephta Furniture een kredietfaciliteit nodig van de bank. Elke periode lijkt het aantal openstaande rekeningen toe te nemen.
- Aan het eind van elke maand controleert Suraj de lijsten met verkopen en debiteuren. Hij kijkt of er geen duidelijke fouten in zitten en belt persoonlijk elke klant die meer dan 90 dagen achter is met betalen.
- Elk lid van de verkoopstaf (met inbegrip van Arjan) ontvangt naast een minimum basissalaris een commissie van 15% op elke verkoop. Om de verkoopmedewerkers te motiveren is hun basissalaris behoorlijk lager dan dat van de meeste andere medewerkers. Het computersysteem houdt de verkopen bij van alle verkoopmedewerkers.



Jawad print elke maand een rapport en stelt een lijst op van de commissie die bij de lonen van de volgende week wordt betaald. Suraj of Dameer controleert de lijsten met commissies en verkopen om er zeker van te zijn dat medewerkers het juiste bedrag ontvangen. Arjan ontvangt vanuit de meeste verkoopcommissie.

### **Informatietechnologie**

Het systeem bestaat uit zes PC's en een server waarop de internetsite wordt gehost. Het interne systeem wordt voornamelijk gebruikt voor e-mail, orderontvangst en administratieve verwerking.

De onderneming maakt wekelijks back-ups van het boekhoudsysteem op een externe harddisk die wordt bewaard in de kluis naast de computerruimte. In de afgelopen twee perioden zijn een firewall en wachtwoordbeveiliging toegevoegd. In de afgelopen periode zijn twee PC's uit het kantoor gestolen. De toegang tot de kantoren is nu beter beveiligd, de PC's zijn aan de bureaus geketend en de server staat in een aparte afgesloten ruimte die speciaal wordt gekoeld.

De internetverkopen worden beheerd door Jawad. De onderneming heeft een overeenkomst met de bank voor de verwerking van de creditcards voordat een order wordt goedgekeurd voor verzending en betaalt de bank 7% van elk verwerkte order. Het toepassingsprogramma voor internetverkopen levert de gegevens van elke verkoop, met inbegrip van naam en adres van de klant en de bestelde artikelen. Internettransacties worden dagelijks gedownload van de website en verkooporders worden opgesteld en doorgezonden naar de productieafdeling.

### **Personeelszaken en salaris**

Alle besluiten over het aannemen van personeel worden genomen door Dameer en Suraj. Net als zijn vader streeft Suraj naar het aannemen van competente mensen en verwacht hij loyaliteit van zijn medewerkers.

Medewerkers worden betaald aan het begin van elke maand. Een van de medewerkers van Jawad, Karla Winston, is verantwoordelijk voor de lonen. Zij heeft een lijst van medewerkers en berekent het salaris en inhoudingen op basis van samengevatte tijdkaarten die Dameer aan haar levert. Suraj beoordeelt het salaris elke maand voordat hij Karla opdracht geeft om de betalingen aan de medewerkers over te maken. De onderneming houdt geen formele personeelsgegevens bij.

### **Inkoop en productie**

Dameer is verantwoordelijk voor inkoop en productie. Omdat het voorraadsysteem niet erg geavanceerd is, heeft hij de neiging om van sommige artikelen te veel te bestellen, wat er vaak toe leidt dat voorraden in het magazijn liggen te verstoffen. Dit wordt beschouwd als beter dan te weinig voorraden bestellen, wat resulteert in productievertragingen.

#### **• Opmerkingen over de inkoop**

- Voordat aankopen van meer dan 5.000 € worden goedgekeurd moeten tenminste twee prijsopgaven worden aangevraagd. Een uitzondering geldt voor hout dat wordt geleverd door de lokale houtzagerij, waarmee Dephta een exclusief leveringscontract voor vijf jaar heeft afgesloten.
- De onderneming stelt inkooporders op voor de aanschaf van alle voorraden of bedrijfsmiddelen van meer dan 1.000 €.
- Dameer keurt alle nieuwe leveranciers goed en levert de gegevens aan Jawad. Jawad registreert de leveranciers vervolgens in het systeem en voert gegevens in van ontvangen facturen.

### **Boekhouding en financiën**

Jawad heeft economie gestudeerd aan de universiteit en is goed op de hoogte van administratieve en financiële aangelegenheden. Toen hij twee jaar geleden bij Dephta kwam werken introduceerde hij als spoedig het softwarepakket "Sound Accounting" van Onion Corp., dat is voorzien van geïntegreerde crediteuren-, debiteuren- en bedrijfsmiddelenmodules.

#### **• Toelichtingen over de boekhouding en financiën**

- Op dit moment beschikt de onderneming niet over een permanente voorraadadministratie. De voorraad wordt tweemaal per periode opgenomen, eenmaal aan het einde en eenmaal halverwege de verslagperiode. Dit zorgt ervoor dat winstmarges op verkopen ten minste tweemaal per periode accuraat kunnen worden berekend.

- Jawad is gefrustreerd over het gebrek aan interne beheersingsmaatregelen voor de voorraad. Hij heeft aan Suraj voorgesteld om de voorraad ten minste vier maal per periode op te nemen om er zeker van te zijn dat de marges tijdens de hele verslagperiode worden beoordeeld. Suraj heeft zijn aanbeveling naast zich neergelegd, met het argument dat het te verstorend zou werken om de voorraad zo vaak op te nemen en dat de onderneming daardoor deadlines zou kunnen missen.
- Hoewel Dephta winstgevend is, zijn de brutomarges weinig consistent. Jawad heeft er geen verklaring voor waarom voorraadkosten niet worden getraceerd per productlijn.
- Suraj raakt zeer geïrriteerd als hij welke vorm van winstbelasting dan ook moet betalen en zet Jawad gewoonlijk onder druk om ervoor te zorgen dat de kostenreserveringen “meer dan voldoende zijn”.

#### Toelichting:

De volgende winst- en verliesrekening en balans zijn opgesteld door het management. Toelichtingen op de financiële overzichten of een kasstroomoverzicht zijn niet opgenomen.

#### Bijlage A

### Dephta Meubilair B.V. Winst- en verliesrekening (in munteenheden (€))

#### Voor het jaar eindigend 31 december

	20X2	20X1	20X0
Verkopen	1.437.317	1.034.322	857.400
Kostprijs verkopen	879.933	689.732	528.653
<b>Bruto winst</b>	<b>557.384</b>	<b>344.590</b>	<b>328.747</b>
Verkoopkosten	64.657	41.351	39.450
Beheerkosten	323.283	206.754	197.248
Financieringskosten	19.471	19.279	15.829
Afschrijvingen	23.499	21.054	10.343
	<b>430.910</b>	<b>288.438</b>	<b>262.870</b>
Winst voor belastingen	126.474	56.152	65.877
Belasting	31.619	14.038	16.469
<b>Nettowinst</b>	<b>94.855</b>	<b>42.114</b>	<b>49.408</b>

Bijlage B

Dephta Meubilaire B.V. Balans (in munteenheden (€))

Per 31 december

	20X2	20X1	20X0
<b>ACTIVA</b>			
<b>Vaste activa</b>			
Materiële vaste activa	195.821	175.450	103.430
<b>Vlottende activa</b>			
Voorraden	156.468	110.806	69.707
Handels- en overige vorderingen	177.203	110.517	82.216
Vooruitbetaalde kosten	12.789	10.876	23.877
Liquide middelen	22.246	32.522	22.947
Subtotaal	368.706	264.721	198.747
<b>Totaal</b>	<b>564.527</b>	<b>440.171</b>	<b>302.177</b>
<b>PASSIVA</b>			
<b>Eigen vermogen</b>			
Aandelenkapitaal	18.643	18.643	18.643
Algemene reserve	197.609	102.753	60.639
<b>Schulden op lange termijn</b>			
Lening	70.000	80.000	90.000
<b>Schulden op korte termijn</b>			
Handels- en overige schulden	113.641	107.188	50.549
Bank	123.016	107.549	55.876
Korte termijndeel van lening	10.000	10.000	10.000
Te betalen belasting	31.618	14.038	16.470
Subtotaal	278.275	238.775	132.895
<b>Totaal</b>	<b>564.527</b>	<b>440.171</b>	<b>302.177</b>

## Case study B - Kumar B.V.

### Achtergrond

Kumar B.V. werd opgericht in 1990 door Rajesh (Raj) Kumar. Het is een vennootschap met rechtspersoonlijkheid, maar bestaat uit slechts twee productiemedewerkers, Rajesh als eigenaar-bestuurder en wat part-time hulp voor de boekhouding.

Als jongeman leerde Raj het vak van houtbewerker van zijn vader Sanjay. Toen Sanjay de jonge Raj voor het eerst onder zijn vleugels nam, zag hij dat ook Raj een natuurlijke aanleg had voor houtbewerking en dat vervulde hem met trots.

Toen zijn vader in 1976 overleed besloot Raj om zijn weinige spaargeld te investeren in een eigen meubelwinkel, die hij Kumar B.V. noemde.

### Zakelijk voorstel

Rajs onderneming richtte zich aanvankelijk op de productie van houten kleinmeubelen. Spoedig na het starten van de onderneming benaderde zijn neef Suraj (van Dephta Furniture) hem echter met een zakelijk voorstel. Suraj wilde dat Raj zijn meeste tijd en aandacht zou gaan besteden aan de productie van spijlen en tafelpoten voor de meubelen die de Dephta-fabriek produceerde. De prijs die Dephta bereid was te betalen voor zijn producten bood hem een grotere winstmarge dan hij ooit met zijn andere ambachtelijke werk zou kunnen verdienen. Raj accepteerde het voorstel.

Om Raj te stimuleren om zijn activiteiten te concentreren op levering aan Dephta, nam Dephta een aandeel van 15% in Kumar. Hierdoor kon Kumar nieuwe draibanken en gereedschappen kopen om efficiënter te produceren.

### Branchetrends

De meubelbranche bevindt zich op dit moment in een moeilijke economische situatie. Bij Kumar B.V. is sprake van een gezonde en gestage groei, maar als de vraag naar de producten van Dephta afneemt, heeft ook de omzet van Kumar daarvan te lijden. Raj neemt nog steeds wat orders aan voor meubelen op bestelling, maar Dephta is verantwoordelijk voor circa 90% van zijn omzet.

### Productie

Kumar B.V. is een onderneming die wordt geleid door een eigenaar-bestuurder, waarbij Raj 85% van de aandelen bezit. Naast Raj zijn er twee full-time productiemedewerkers. Hij is gewend aan lange werkdagen en werkt de meeste week-einden, alleen al om de bestellingen van Dephta bij te houden.

Maar in de huidige periode is Raj zelden op kantoor of in de werkplaats. Hij doet het minimale om aan de vraag te voldoen, maar hij is veel minder dan vroeger betrokken bij het goedkeuren van orders, het inkopen van goederen en het bijhouden van de administratie. Het is duidelijk dat hij een of ander probleem thuis heeft. Rajs tienerzoon heeft sinds kort een gezondheidsprobleem dat de reputatie van de familie dreigt te ruïneren.

Aan het begin van de periode kreeg Kumar een nieuwe bankfinanciering om noodzakelijke grondstoffen te kopen en om enkele verouderde machines te vervangen. De lening is gebaseerd op bankconvenant die moeten worden gerespecteerd, anders kunnen de leningen worden ingetrokken.

Raj neemt rechtstreeks orders aan van medewerkers van Dephta en noteert ze in een notitieboek. De boekhouder maakt vervolgens facturen en ontvangt betalingen. Hij regelt de verzending persoonlijk en houdt een order-/verzendinglogboek bij.

### Raj voert een goede administratie en houdt de volgende informatie bij:

- Order-/verzendinglogboek: datum waarop order werd geplaatst, hoeveelheid, type, prijs, beloofde datum, leveringsmethode, hoeveelheid verkocht/verzonden, datum verzonden en of betaald;
- Verkooplogboek: klantnaam, datum verzonden, ordergegevens (producttype, hoeveelheid, type hout, speciale verzoeken etc.), prijs, betaald bedrag; en
- Inkooplogboek: met scheiding tussen materialen en andere artikelen.

Raj stemt het verzendlogboek elke week af met het verkooplogboek om er zeker van te zijn dat geen zendingen zijn gemist.

### Boekhouding

De part-time boekhoudster van Kumar B.V., Ruby, werkt al meer dan 10 jaar voor Raj en is zeer competent. Ze houdt de administratie bij en stelt de maandelijkse en jaarlijkse financiële overzichten op. Ze heeft echter het idee dat Raj haar werk voor lief neemt. In de afgelopen drie jaar heeft ze geen enkele salarisverhoging gekregen. Ruby heeft twee kinderen die ze naar de universiteit wil sturen, maar ze maakt zich zorgen hoe ze het collegegeld moet betalen.

Bijlage A

### Kumar B.V. Winst- en verliesrekening - Opgesteld door het management (in munteenheden (€))

Voor het jaar eindigend 31 december

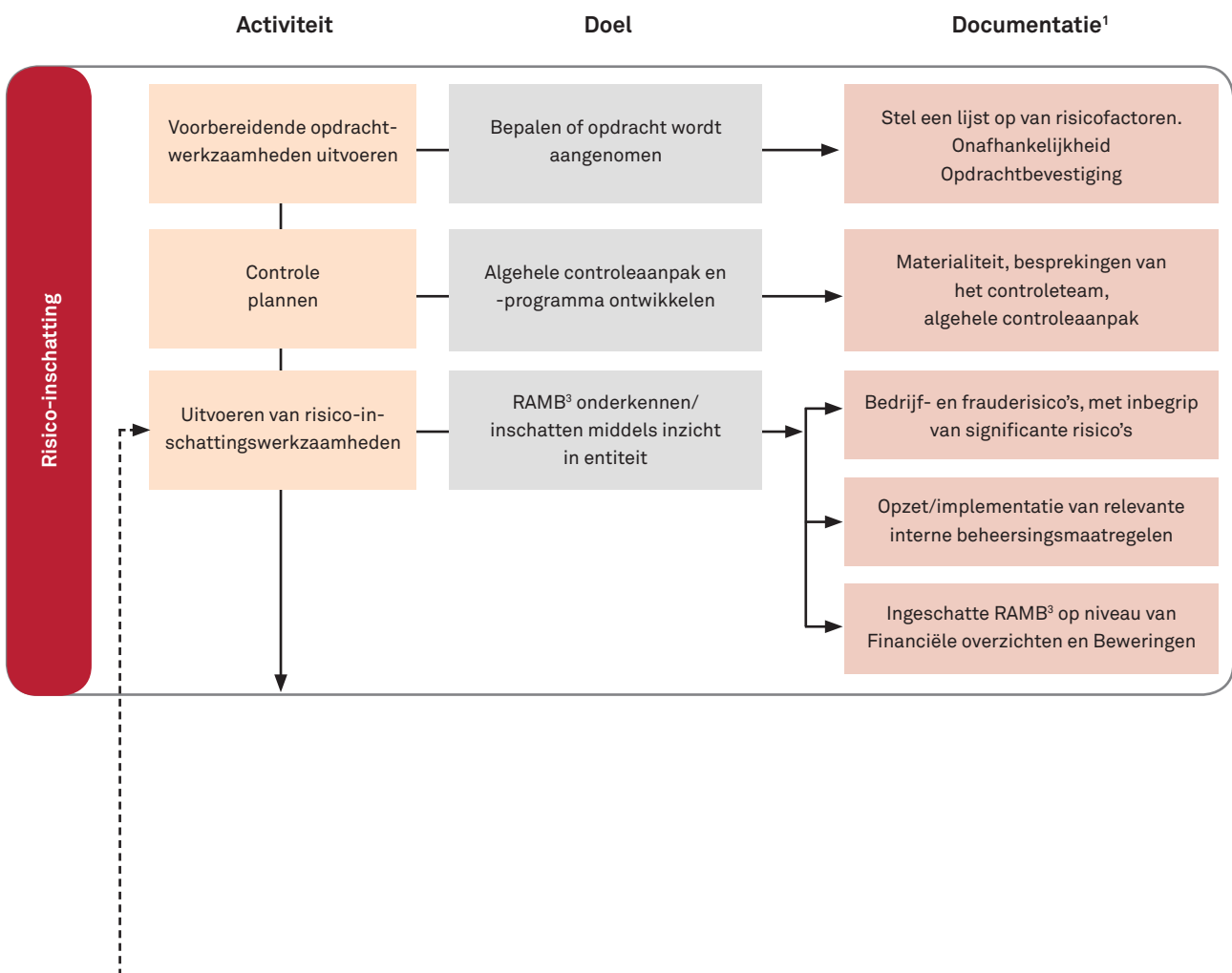
	20X2	20X1	20X0
Verkopen	231.540	263.430	212.818
Kostprijs verkopen	118.600	122.732	100.220
<b>Bruto winst</b>	<b>112.940</b>	<b>140.698</b>	<b>112.598</b>
Verkoopkosten	13.002	19.450	12.890
Beheerkosten	71.532	91.318	68.101
Financieringskosten	6.480	0	0
Afschrijvingen	11.541	6.871	5.020
	<b>102.555</b>	<b>117.639</b>	<b>86.011</b>
Winst voor belastingen	10.385	23.059	26.587
Belasting	5.765	6.420	8.988
<b>Nettowinst</b>	<b>4.620</b>	<b>16.639</b>	<b>17.599</b>

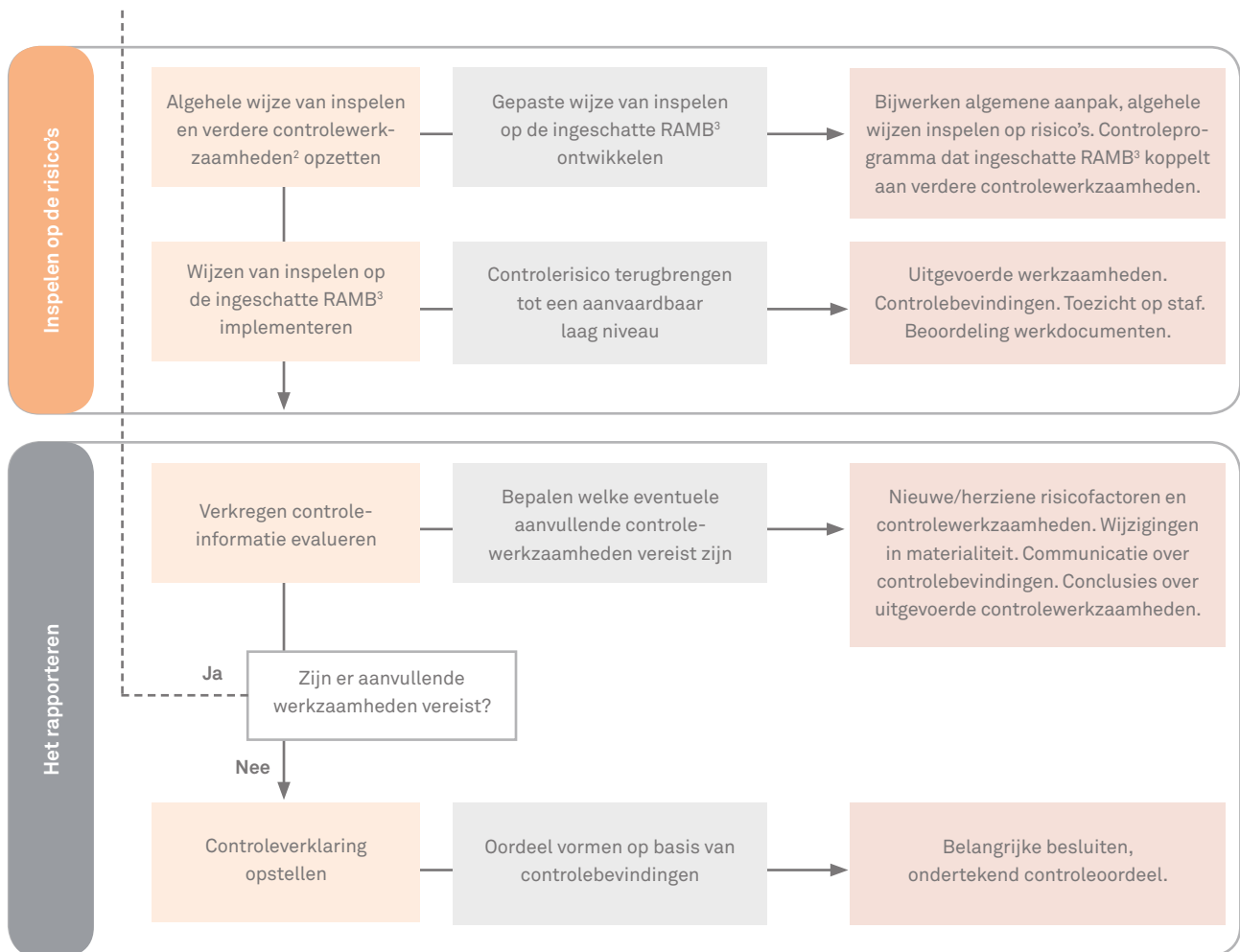
## Kumar B.V. Balans - Opgesteld door het management (in munteenheden (€))

## Per 31 december

	20X2	20X1	20X0
<b>ACTIVA</b>			
<b>Vaste activa</b>			
Materiële vaste activa	54.430	22.468	20.216
<b>Vlottende activa</b>			
Vorraden	34.613	15.445	12.607
Handels- en overige vorderingen	67.750	65.110	34.100
Liquide middelen	1.255	10.822	6.455
Subtotaal	103.618	91.377	53.162
<b>Totaal</b>	<b>158.048</b>	<b>113.845</b>	<b>73.378</b>
<b>PASSIVA</b>			
<b>Eigen vermogen</b>			
Aandelenkapitaal	10.580	10.580	10.580
Algemene reserve	59.368	54.445	26.298
<b>Schulden op lange termijn</b>			
Lening	31.000	0	0
<b>Schulden op korte termijn</b>			
Handels- en overige schulden	53.100	48.820	36.500
Korte termijndeel van lening	4.000	0	0
Subtotaal	57.100	48.820	36.500
<b>Totaal</b>	<b>158.048</b>	<b>113.845</b>	<b>73.378</b>

# 03 | Risico-inschattings-overzicht





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

Paragraaf #	Doelstelling(en) 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.

Hier volgt een eenvoudiger manier om de drie elementen te beschrijven.



Figuur 3.0-1



\* Een "gebeurtenis" is simpelweg een bedrijfs- of frauderisicofactor (zie beschrijvingen in Deel 1, Hoofdstuk 3, Figuur 3.2-2) die, indien deze werkelijk optreedt, het vermogen van de entiteit om de doelstelling van het opstellen van financiële overzichten die geen afwijkingen van materieel belang voortkomend uit fouten of fraude bevatten negatief zou beïnvloeden. Hiertoe behoren ook risico's die voortkomen uit de afwezigheid van interne beheersing om het potentieel voor afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten te mitigeren.

Het volgende figuur bevat de belangrijkste stappen voor de risico-inschattingsfase van de controle, in de volgorde waarin ze normaal zouden worden uitgevoerd.

Figuur 3.0-2



\* RAMB = Risico's van Afwijkingen van Materieel Belang

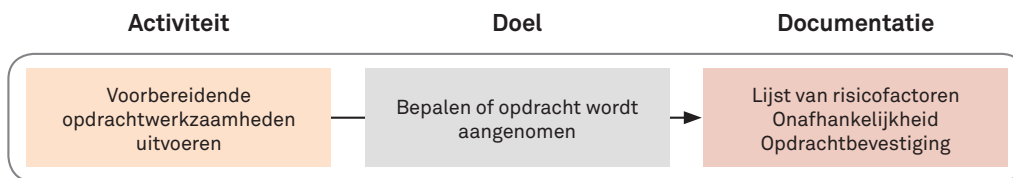
De kernbegrippen voor de risico-inschattingsfase staan hieronder vermeld.

Interne beheersing	D1-5
In de financiële overzichten opgenomen beweringen	D1-6
Materialiteit en controlerisico	D1-7
Risico-inschattingswerkzaamheden	

# 04 | Aanvaarding en continuering van opdrachten

Inhoud van het hoofdstuk	Relevante Standaarden/Wet- en regelgeving
<p>Leidraden voor werkzaamheden die vereist zijn om:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• risicofactoren te onderkennen en in te schatten met betrekking tot het aanvaarden of afwijzen van de controleopdracht; en</li> <li>• de opdrachtvoorwaarden overeen te komen en deze te documenteren.</li> </ul>	210, 220, 300 en Wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing

Figuur 4.0-1



De belangrijkste processtappen voor de aanvaarding/continuering van de opdracht worden hieronder beschreven.

Figuur 4.0-2

### Proces voor aanvaarding/continuering van een controleopdracht



1 Zie voor meer informatie Deel 2, Hoofdstuk 4.3.

Paragraaf #	Doelstelling(en) van de Standaard
210.3	<p>De doelstelling van de accountant is het alleen dan aanvaarden of continueren van een controleopdracht wanneer de basis waarop deze moet worden uitgevoerd overeengekomen is door:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>het vaststellen of de randvoorwaarden voor een controle aanwezig zijn; en</li> <li>het confirmeren dat er een gemeenschappelijk begrip bestaat tussen de accountant en het management en, waar dit passend is, degenen belast met governance over de voorwaarden van de controleopdracht.</li> </ol>
Paragraaf #	Relevante uittreksels uit de Standaard/Wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing
Wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing.	<p>Het kantoor dient beleidslijnen en procedures voor de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en specifieke opdrachten vast te stellen die erop gericht zijn het kantoor een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat het relaties en opdrachten alleen zal aangaan of voortzetten als het kantoor:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>competent is om de opdracht uit te voeren en over de capaciteiten beschikt, waaronder tijd en middelen, om dit te doen;</li> <li>relevante ethische voorschriften kan naleven; en</li> <li>de integriteit van de cliënt is overwogen en niet over informatie beschikt waaruit het moet besluiten dat het de cliënt aan integriteit ontbreekt.</li> </ol>
Wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing.	<p>In het kader van dergelijke beleidslijnen en procedures dient te worden vereist dat:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>het kantoor, bij de beslissing een bestaande opdracht voort te zetten en bij de overweging een nieuwe opdracht met een bestaande cliënt te aanvaarden, alvorens een opdracht met een nieuwe cliënt te aanvaarden, die informatie verkrijgt welke het in de gegeven omstandigheden noodzakelijk acht;</li> <li>het kantoor, indien bij het aanvaarden van een opdracht van een nieuwe of een bestaande cliënt een potentieel belangenconflict wordt geïdentificeerd, bepaalt of het passend is de opdracht aan te nemen;</li> <li>het kantoor documenteert hoe de problemen zijn opgelost indien conflicten zijn geïdentificeerd en het kantoor besluit de cliëntrelatie of een specifieke opdracht te accepteren of voort te zetten.</li> </ol>
Wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing.	<p>Het kantoor dient beleidslijnen en procedures vast te stellen over de continuering van een opdracht en de cliëntrelatie in de omstandigheden dat het kantoor informatie verkrijgt die voor het kantoor aanleiding zou zijn geweest de opdracht te weigeren als die informatie eerder beschikbaar was geweest. In het kader van dergelijke beleidslijnen en procedures dient te worden overwogen:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>welke professionele en wettelijke verantwoordelijkheden op de gegeven omstandigheden van toepassing zijn en of van het kantoor vereist wordt aan de persoon (personen) die de afspraak hebben gemaakt of, in bepaalde gevallen, aan de regelgevende of toezichhoudende instanties verslag uit te brengen; en</li> <li>of het mogelijk is de opdracht terug te geven dan wel zowel de opdracht terug te geven als de cliëntrelatie te beëindigen.</li> </ol>
210.4	<p>In het kader van de Standaarden heeft de volgende term de hieronder weergegeven betekenis: Randvoorwaarden voor een controle – het door het management gebruikmaken van een aanvaardbaar stelsel inzake financiële verslaggeving bij het opstellen van de financiële overzichten en de overeenstemming van het management en, waar dit passend is, van degenen belast met governance over het uitgangspunt<sup>3</sup> op basis waarvan een controle wordt uitgevoerd.</p>

Paragraaf #	Relevante uittreksels uit de Standaard/Wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing
220.12	De opdrachtpartner dient zich ervan te vergewissen dat passende procedures met betrekking tot aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en controleopdrachten zijn gevolgd, en dient vast te stellen dat conclusies die hieromtrent zijn getrokken passend zijn. (Zie: Alinea A8-A9)
220.13	Indien de opdrachtpartner informatie verkrijgt die zou hebben veroorzaakt dat het kantoor de controleopdracht zou hebben geweigerd als die informatie eerder beschikbaar zou zijn geweest, dient de opdrachtpartner deze informatie onmiddellijk te communiceren aan het kantoor zodat het kantoor en de opdrachtpartner de noodzakelijke actie kunnen ondernemen. (Zie: Alinea A9)
300.13	De accountant dient de volgende activiteiten te verrichten alvorens een initiële controleopdracht aan te vangen: <ul style="list-style-type: none"> <li>a. Het uitvoeren van werkzaamheden die op grond van Standaard 220 zijn vereist met betrekking tot het aanvaarden van de relatie met de cliënt alsmede van de specifieke controleopdracht; en</li> <li>b. Het communiceren, het naleven van de relevante ethische voorschriften, met de voorgaande accountant in situaties waarin een wisseling van accountant heeft plaatsgevonden. (Zie: Alinea A20)</li> </ul>

## 4.1 Overzicht

Een van de belangrijkste beslissingen die een kantoor moet nemen is bepalen welke opdrachten te aanvaarden of welke klantrelaties voort te zetten. Een slechte beslissing kan resulteren in niet in rekening te brengen tijd, onbetaalde vergoedingen, extra druk op partners en de staf, reputatieverlies en, het ergste van alles, potentiële rechtszaken.

Op grond van wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing en Standaard 220 moeten kantoren kwaliteitsbeheersingprocedures opstellen, implementeren en documenteren met betrekking tot hun beleid voor aanvaarding en continuering van klanten. Ideaal gesproken moeten deze beleidslijnen en procedures het risiconiveau (de risicotolerantie) en de klantkenmerken adresseren (zoals weinig integer management, risicovolle branche of OOB) die niet aanvaardbaar zouden zijn voor het kantoor.

Raapleeg voor meer informatie wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing en Standaard 220, alsmede de Guide to Quality Control for Use by Small- and Medium-Sized Practices (QC Guide) van de IFAC.

Voordat een kantoor besluit om een opdracht te aanvaarden of te continueren, moet de accountant:

- de aanvaardbaarheid van het voorgestelde stelsel voor financiële verslaggeving vaststellen;
- inschatten of het kantoor kan voldoen aan relevante ethische vereisten;
- instemming van het management verkrijgen dat het management verantwoordelijkheid erkent en begrijpt voor:
  - het opstellen van de financiële overzichten overeenkomstig het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving,
  - zodanige interne beheersing als het management nodig acht om financiële overzichten te kunnen opstellen die vrij zijn van afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude of van fouten, en
  - het toegang verschaffen aan de accountant tot alle relevante informatie en alle aanvullende informatie waarom de accountant kan verzoeken, plus onbeperkte toegang tot personen binnen de entiteit van wie de accountant het nodig acht om controle-informatie te verkrijgen; en
- werkzaamheden voor aanvaarding of continuering van de opdracht uitvoeren. Deze werkzaamheden moeten gelijk zijn aan de risico-inschattingswerkzaamheden zoals uiteengezet in Deel 1, Hoofdstuk 8. De resultaten (ervan uitgaande dat de opdracht wordt aanvaard) kunnen later worden gebruikt als onderdeel van de risico-inschatting. De eerste en daaropvolgende jaarlijkse inschattingen van het opdrachtrisico helpen ervoor te zorgen dat het kantoor:

- onafhankelijk is en dat er geen tegenstrijdige belangen bestaan;
- competent is om het werk uit te voeren met de vereiste bedrijfsmiddelen en binnen de beschikbare tijd;
- bereid is om de risico's bij het uitvoeren van de controle te aanvaarden. Hiertoe behoort een inschatting van de integriteit en de houding van het management ten opzichte van interne beheersing, branchetrends, beschikbaarheid van geschikte controle-informatie en andere factoren zoals het vermogen van de klant om de betrokken honoraria te betalen; en
- zich niet bewust is van nieuwe informatie over een bestaande klant waardoor het kantoor de opdracht zou hebben geweigerd als deze informatie eerder bekend was geweest.

## AANDACHTSPUNT

Mogelijk moeten hele kleine entiteiten worden gecontroleerd waar de eigenaar-bestuurder de hele entiteit bestuurt, weinig of geen formeel gedocumenteerde beheersingsmaatregelen heeft en daarom met zowat alles kan frauderen.

In zulke situaties moet de accountant bepalen of de afwezigheid van beheersingsactiviteiten of van andere beheersingscomponenten het onmogelijk kan maken dat voldoende en geschikte controle-informatie wordt verkregen. Als dat het geval is, moet de accountant professionele oordeelsvorming toepassen om te bepalen of de opdracht moet worden afgewezen of dat een aangepast oordeel wordt afgegeven.

Hierbij moet onder meer rekening worden gehouden met de volgende factoren:

- De beheersingsomgeving van de entiteit. Bijvoorbeeld: is de eigenaar-bestuurder betrouwbaar, competent en heeft hij/zij een goede houding tegenover interne beheersing?
- Is het mogelijk om een algehele wijze van inspelen en verdere controlewerkzaamheden te ontwikkelen die een gepast wijze van inspelen zouden zijn op de ingeschatte risicofactoren? Kunnen bijvoorbeeld gegevensgerichte werkzaamheden worden gebruikt om te bepalen dat alle opbrengsten en verplichtingen op de juiste wijze worden geboekt in de administratie?

Als eenmaal een beslissing is genomen om de klantopdracht te aanvaarden of continueren, is de volgende stap om:

- vast te stellen of de randvoorwaarden voor een controle aanwezig zijn; en
- een gemeenschappelijke afspraak te bevestigen tussen de accountant en het management (en waar van toepassing met degenen belast met governance) over de voorwaarden van de controleopdracht.

## 4.2 Aanvaarding van de opdracht

De eerste stap in het proces van aanvaarding of continuering van de klant is een inschatting van het vermogen van het accountantskantoor om de opdracht uit te voeren, alsmede de bijbehorende risico's. Het volgende figuur bevat enkele suggesties voor vragen.

Figuur 4.2-1

Te overwegen	Soort vragen
De vereisten voor kwaliteitsbeheersing voor het kantoor	<p>Welke beleidslijnen en procedures (op het niveau van het kantoor en de opdracht) zijn er aanwezig om een redelijke mate van zekerheid te bieden dat het kantoor alleen relaties aangaat of continueert als:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• het kantoor de Standaard-vereisten kan naleven; en</li> <li>• de betrokken opdrachtrisico's binnen de risicotolerantie van het kantoor liggen?</li> </ul>

Te overwegen	Soort vragen
Welke werkzaamheden zijn er vereist?	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Wat is de aard en de reikwijdte van de controle?</li> <li>• Welk administratief stelsel wordt er gebruikt?</li> <li>• Hoe zullen de controleverklaring en financiële overzichten worden gebruikt?</li> <li>• Wat is de eventuele deadline voor voltooiing van de controle?</li> </ul>
Beschikt het kantoor over de vereiste competentie, bedrijfsmiddelen en tijd?	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Heeft het kantoor voldoende personeel met de benodigde competentie en capaciteiten en is er een AFM vergunning indien vereist?</li> <li>• Beschikken de aangewezen medewerkers van het kantoor over: <ul style="list-style-type: none"> <li>- kennis van betreffende branche of onderwerpen van onderzoek,</li> <li>- ervaring met relevante door regelgeving of verslaggeving gestelde vereisten, of</li> <li>- het vermogen om zich de benodigde kennis en vaardigheden effectief eigen te maken?</li> </ul> </li> <li>• Zijn indien nodig deskundigen beschikbaar?</li> <li>• Zijn waar van toepassing gekwalificeerde personen beschikbaar om de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling uit te voeren?</li> <li>• Kunnen het kantoor en de beschikbare medewerkers de opdracht voor de deadline voltooien (in het licht van tijdafspraken met andere klanten)?</li> </ul>
Is het kantoor onafhankelijk?	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kunnen het kantoor en het opdrachtteam de vereisten op het gebied van ethiek en onafhankelijkheid naleven?</li> <li>• Als tegenstrijdige belangen, gebrek aan onafhankelijkheid of andere bedreigingen zijn onderkend: <ul style="list-style-type: none"> <li>- is passende actie ondernomen om deze bedreigingen te elimineren of terug te brengen tot een aanvaardbaar laag niveau door waarborgen toe te passen, of</li> <li>- zijn stappen ondernomen om de opdracht terug te geven?</li> </ul> </li> <li>• Als de gecontroleerde entiteit onderdeel vormt van een grotere groep, kan het opdrachtteam op groepsniveau vragen of bepaalde werkzaamheden worden uitgevoerd op de financiële informatie van het groepsonderdeel. In zulke gevallen moet het opdrachtteam op groepsniveau eerst inzicht krijgen in het volgende: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Of de accountant van het groepsonderdeel inzicht heeft in de relevante ethische vereisten voor de groepscontrole (met inbegrip van onafhankelijkheid) en deze wil naleven,</li> <li>- De professionele competentie van de accountant van het groepsonderdeel,</li> <li>- Of het opdrachtteam op groepsniveau in voldoende mate betrokken zal kunnen zijn bij het werk van de accountant van het onderdeel om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, en</li> <li>- Of de accountant van het groepsonderdeel werkt in een regelgevende omgeving waar actief toezicht wordt gehouden op accountants.</li> </ul> </li> </ul>
Zijn de betrokken risico's aanvaardbaar?	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Heeft het kantoor bij nieuwe opdrachten contact opgenomen met de voorgaande accountant (zoals vereist op grond van Standaard 300.13) om te bepalen of er redenen zijn om de opdracht niet aan te nemen?</li> <li>• Heeft het kantoor op het internet gezocht en met medewerkers van het kantoor en derden (zoals bankiers) om eventuele redenen te onderkennen waarom het kantoor de opdracht niet zou moeten aannemen?</li> <li>• Wat zijn de waarden ("tone at the top") en toekomstige doelen van de entiteit?</li> <li>• Hoe competent is het seniormanagement en de staf van de entiteit?</li> <li>• Is er sprake van moeilijke of tijdrovende problemen (grondslagen voor de financiële verslaggeving, schattingen, naleving van wetgeving etc.)?</li> </ul>

Te overwegen	Soort vragen
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Welke veranderingen hebben er deze verslagperiode plaatsgevonden die van invloed zijn op de opdracht (trends en initiatieven in het bedrijfsleven, personeelwijzigingen, financiële verslaggeving, IT-systemen, aankoop/verkoop van activa, regelgeving etc.)?</li> <li>• Staat de entiteit in verhoogde belangstelling bij het publiek of de media?</li> <li>• Is de entiteit in goede financiële gezondheid en kunnen de honoraria van het kantoor worden betaald?</li> <li>• Zal de entiteit het kantoor helpen bij het verzamelen van informatie en het opstellen van schema's, het analyseren van balansen, het ter beschikking stellen van gegevensbestanden etc.?</li> </ul>
<p><b>Kan de klant worden vertrouwd?</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Is er sprake van beperkingen in de reikwijdte, zoals onrealistische deadlines of een onmogelijkheid om de vereiste controle-informatie te verkrijgen?</li> <li>• Bestaan er redenen (of recente gebeurtenissen) die doen twijfelen aan de integriteit van de belangrijkste eigenaren, senior management en degenen belast met governance van de entiteit? Kijk hierbij naar de activiteiten van de entiteit, met inbegrip van bedrijfspraktijken, de bedrijfsreputatie en een eventuele historie van overtredingen op het gebied van ethiek of regelgeving.</li> <li>• Zijn er aanwijzingen dat de entiteit mogelijk betrokken is bij witwassen of andere criminele activiteiten?</li> <li>• Wat is de identiteit en bedrijfsreputatie van verbonden partijen?</li> <li>• Heeft het management een slechte houding tegenover interne beheersing en een agressieve houding tegenover interpretatie van financiële verslaggevingsstandaarden? Denk aan ondernemingscultuur, organisatiestructuur, risicotolerantie, complexiteit van transacties etc.</li> </ul>

### Achtergrondcontroles

Overweeg welke informatie van derden kan worden betrokken om essentiële aspecten van de risico-inschatting te valideren. Dit om zeker te stellen dat de informatie die van de entiteit wordt verkregen accuraat is. Deze eenvoudige stap kan latere problemen helpen voorkomen. Voorbeelden zijn onder meer informatie uit bronnen zoals eerdere financiële overzichten, aangiften inkomstenbelasting, kredietwaardigheidsrapporten en mogelijk (na toestemming van de potentiële klant) besprekingen met belangrijke adviseurs zoals bankiers etc.

## AANDACHTSPUNT

Neem alvorens contact op te nemen met derden en informatie te verzamelen over een potentiële klant enkele stappen om ervoor te zorgen dat alle partners en medewerkers op de hoogte zijn van:

- de beleidslijnen van het kantoor om vertrouwelijke informatie te beschermen die wordt bijgehouden over klanten;
- vereisten met betrekking tot privacywetgeving; en
- vereisten met betrekking tot de gepaste gedragscode.

## 4.3 Randvoorwaarden voor een controle

Paragraaf #	Relevante uittreksels uit de Standaard
210.6	<p>Teneinde vast te stellen of de randvoorwaarden voor een controle aanwezig zijn, dient de accountant:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>a. Te bepalen of het stelsel inzake financiële verslaggeving dat moet worden toegepast bij het opstellen van de financiële overzichten aanvaardbaar is; en (Zie: Alinea A2-A10)</li> <li>b. De instemming van het management te verkrijgen dat het zijn verantwoordelijkheid erkent en begrijpt: (Zie: Alinea A11-A14, A20)             <ol style="list-style-type: none"> <li>(i) Voor het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, met inbegrip van de getrouwe weergave daarvan voor zover relevant; (Zie: Alinea A15)</li> <li>(ii) Voor een zodanige interne beheersing als het management noodzakelijk acht om het opstellen mogelijk te maken van de financiële overzichten die geen afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude of van fouten; (Zie: Alinea A16-A19)</li> <li>(iii) Om de accountant:                 <ol style="list-style-type: none"> <li>a. Toegang te verschaffen tot alle informatie waarvan het management zich bewust is die relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten, zoals de vastleggingen, documentatie en andere aangelegenheden;</li> <li>b. Aanvullende informatie te verschaffen die de accountant van het management kan vragen voor het doel van de controle; en</li> <li>c. Onbeperkte toegang te verschaffen bij personen binnen de entiteit van wie de accountant vaststelt dat het noodzakelijk is controle-informatie te verkrijgen.</li> </ol> </li> </ol> </li> </ol>

Figuur 4.3-1

Te overwegen	Soort vragen
<p><b>Is er voldaan aan de randvoorwaarden voor een controle?</b></p>	<p>Is het stelsel inzake financiële verslaggeving (zoals IFRS of een lokaal stelsel) dat moet worden gebruikt voor het opstellen van de financiële overzichten aanvaardbaar? Hierbij moet onder meer rekening worden gehouden met de volgende factoren:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• De aard van de entiteit (onderneming, publieke sector of zonder winst oogmerk);</li> <li>• Het doel van de financiële overzichten (algemene doeleinden of voor specifieke gebruikers);</li> <li>• De aard van de financiële overzichten (complete set financiële overzichten of een enkel financieel overzicht); en</li> <li>• Of de wet- of regelgeving het toepasselijke stelsel voor financiële verslaggeving voorschrijft.</li> </ul> <p>Stemt het management in met en erkent/begrijpt het de verantwoordelijkheid voor:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• het opstellen van de financiële overzichten overeenkomstig het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, met inbegrip van (waar relevant) hun getrouwe weergave;</li> <li>• zodanige interne beheersing als het management nodig acht om financiële overzichten te kunnen opstellen die vrij zijn van afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude of van fouten, en</li> <li>• het aan de accountant ter beschikking stellen van:             <ul style="list-style-type: none"> <li>– toegang tot alle relevante informatie zoals boekingen, documentatie en andere aangelegenheden,</li> </ul> </li> </ul>



Te overwegen	Soort vragen
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- aanvullende informatie die van het management wordt gevraagd ten behoeve van de controle (zoals schriftelijke bevestigingen), en</li> <li>- onbeperkte toegang tot personen binnen de entiteit om de benodigde controle-informatie te verkrijgen?</li> </ul>
<p><b>Zijn er beperkingen in de reikwijdte?</b></p>	<p>Heeft het management of degenen belast met governance enige vorm van beperking opgelegd aan de reikwijdte van de controle? Hiertoe kunnen behoren onrealistische deadlines, het niet accepteren dat bepaalde medewerkers van het kantoor het werk uitvoeren en het onthouden van toegang tot een faciliteit, personeel in belangrijke functies of relevante documenten. Als een dergelijke beperking zou resulteren in een oordeelonthouding moet het kantoor de opdracht afwijzen, tenzij het kantoor op grond van wet- of regelgeving verplicht is om de opdracht voort te zetten.</p>

Als het management haar verantwoordelijkheden niet erkent of de schriftelijke bevestigingen niet wil afgeven, zal de accountant niet in staat zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. In zulke omstandigheden, of als het stelsel inzake financiële verslaggeving niet aanvaardbaar is, is voor de accountant vereist om op grond van Standaard 210.8 de opdracht af te wijzen tenzij op grond van wet- of regelgeving anders is vereist.

## 4.4 De opdrachtvoorwaarden overeenkomen

Paragraaf #	Relevante uittreksels uit de Standaard
210.7	<p>Wanneer het management of degenen belast met governance een zodanige beperking in de reikwijdte van het werk van de accountant opleggen in de voorwaarden van een voorgestelde controleopdracht dat de accountant van mening is dat de beperking zal resulteren in het formuleren door de accountant van een oordeelonthouding over de financiële overzichten, dient de accountant een dergelijke aan beperking onderhevig zijnde opdracht niet als een controleopdracht te accepteren, tenzij dit wordt vereist door wet- of regelgeving.</p>
210.9	<p>De accountant dient de voorwaarden van de controleopdracht overeen te komen met het management of met degenen belast met governance, naar gelang wat passend is (Zie: Alinea A21)</p>
210.10	<p>Zoals in alinea 11 wordt aangegeven dienen de overeengekomen voorwaarden van de controleopdracht te worden vastgelegd in een opdrachtbevestiging voor een controleopdracht of in een andere geschikte vorm van schriftelijke overeenkomst, en zullen deze bevatten: (Zie: Alinea A22- A25)</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>a. De doelstelling en reikwijdte van de controle van de financiële overzichten;</li> <li>b. De verantwoordelijkheden van de accountant;</li> <li>c. De verantwoordelijkheden van het management;</li> <li>d. Aanduiding van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving voor het opstellen van de financiële overzichten; en</li> <li>e. Verwijzing naar de verwachte vorm en inhoud van alle rapportages die door de accountant moeten worden uitgebracht, alsmede een vermelding dat er omstandigheden kunnen zijn waarin een rapportage kan afwijken van haar verwachte vorm en inhoud.</li> </ol>
210.11	<p>Indien wet- of regelgeving de voorwaarden van de controleopdracht zoals beschreven in alinea 10 voldoende gedetailleerd beschrijven, hoeft de accountant deze niet in een schriftelijke overeenkomst</p>

Paragraaf #	Relevante uittreksels uit de Standaard
	<p>vast te leggen, behalve het feit dat dergelijke wet- of regelgeving van toepassing is en dat het management zijn verantwoordelijkheden zoals aangegeven in alinea 6(b) erkent en begrijpt. (Zie: Alinea A22, A26-A27)</p>
210.12	<p>Indien wet- of regelgeving verantwoordelijkheden van het management beschrijft die gelijk zijn aan die zijn beschreven in alinea 6(b) kan de accountant vaststellen dat de wet- of regelgeving verantwoordelijkheden bevat die, naar het oordeel van de accountant, een gelijkwaardige uitwerking hebben als die zijn beschreven in die alinea. Voor die verantwoordelijkheden die gelijkwaardig zijn, kan de accountant de bewoordingen van die wet- of regelgeving gebruiken om ze in de schriftelijke overeenkomst te beschrijven. Voor die verantwoordelijkheden die niet zodanig door wet- of regelgeving worden beschreven dat hun uitwerking gelijkwaardig is, dient de schriftelijke overeenkomst de beschrijving in alinea 6(b) te gebruiken. (Zie: Alinea A26)</p>
210.13	<p>Bij doorlopende controles dient de accountant te beoordelen of de omstandigheden vereisen dat de voorwaarden van de controleopdracht worden herzien en of de noodzaak bestaat om de entiteit aan de bestaande voorwaarden van de controleopdracht te herinneren. (Zie: Alinea A28)</p>
210.14	<p>De accountant dient niet met een wijziging in de voorwaarden van de controleopdracht in te stemmen wanneer er geen redelijke rechtvaardiging bestaat om dat te doen. (Zie: Alinea A29-A31)</p>
210.15	<p>Indien er voorafgaand aan afronding van de controleopdracht aan de accountant wordt gevraagd om de controleopdracht te wijzigen in een opdracht die een lager niveau van zekerheid inhoudt, dient de accountant vast te stellen of er een redelijke rechtvaardiging bestaat om dat te doen. (Zie: Alinea A32-A33)</p>
210.16	<p>Indien de voorwaarden van de controleopdracht worden gewijzigd dienen de accountant en het management overeenstemming te bereiken over de nieuwe voorwaarden van de opdracht en deze vast te leggen in een opdrachtbevestiging of een andere passende vorm van schriftelijke overeenkomst. Indien de voorwaarden van de controleopdracht worden gewijzigd dienen de accountant en het management overeenstemming te bereiken over de nieuwe voorwaarden van de opdracht en deze vast te leggen in een opdrachtbevestiging of een andere passende vorm van schriftelijke overeenkomst.</p>
210.17	<p>Indien de accountant niet in staat is om overeenstemming te bereiken over een wijziging in de voorwaarden van de controleopdracht en hem door het management niet wordt toegestaan om de oorspronkelijke controleopdracht voort te zetten, dient de accountant:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li data-bbox="339 1659 1430 1720">a. De opdracht terug te geven wanneer dat onder de van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is; en</li> <li data-bbox="339 1727 1430 1821">b. Vast te stellen of er een eventuele verplichting bestaat, hetzij contractueel of anderszins, om de omstandigheden aan andere partijen te rapporteren zoals aan degenen belast met governance, eigenaren of regelgevers of toezichthouders.</li> </ol>

**Toelichting:**

De paragrafen 18-22 van Standaard 210 bevatten enkele aanvullende overwegingen voor het aanvaarden van opdrachten, zoals wanneer financiële verslaggevingsstandaarden worden aangevuld door wet- of regelgeving en wanneer het stelsel inzake financiële verslaggeving wordt voorgeschreven op grond van wet- of regelgeving.

Om een duidelijk inzicht in de opdrachtvoorwaarden tussen management en accountant zeker te stellen wordt een opdrachtbevestiging (of een andere geschikte schriftelijke overeenkomst) opgesteld en overeengekomen met de geschikte vertegenwoordiger van het senior management. Om potentiële misverstanden te voorkomen moet de opdrachtbevestiging worden opgesteld en ondertekend voordat de opdrachtwerkzaamheden beginnen.

Zelfs in landen waar doel, reikwijdte en verplichtingen van de controle bij wet zijn vastgesteld kan een opdrachtbevestiging nog steeds nuttig zijn om klanten te informeren over hun specifieke rollen en verantwoordelijkheden.

De hierna volgende case study bevat een voorbeeld van een opdrachtbevestiging op basis van het voorbeeld in Standaard 210.

In de opdrachtbevestiging moeten onderstaande aangelegenheden aan de orde komen.

*Figuur 4.4-1*

Voorwaarden	Beschrijving
<b>Doel, administratief stelsel, reikwijdte en vorm van de controleverklaring resulterend uit de controle van de financiële overzichten</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Het te gebruiken administratieve stelsel.</li> <li>• Doelstelling van de controle van de financiële overzichten en de verwachte vorm van de controleverklaring of andere mededeling. Ook de omstandigheden waarin een verslag kan afwijken van de verwachte vorm en inhoud.</li> <li>• De reikwijdte van de controle, met inbegrip van verwijzing naar van toepassing zijnde wet- en regelgeving, Standaarden en ethische en andere leidraden van professionele instanties die de accountant in acht neemt.</li> <li>• Andere partijen waarvoor een verklaring moet worden opgesteld (bijv. een regelgevende instantie).</li> </ul>
<b>De verantwoordelijkheden van de accountant</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De controle uitvoeren overeenkomstig de Standaarden.</li> <li>• Erkennen dat, vanwege de inherente beperkingen van een controle en de beperkingen van de interne beheersing, er een onvermijdbaar risico bestaat dat sommige afwijkingen van materieel belang niet worden ontdekt, zelfs wanneer de controle op de juiste wijze wordt gepland en uitgevoerd overeenkomstig de Standaarden.</li> </ul>
<b>De verantwoordelijkheden van het management</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Het opstellen van de financiële overzichten overeenkomstig het van toepassing zijnde financiële stelsel en het opstellen en implementeren van zodanige interne beheersing als volgens het management nodig is om financiële overzichten te kunnen opstellen die vrij zijn van afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude of van fouten.</li> <li>• De opdrachtvoorwaarden aanvaarden zoals uiteengezet in de opdrachtbevestiging.</li> <li>• Onbeperkte toegang verlenen tot alle vastleggingen, documentatie en andere informatie waarom in verband met de controle wordt gevraagd.</li> <li>• Onbeperkte toegang bieden tot personen binnen de entiteit.</li> <li>• De verwachting van de accountant bevestigen met betrekking tot schriftelijke bevestiging door het management van beweringen gedaan in verband met de controle.</li> <li>• Instemming van het management om de accountant te informeren over feiten die mogelijk van invloed zijn op de financiële overzichten. Dit betreft feiten waarvan het management zich bewust kan worden tijdens de periode tussen de datum van de controleverklaring en de datum waarop de financiële overzichten worden uitgegeven.</li> </ul>

Op de volgende pagina staan nog andere aangelegenheden die in de opdrachtbevestiging kunnen worden opgenomen.

Figuur 4.4-2

Voorwaarden	Beschrijving
Hoe de controle wordt uitgevoerd, het be- slechten van eventuele geschillen, verplichtin- gen en overeengekomen honoraria	<p>Tref regelingen met betrekking tot:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• de planning en uitvoering van de controle, met inbegrip van de samenstelling van het controleteam en eventuele details van welke financiële conceptoverzichten of andere werkdocumenten door de klant moeten worden opgesteld, samen met de datums waarop de accountant deze nodig heeft;</li> <li>• betrokkenheid van andere accountants en deskundigen;</li> <li>• betrokkenheid van de eventuele voorgaande accountant met betrekking tot beginsaldi; en</li> <li>• overige aangelegenheden: <ul style="list-style-type: none"> <li>– Eventuele beperkingen van de aansprakelijkheid van de accountant, als een dergelijke mogelijkheid bestaat,</li> <li>– De basis waarop honoraria worden berekend en eventuele factureringsafspraken,</li> <li>– Eventuele verplichtingen van het kantoor om controlewerkdocumenten ter beschik- king te stellen aan andere partijen, en</li> <li>– Verwijzing naar verdere afspraken tussen de accountant en de klant of andere brieven of verslagen die de accountant aan de klant verwacht af te geven.</li> </ul> </li> </ul> <p>De klant moet de opdrachtvoorwaarden bevestigen door ontvangst van de opdracht- bevestiging te erkennen.</p>

### De opdrachtbevestiging bijwerken

Als er geen veranderingen hebben plaatsgevonden is de accountant vereist in te schatten of het nodig is om de entiteit te herinneren aan de bestaande voorwaarden van de controleopdracht. De opdrachtvoorwaarden kunnen worden her- bevestigd ten tijde van de herbenoeming van de accountant zonder dat elk jaar een nieuwe bevestiging hoeft te worden verkregen.

Bij gewijzigde omstandigheden is het vereist dat de opdrachtbevestiging wordt herzien. Gewijzigde omstandigheden zijn onder meer:

- herziene of bijzondere voorwaarden voor de opdracht;
- een recente wijziging in het senior management
- een significante verandering in eigendom;
- een belangrijke verandering in de aard of omvang van de activiteiten van de entiteit;
- veranderde op grond van wet- of regelgeving gestelde vereisten;
- een wijziging in het stelsel inzake financiële verslaggeving dat wordt gehanteerd voor het opstellen van de financiële overzichten;
- een wijziging in andere verslaggevingvereisten; en
- aanwijzingen dat het management een verkeerd begrip heeft van het doel en de reikwijdte van de controle.

### Een verandering in de voorwaarden van de controleopdracht

Als het management vraagt om wijzigingen in de voorwaarden van de controleopdracht moet de accountant overwegen of er een redelijke rechtvaardiging is voor het verzoek en wat de implicaties zijn voor de reikwijdte van de controle- opdracht. Een redelijke rechtvaardiging is onder meer een wijziging in de omstandigheden van de klant of een misver- stand over de aard van de oorspronkelijk gevraagde dienst.

Een wijziging zou niet redelijk zijn als deze wordt gemotiveerd door problemen die tijdens de controle naar voren zijn gekomen. Hiertoe kan behoren controle-informatie die bevestigingen van het management tegenspreekt, een onmogelijk- heid om bepaalde controle-informatie te verkrijgen (wat effectief de reikwijdte van de controle zou beperken) of anders- zins onbevredigende controle-informatie. Een voorbeeld is wanneer de accountant niet in staat is om voldoende en

geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot voorraadsaldi en de entiteit vraagt om de controle-opdracht te wijzigen in een beperkte controleopdracht om een oordeel met beperking of een oordeelonthouding te voorkomen.

Als de wijziging in de voorwaarden redelijk is, moet een herziene opdrachtbevestiging of andere geschikte vorm van schriftelijke overeenkomst worden verkregen. Als de accountant echter niet akkoord kan gaan met de voorgestelde wijziging in de voorwaarden en het management geen toestemming geeft om de oorspronkelijke controleopdracht voort te zetten, dan moet de accountant:

- waar de van toepassing zijnde wet- en regelgeving dit mogelijk maakt de controleopdracht teruggeven; en
- bepalen of er een verplichting bestaat, hetzij contractueel of anderszins, om de omstandigheden aan andere partijen te melden, zoals degenen belast met governance, eigenaren of regelgevende instanties.

## 4.5 Case studies - Aanvaarding en voortzetting van klanten

Zie voor details van de case studies Deel 2, Hoofdstuk 2 - Inleiding tot de case studies.

Ervan uitgaande dat het een doorlopende controleopdracht betreft, moet de partner of senior manager van het accountantskantoor verzoeken om inlichtingen om nieuwe of veranderde risicofactoren te onderkennen en in te schatten met betrekking tot het besluit om de controleopdracht voort te zetten. Daarbij kunnen onder meer onderstaande vragen worden gesteld.

### Case study A - Dephta Meubilair B.V.

#### Aanvaarding en continuering van klant

Een vragenlijst zoals onderstaand kan worden gebruikt.

Vraag	Antwoord
Is er voldaan aan de randvoorwaarden voor de controle?	De financiële overzichten van Dephta worden opgesteld door het management aan de hand van IFRS. De opdrachtbevestiging is getekend en het management heeft verantwoordelijkheid erkend voor: <ul style="list-style-type: none"> <li>• het beschikbaar stellen van alle gevraagde informatie.</li> <li>• onbeperkte toegang tot het personeel.</li> <li>• opzet en implementatie van zodanige interne beheersing als het management nodig acht om financiële overzichten te kunnen opstellen die vrij zijn van afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude of van fouten.</li> </ul>
Is er voldaan aan de vereisten voor aanvaarding/continuering uit de handleiding voor kwaliteitsbeheersing van het kantoor?	Ja. Raadpleeg de beleidspunten XX en YY van onze handleiding voor kwaliteitsbeheersing.
Is er sprake van veranderingen in de taakomschrijving of vereisten voor de controleopdracht?	Nee.
Is er sprake van onafhankelijkheidsproblemen of tegenstrijdige belangen?	Enige aantekening was dat een van onze medewerkers een heleboel slaapkamermeubilair had gekocht van Dephta;

Vraag	Antwoord
Denk aan: persoonlijke/familierelaties met belangrijke medewerkers van de klant, niet-controlediensten zoals boekhouding, financiële belangen en andere zakelijke relaties.	hij betaalde de catalogusprijs. Dit wordt niet gezien als een bedreiging voor onze onafhankelijkheid.
Is er sprake van omstandigheden die de integriteit van de eigenaren van de klant in twijfel zouden trekken? Denk aan: veroordelingen, processen/sancties, verdenking of bevestiging van onwettige handelingen of fraude, politieonderzoeken en negatieve publiciteit.	Nee. Hoewel Parvin (dochter van de zakelijk adviseur van de klant) in juli wat negatieve publiciteit kreeg. Ze trad op als adviseur bij de verkoop van een stuk grond waarbij overheidsambtenaren werden beschuldigd van het aannemen van steekpenningen van ontwikkelaars. Deze kwestie is ook opgenomen in onze lijst met risicofactoren voor de controle.
Zijn er onderdelen die gespecialiseerde kennis vereisen?	We zullen David (die kennis heeft van IT) inzetten om de interne beheersingsmaatregelen voor de internetverkoop te beoordelen.
Beschikt het kantoor over capaciteit wat betreft tijd, competenties en bedrijfsmiddelen om de opdracht te voltooien overeenkomstig professionele en kantoorstandaarden?	Ja. Zie het geplande budget.
Zijn er bij eerdere controles en andere opdrachten voor deze entiteit problemen aan het licht gekomen die moeten worden geadresseerd?	Er moet een beoordeling van de algemene interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot IT plaatsvinden in het licht van het besluit om verkopen via het internet te accepteren.
Zijn er nieuwe omstandigheden die ons opdrachtrisico vergroten?	Nee. Het management heeft een goede houding tegenover interne beheersing.
Kan de klant onze honoraria blijven betalen?	Ja.

### Conclusie

Algehele inschatting van opdrachtrisico = Laag

We moeten doorgaan met deze klant.

*Sang Jun Lee*

De opdrachtvoorwaarden moeten worden opgenomen in een brief.

Voor voorbeeldteksten van opdrachtbevestigingen voor een controleopdracht wordt verwezen naar HRA deel 3. B.V.Dephta Meubilair B.V.B.V.Dephta Meubilair B.V.

Case study B - Kumar B.V.

### Aanvaarding en continuering van de klant

Ervan uitgaande dat het een doorlopende controleopdracht betreft, kan de navraag om nieuwe of herziene risicofactoren te bepalen en te beoordelen als volgt in een memo worden gedocumenteerd.

## Memo continuering klant - Kumar B.V.

15 oktober 20X2

Op 15 september 20X2 spraken wij met de klant, Raj Kumar, om te bepalen of we deze opdracht moeten aanvaarden.

### Aan de orde kwam het volgende:

- Raj verzoekt om een controleverklaring voor de financiële overzichten van Kumar B.V. aan de hand van IFRS.
- Er zijn geen bedreigingen voor onze onafhankelijkheid onderkend.
- Er is niets nieuws gebeurd dat aanleiding zou geven tot bezorgdheid over de integriteit van de eigenaar.
- De activiteiten zijn soortgelijk als in de voorgaande verslagperiode, hoewel de afwezigheid van Raj bij de dagelijkse activiteiten meer gelegenheid biedt om fraude te plegen. We moeten overwegen om onze gegevensgerichte werkzaamheden dit jaar uit te breiden om in te spelen op potentiële frauderisico's.
- Er zijn geen aanvullende specialisten nodig en dezelfde mensen als vorige periode kunnen de controle uitvoeren.

### Twee mogelijke problemen deze periode:

- Er is bij de onderneming sprake van een afnemende vraag naar producten door de belangrijkste klant, Dephta.
- Raj is veel van zijn aandacht gaan besteden aan persoonlijke gezinsproblemen. Tijdens onze controle moeten we ervoor zorgen dat boeken en vastleggingen goed zijn bijgehouden en dat geen sprake is van onontdekte fouten. Dit kan ook een risico op fraude veroorzaken.

Algehele inschatting van het opdrachtrisico = Matig

We zullen deze opdracht voor de huidige verslagperiode aanvaarden.

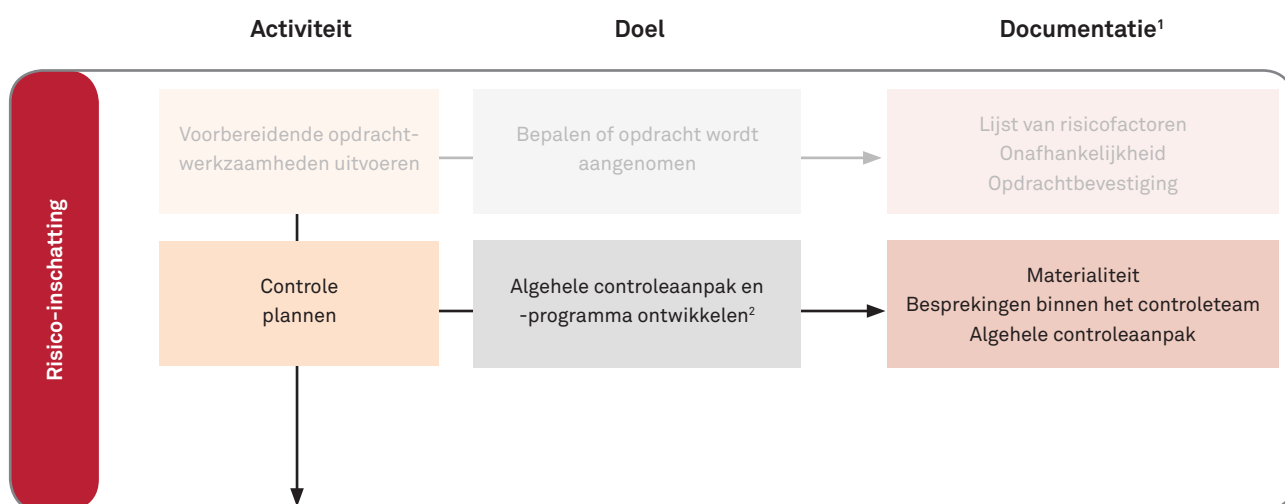
*Sang Jun Lee*

De opdrachtvoorwaarden moeten worden opgenomen in een brief die sterk lijkt op het eerdere voorbeeld voor Case study A: Dephta Meubilair B.V.

# 05 | Algehele controleaanpak

Inhoud van het hoofdstuk	Relevante Standaarden
Overzicht van de stappen voor het ontwikkelen van een algeheel programma en een algehele aanpak voor de controle.	300

Figuur 5.0-1



## Toelichtingen:

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.



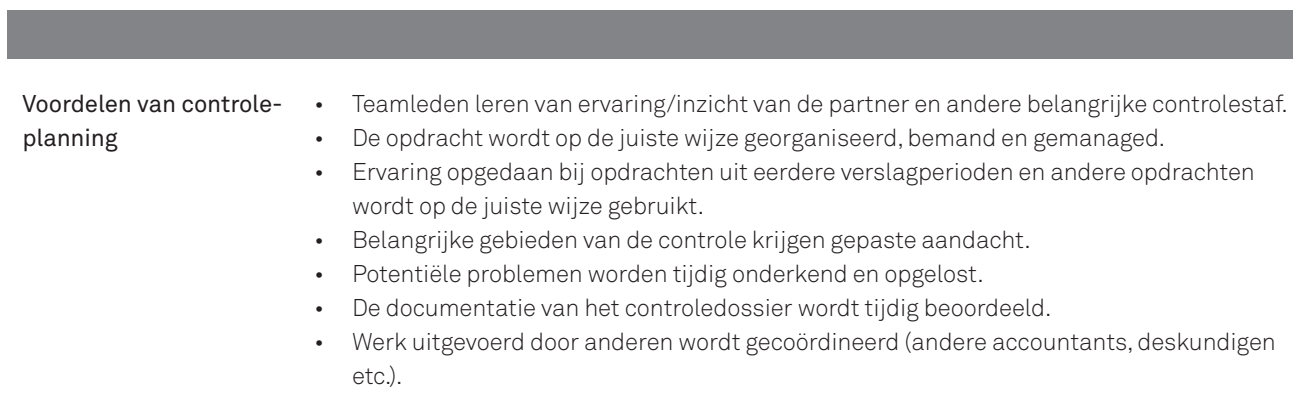
Paragraaf #	Doelstelling(en) van de Standaard
300.4	De doelstelling van de accountant is het zodanig plannen van de controle dat deze op een effectieve wijze zal worden uitgevoerd.
Paragraaf #	Relevante uittreksels uit de Standaard
300.5	De opdrachtpartner en andere kernleden van het opdrachtteam dienen te worden betrokken bij de planning van de controle, met inbegrip van de planning van en de deelname aan de bespreking tussen de leden van het opdrachtteam. (Zie: Alinea A4)
300.7	De accountant dient een algehele controleaanpak tot stand te brengen waarin de reikwijdte, de timing en de richting van de controle wordt uiteengezet en die de basis vormt voor de ontwikkeling van het controleprogramma.
300.8	Bij het opstellen van de algehele controleaanpak dient de accountant: <ul style="list-style-type: none"> <li>a. De kenmerken van de opdracht te bepalen die de reikwijdte daarvan definiëren;</li> <li>b. Zich te vergewissen van de rapportagedoelstellingen van de opdracht teneinde de timing van de controle te plannen en de vereiste soort communicatie te bepalen;</li> <li>c. De factoren te overwegen die op grond van het professionele oordeel van de accountant significant zijn voor het aansturen van de door het opdrachtteam uit te voeren werkzaamheden;</li> <li>d. De uitkomsten in overweging te nemen van de voorbereidende opdrachtactiviteiten en, voor zover van toepassing, na te gaan of de kennis die is verkregen bij andere opdrachten voor de entiteit, die zijn uitgevoerd door de opdrachtpartner, relevant is; en</li> <li>e. De aard, timing en omvang van de benodigde middelen voor de uitvoering van de opdracht te bepalen. (Zie: Alinea A8-A11)</li> </ul>
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 3155;</li> <li>b. De aard, timing en omvang van de geplande verdere controlewerkzaamheden op het niveau van beweringen, zoals bepaald in Standaard 3306;</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>
300.10	De accountant dient de algehele controleaanpak en het controleprogramma te actualiseren en aan te passen wanneer dat in de loop van de controle noodzakelijk is. (Zie: Alinea A13)
300.11	De accountant dient de aard, timing en omvang van het aansturen van en het toezicht houden op de leden van het opdrachtteam alsmede van de beoordeling van hun werkzaamheden te plannen. (Zie: Alinea A14-A15)
300.15	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)

## 5.1 Overzicht

Planning is belangrijk om zeker te stellen dat de opdracht op efficiënte en effectieve wijze wordt uitgevoerd en dat het controlerisico is teruggebracht tot een aanvaardbaar laag niveau. Controleplanning is geen aparte fase van de controle. Het is een doorlopend en iteratief proces dat begint kort na voltooiing van de vorige controle en doorloopt tot de voltooiing van de huidige controle.

De voordelen van controleplanning staan aangegeven in onderstaand figuur .

Figuur 5.1-1



Er bestaan twee niveaus van planning voor de controle zoals aangegeven in onderstaand figuur.

Figuur 5.1-2



## AANDACHTSPUNT

Er wordt vaak gezegd dat een uur planning vijf uur werk bespaart. Een goed geplande controle zorgt ervoor dat de controlewerkzaamheden zijn gericht op de gebieden met hoge risico's, dat onnodige controlewerkzaamheden vervallen en dat controlemedewerkers weten wat van hen wordt verwacht.

De ontwikkeling van de algehele controleaanpak start bij het begin van de opdracht en wordt voltooid en vervolgens bijgewerkt op basis van de informatie verkregen door:

- eerdere ervaring met de entiteit;
- voorbereidende werkzaamheden (klantaanvaarding en -continuering);
- besprekingen met de klant over veranderingen sinds de laatste verslagperiode en recente bedrijfsresultaten;
- andere opdrachten die tijdens de verslagperiode voor de klant zijn uitgevoerd;
- besprekingen en vergaderingen van het controleteam;
- andere externe bronnen zoals kranten- en internetartikelen; en
- nieuw verkregen informatie, mislukte controlewerkzaamheden of nieuwe omstandigheden tijdens de controle die eerder geplande plannen van aanpak zullen veranderen.

Het gedetailleerde controleprogramma begint iets later wanneer de specifieke risico-inschattingswerkzaamheden worden gepland en als er voldoende informatie over ingeschatte risico's is om passende controlewerkzaamheden op te zetten. De vereisten voor het opstellen van het gedetailleerde controleprogramma worden behandeld in Deel 2, Hoofdstuk 16.

De benodigde tijd om een algehele controleaanpak op te zetten varieert naar gelang:

- de omvang en complexiteit van de entiteit;
- de samenstelling en omvang van het controleteam. Kleinere controles worden uitgevoerd door kleinere teams, waardoor planning, coördinatie en communicatie makkelijker worden;
- eerdere ervaring met de entiteit; en
- omstandigheden die zich voordoen tijdens de uitvoering van de controle.

## AANDACHTSPUNT

Controles van kleine entiteiten worden vaak uitgevoerd door zeer kleine controleteams. Dit maakt de coördinatie en communicatie tussen de teamleden makkelijker en de ontwikkeling van de algehele controleaanpak kan eenvoudig zijn. De documentatie voor kleine entiteiten kan plaatsvinden in de vorm van een kort memo met daarin:

- de aard van de opdracht en het tijdschema;
- onderkende problemen in de zojuist voltooide controle;
- wat in de huidige verslagperiode is veranderd;
- eventuele vereiste wijzigingen in de algehele controleaanpak of in het gedetailleerde controleprogramma; en
- specifieke verantwoordelijkheden van elk lid van het controleteam.

De planning voor de huidige periode kan beginnen met een kort memo dat is opgesteld aan het einde van de vorige controle. Het memo moet echter worden bijgewerkt voor de huidige periode op basis van besprekingen met de eigenaar-bestuurder en de uitkomsten van de vergaderingen van het controleteam.

## 5.2 Ontwikkelen van de algehele controleaanpak

De algehele controleaanpak bestaat uit de belangrijkste beslissingen die nodig worden geacht om de controle goed te plannen en om belangrijke aangelegenheden te communiceren aan het opdrachtteam. De aanpak documenteert de beslissingen die voortkomen uit de uitvoering van de planningstappen zoals uiteengezet in onderstaande toelichting. Specifieke details van risico-inschatting en verdere controlewerkzaamheden die moeten worden uitgevoerd moeten worden gedocumenteerd in het gedetailleerde controleprogramma.

Figuur 5.2-1

Basisstappen	Beschrijving
Aan de slag	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Voer voorbereidende werkzaamheden uit (aanvaarding/continuering client en opdrachtvoorwaarden bepalen).</li> <li>• Verzamel relevante informatie over de entiteit zoals huidige bedrijfsresultaten, uitkomsten van eerdere opdrachten en belangrijke veranderingen in de huidige verslagperiode.</li> <li>• Wijs medewerkers toe aan de opdracht, met inbegrip van, waar van toepassing, de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar voor de opdracht en eventueel vereiste deskundigen.</li> <li>• Plan de vergadering van het controleteam (met inbegrip van de opdrachtpartner) om de gevoeligheid voor afwijkingen van materieel belang (met inbegrip van fraude) in de financiële overzichten te bespreken.</li> <li>• Bepaal de toepasselijke termijnen (datums) wanneer elk aspect van het controlewerk wordt uitgevoerd (voorraadopnamen, risico-inschattingswerkzaamheden, externe confirmaties, het bezoek aan het einde van de verslagperiode en vergaderingen om controleresultaten te bespreken).</li> </ul>
Risico's en wijze van inspelen inschatten	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Bepaal de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel, alsmede de uitvoeringsmaterialiteit.</li> <li>• Bepaal de aard en omvang van de vereiste risico-inschattingswerkzaamheden en wie deze gaat uitvoeren.</li> <li>• Als risico is ingeschat op het niveau van de financiële overzichten, ontwikkel dan een toepasselijke algehele wijze van inspelen (zie Deel 1, Hoofdstuk 9). Betrek hierbij ook de invloed op de verdere controlewerkzaamheden die moeten worden uitgevoerd.</li> <li>• Communiceer een overzicht van de geplande omvang en timing van de controle aan degenen belast met governance.</li> <li>• Wijzig de controleaanpak en het controleprogramma en werk deze bij in het licht van nieuwe omstandigheden.</li> </ul>

Als de risico's van afwijkingen van materieel belang zijn onderkend en ingeschat kan de algehele aanpak (met inbegrip van timing, personeel en toezicht) worden afgerond en kan het gedetailleerde controleprogramma worden opgesteld. In het gedetailleerde programma staan de verdere controlewerkzaamheden die vereist zijn op het niveau van beweringen en die inspelen op de onderkende en ingeschatte risico's.

Als het werk begint kunnen veranderingen in de algehele aanpak en gedetailleerde programma's nodig zijn om in te spelen op nieuwe omstandigheden, controlebevindingen en andere verkregen informatie. Al dergelijke veranderingen moeten samen met de redenen worden gedocumenteerd in de controledocumentatie, zoals de algehele controleaanpak of het controleprogramma.

De algehele aanpak documenteert relevante aangelegenheden zoals de onderstaande.

Figuur 5.2-2

Document	Beschrijving
Opdrachtkenmerken	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Het te gebruiken stelsel inzake financiële verslaggeving.</li> <li>• Vereiste aanvullende rapportages, zoals afzonderlijke financiële en branchespecifieke vereisten (door regelgevende instanties etc.).</li> </ul>

Document	Beschrijving
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Eventuele noodzaak voor gespecialiseerde kennis of deskundigheid ten behoeve van complexe en specifieke controlegebieden en gebieden met hoge risico's.</li> <li>• Vereiste informatie van serviceorganisaties.</li> <li>• Gebruik van informatie verkregen tijdens eerdere controles (zoals risico-inschattingswerkzaamheden en toetsingen van interne beheersingsmaatregelen).</li> <li>• Effect van informatietechnologie op controlewerkzaamheden (beschikbaarheid van gegevens en gebruik van auditsoftwaretoepassingen).</li> <li>• Noodzaak om enige onvoorspelbaarheid te introduceren in de uitvoering van controlewerkzaamheden.</li> <li>• Beschikbaarheid van personeel en gegevens van entiteit.</li> </ul>
<b>Doelstellingen voor het rapporteren</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tijdschema van entiteit voor het rapporteren.</li> <li>• Timing van vergaderingen met management en bestuur om het volgende te bespreken: <ul style="list-style-type: none"> <li>– De aard, timing en omvang van het controlewerk. Hiertoe kunnen datums voor voorraadopnames, externe confirmaties en tussentijdse en andere vereiste werkzaamheden behoren,</li> <li>– Status van controlewerk tijdens de gehele opdracht, en</li> <li>– De controleverklaring en andere mededelingen zoals management letters.</li> </ul> </li> <li>• Timing van vergaderingen/communicatie tussen leden van het opdrachtteam om het volgende te bespreken: <ul style="list-style-type: none"> <li>– Risicofactoren voor de entiteit (bedrijfsactiviteiten en fraude),</li> <li>– Aard, timing en omvang van het werk dat moet worden uitgevoerd,</li> <li>– Beoordeling van uitgevoerd werk, en</li> <li>– Overige communicatie met derden.</li> </ul> </li> </ul>
<b>Significante factoren</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Materialiteit (algeheel, individuele gebieden van de financiële overzichten en uitvoeringsmaterialiteit).</li> <li>• Voorbereidende inschatting van het risico op algeheel niveau van de financiële overzichten en de invloed op de controle.</li> <li>• Voorbereidende onderkenning van: <ul style="list-style-type: none"> <li>– significante transactiestromen die van materieel belang zijn, rekeningsaldi en toelichtingen, en</li> <li>– gebieden met mogelijk een hoger risico op afwijkingen van materieel belang.</li> </ul> </li> <li>• Hoe leden van het opdrachtteam eraan worden herinnerd om een onderzoekende houding te behouden en om een professioneel-kritische instelling te hanteren bij het verzamelen en evalueren van controle-informatie.</li> <li>• Relevante uitkomsten van eerdere controles, met inbegrip van onderkende tekortkomingen in beheersing en door het management ondernomen actie om deze aan te pakken.</li> <li>• Besprekingen met medewerkers van het kantoor die andere diensten aan de entiteit hebben verleend.</li> <li>• Onderbouwende informatie van de houding van het management tegenover de interne beheersing en het belang dat binnen de entiteit als geheel wordt gehecht aan de interne beheersing.</li> <li>• Aantal transacties, wat kan bepalen of het efficiënter is voor de accountant om te steunen op interne beheersing.</li> </ul>

Document	Beschrijving
Belangrijke veranderingen en ontwikkelingen Aard, timing en omvang van benodigde bedrijfsmiddelen	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Significante zakelijke ontwikkelingen die van invloed zijn op de entiteit, met inbegrip van veranderingen in informatietechnologie en bedrijfsprocessen, veranderingen in het management, alsmede acquisities, fusies en afstotingen.</li> <li>• Significante ontwikkelingen in de branche, zoals veranderingen in branchevoorschriften en nieuwe vereisten voor het rapporteren.</li> <li>• Significante veranderingen in het stelsel inzake financiële verslaggeving, zoals veranderingen in financiële verslaggevingsstandaarden.</li> <li>• Andere significante ontwikkelingen, zoals veranderingen in de juridische omgeving die van invloed is op de entiteit.</li> <li>• Het opdrachtteam (met inbegrip van, waar nodig, de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar).</li> <li>• Toewijzing van controlewerk aan de teamleden, met inbegrip van de toewijzing van passende ervaren teamleden aan gebieden met mogelijk hogere risico's op afwijkingen van materieel belang.</li> <li>• Opdrachtbudgettering, met inbegrip van overweging van de tijd die moet worden gereserveerd voor onderdelen met mogelijk hogere risico's op afwijkingen van materieel belang.</li> </ul>

Als de entiteit groepsonderdelen heeft (zoals dochterondernemingen of divisies), moet worden verwezen naar de aanvullende planningsoverwegingen zoals uiteengezet in de Bijlage bij Standaard 300 en naar de vereisten van Standaard 600.

Voor kleinere entiteiten kan een kort memo fungeren als de gedocumenteerde algehele aanpak. Voor het controleprogramma kunnen standaard controleprogramma's of checklists worden gebruikt, ervan uitgaande dat er weinig relevante beheersingsactiviteiten zijn en mits de programma's zijn afgestemd op de omstandigheden van de opdracht, met inbegrip van de risico-inschatting door de accountant.

## 5.3 Communicatie van het controleprogramma aan management en degenen belast met governance

Paragraaf #	Relevant uittreksel uit de Standaard
260.15	De accountant dient een overzicht van de geplande reikwijdte en de timing van de controle aan degenen belast met governance te communiceren. (Zie: Alinea A11-A15)

Een voortvurende dialoog met het management en degenen belast met governance kan een belangrijke rol spelen in het planningsproces voor de controle. Goede communicatie met betrekking tot de geplande omvang en timing van de controle kan management en degenen belast met governance helpen om:

- de gevolgen van het werk van de accountant te begrijpen;
- isicokwesties en het concept van materialiteit met de accountant te bespreken; en
- gebieden te onderkennen waarvoor ze de accountant om aanvullende werkzaamheden kunnen vragen.

Deze dialoog kan de accountant ook helpen om een beter inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving. Dit mag echter niet ten koste gaan van de effectiviteit van de controle. Zo kan het communiceren van de precieze aard en timing van gedetailleerde controlewerkzaamheden de effectiviteit van die werkzaamheden verminderen door ze te voorspelbaar te maken.

Aangelegenheden waarmee de accountant bij communicatie rekening moet houden zijn onder meer:

- Hoe de accountant voorstelt in te spelen op de significante risico's van afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude of van fouten;
- Hoe de accountant de interne beheersing benadert die relevant is voor de controle; en
- De toepassing van materialiteit in de context van een controle.

Ander planningsaspecten die mogelijk kunnen worden besproken zijn:

- De meningen van degenen belast met governance met betrekking tot:
  - de toewijzing van verantwoordelijkheden tussen degenen belast met governance en management,
  - de doelstellingen en strategieën van de entiteit en de bijbehorende bedrijfsrisico's die kunnen resulteren in afwijkingen van materieel belang,
  - Aangelegenheden die naar de mening van degenen belast met governance bijzondere aandacht verdienen tijdens de controle, alsmede eventuele gebieden waarvoor zij aanvullende werkzaamheden willen laten uitvoeren,
  - Belangrijke communicatie met regelgevers en toezichthouders, en
  - Andere aangelegenheden die naar de mening van degenen belast met governance de controle van de financiële overzichten kunnen beïnvloeden;
- Houdingen, bewustheid en handelingen van degenen belast met governance met betrekking tot:
  - de interne beheersing van de entiteit en het belang daarvan in de entiteit, met inbegrip van hoe degenen belast met governance toezicht houdt op de effectiviteit van de interne beheersing, en
  - de ontdekking of mogelijkheid van fraude;
- De handelingen van degenen belast met governance als reactie op ontwikkelingen in financiële verslaggevingsstandaarden, praktijken voor corporate governance en andere gerelateerde aangelegenheden; en
- De reactie van degenen belast met governance op eerdere communicaties met de accountant.

#### Toelichting:

Deze wederzijdse communicatie verandert niets aan de ongedeelde verantwoordelijkheid van de accountant voor het opstellen van de algehele controleaanpak en het controleprogramma, met inbegrip van de aard, timing en omvang van benodigde werkzaamheden om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.

Op grond van wet- of regelgeving, volgens afspraak met de entiteit of op grond van aanvullende vereisten die van toepassing zijn op de opdracht is het mogelijk vereist dat er nog meer aangelegenheden worden gecommuniceerd. Merk ook op dat Standaard 265 de vereisten bevat voor het communiceren van significante tekortkomingen die zijn onderkend in de interne beheersing.

## 5.4 Documentatie

Paragraaf #	Relevant uittreksel uit de Standaard
300.12	De accountant dient 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 tijdens de controleopdracht zijn aangebracht in de algehele controleaanpak en het controleprogramma, alsmede de redenen van dergelijke wijzigingen. (Zie: Alinea A16-A19)</li></ul>

De algehele controleaanpak en het gedetailleerde controleprogramma, met inbegrip van details van significante veranderingen aangebracht tijdens de controleopdracht moeten worden gedocumenteerd. De accountant kan een memo, standaard controleprogramma's of checklists voor voltooiing van controles gebruiken, zoals nodig aangepast aan de speciale opdrachtomstandigheden.

## 5.5 Case studies - De algehele controleaanpak

Zie voor details van de case studies Deel 2, Hoofdstuk 2 - Inleiding tot de case studies.

Als eenmaal besloten is om de controle voort te zetten, is de volgende stap om de algehele controleaanpak voor de uitvoering van de opdracht te ontwikkelen of bij te werken. Dit kan worden gedocumenteerd met bijvoorbeeld een planning-checklist of een kort gestructureerd memo (zie "Aandachtspunt" hierboven) zoals in onderstaande voorbeelden.

### Case study A - Dephta Meubilair B.V.

#### Memo algehele aanpak - Dephta Meubilair B.V.

*Verslagperiode eindigend 31 december 20X2*

##### Reikwijdte

De reikwijdte van de controle is deze verslagperiode niet veranderd. Bij de controle moeten de Standaarden en het verslaggevingsstelsel van IFRS worden nageleefd. Er zijn geen veranderingen in IFRS die dit jaar van invloed zijn op Dephta.

##### Veranderingen bij de entiteit

Dephta heeft plannen om in vreemde valuta te gaan verkopen. Ook de internetverkopen nemen toe en de IT-capaciteiten van Dephta zullen zwaar worden belast. Dephta verkoopt nu aan Franjawa Merchandising. Deze onderneming staat erom bekend dat zij de winstmarges van leveranciers onder druk zet in ruil voor het plaatsen van grote orders. Ook moeten leveranciers waar nodig extra voorraden van sommige producten aanhouden voor directe levering.

##### Risico

Onze inschatting van het risico op het niveau van de financiële overzichten is **laag** (zie WD-ref. #). Het management is niet bijzonder geavanceerd, maar er wordt serieus gestreefd naar competentie; er is een gedragscode geïntroduceerd en in het algemeen bestaat er een goede houding met betrekking tot de interne beheersing.

##### Algehele aanpak

- De materialiteit voor de financiële overzichten als geheel wordt deze periode verhoogd van 8.000€ naar 10.000€ vanwege de groei in omzet en winstgevendheid tijdens de afgelopen periode. Managementbonussen van circa 70.000€ zijn opgeteld bij inkomsten voor het berekenen van de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel (zie werkdocument over het vaststellen van materialiteit Deel 2, Hoofdstuk 6). De uitvoeringsmaterialiteit (op basis van onze inschatting van het controlerisico) is gesteld op 7.000€, behalve voor bepaalde rekeningsaldi zoals beschreven in WD-ref. #.
- Dezelfde senior medewerkers als vorige verslagperiode gebruiken en het werk op dezelfde tijd uitvoeren.
- Onze risico-inschattingswerkzaamheden uitvoeren aan het eind van augustus. Er zijn op dit moment geen plannen om enig systeem te veranderen.
- Tijdens onze teamplanningvergadering van 15 november moeten we:
  - nadenken over de fraudegevoeligheid van de financiële overzichten,
  - een professioneel-kritische instelling bij onze medewerkers benadrukken,
  - fraudescenario's door medewerkers en management bepalen, en
  - ons concentreren op het onderkennen van transacties met verbonden partijen die zijn toegenomen en onze toetsing uitbreiden.
- De voorraadopnamen aan het einde van de verslagperiode bijwonen. Er zijn nog steeds geen procedures voor doorlopende voorraadbeheersing.



- Gebruik David (die kennis heeft van IT-systemen) om de risico's van afwijkingen van materieel belang te onderkennen met betrekking tot de internetverkopen en of er relevante interne beheersingsmaatregelen bestaan om dergelijke risico's te mitigeren. Hij zal ook de algemene interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot IT beoordelen.

*Controlepartner (was getekend): Sang Jun Lee*

Datum: 20 oktober 20X2

## Case study B - Kumar B.V.

### Memo algehele aanpak - Kumar B.V.

*Verslagperiode eindigend 31 december 20X2*

#### Reikwijdte

- De statutair voorgeschreven controle uitvoeren
- Het management wil IFRS gebruiken

#### Risico

- Op het niveau van de financiële overzichten is het risico **matig** (zie WD-ref. #).

#### Veranderingen

- Lagere omzet als gevolg van minder orders van Dephta.
- Zou kunnen resulteren in onverkoopbare voorraad gereede producten en verkoopretouren.
- Raj niet zo actief in de onderneming als in voorgaande verslagperiode, wat risico op fraude kan vergroten.
- Nieuwe financiering, resulterend in nieuwe bankconvenanten waaraan moet worden voldaan.

#### Algehele aanpak

- Materialiteit voor de financiële overzichten als geheel daalt van 3.000€ naar 2.500€ als gevolg van daling van omzet en winstgevendheid. Uitvoeringsmaterialiteit (op basis van onze inschatting van controlerisico) is gesteld op 1.800€, behalve voor bepaalde rekeningsaldi zoals beschreven in WD-ref. #.
- Gebruik dezelfde staf als vorige verslagperiode ten behoeve van continuïteit en controle-efficiëntie.
- Risico-inschattingswerkzaamheden uitvoeren aan het eind van december.
- Tijdens onze teamplanningvergadering van 30 november moeten we:
  - nadenken over de fraudegevoeligheid van de financiële overzichten,
  - het potentieel voor personeelsfraude en het door het management doorbreken van de interne beheersingsmaatregelen bespreken. De boekhouder lijkt ontevreden en kan motieven en gelegenheden hebben, aangezien Raj niet zoals vroeger betrokken is geweest bij het beoordelen van de financiële overzichten, en
  - ons concentreren op de toenemende transacties met verbonden partijen met Dephta.
- De voorraadopname aan het einde van de verslagperiode bijwonen.
- Onze toetsing met betrekking tot transacties met verbonden partijen uitbreiden.

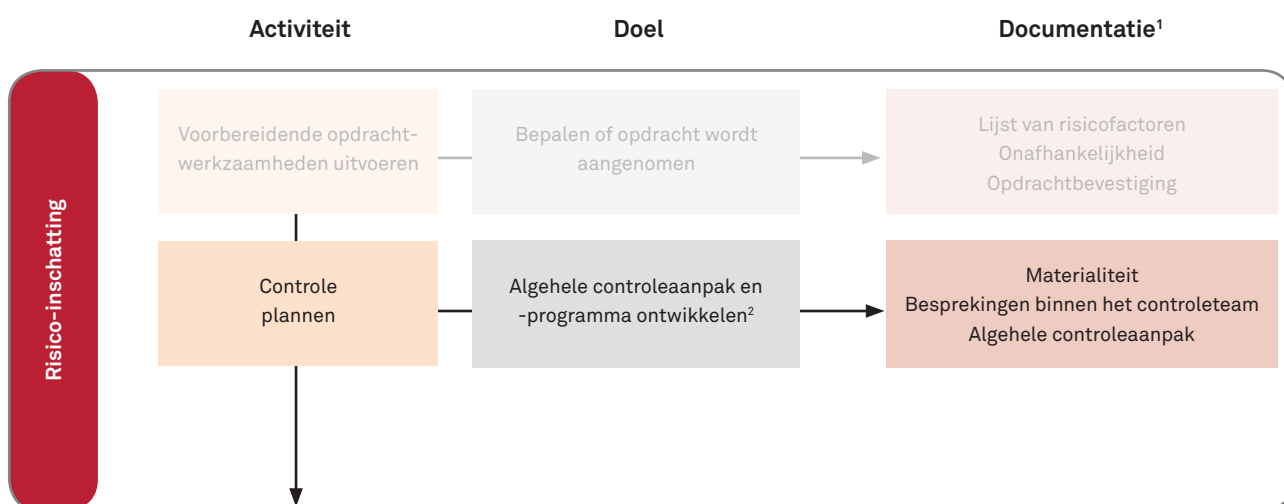
*Controlepartner (was getekend): Sang Jun Lee*

Datum: 20 oktober 20X2

# 06 | Materialiteit bepalen en gebruiken

Inhoud van het hoofdstuk	Relevante Standaarden
Materialiteit bepalen en gebruiken in een controleopdracht.	320, 450

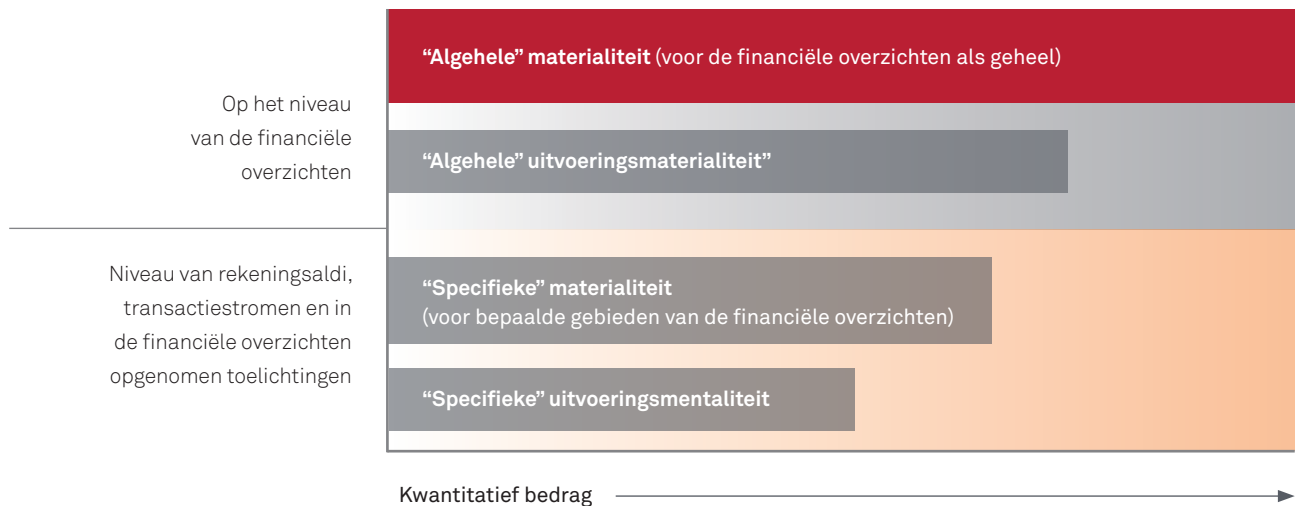
Figuur 6.0-1



**Toelichtingen:**

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.

Figuur 6.0-2



**Toelichting:**

Toelichting: De termen “algehele” materialiteit en “specifieke” materialiteit die in de bovenstaand figuur en in onderstaande tekst worden gebruikt, worden uitsluitend gebruikt voor het doel van deze handleiding en worden niet gebruikt in de Standaarden. Algehele materialiteit verwijst naar de financiële overzichten als geheel, terwijl specifieke materialiteit verwijst naar de materialiteit van bepaalde transactiestromen, rekeningssaldi of toelichtingen.

Paragraaf #	Doelstelling(en) van de Standaarden
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.
450.3	De doelstelling van de accountant is het evalueren van: <ul style="list-style-type: none"> <li>a. de invloed van onderkende afwijkingen op de controle; en</li> <li>b. de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen, indien aanwezig, op de financiële overzichten.</li> </ul>

Paragraaf #	Relevante uittreksels uit de Standaarden
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, rekeningssaldi 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, rekeningssaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen waarvoor afwijkingen van kleinere bedragen dan de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel redelijkerwijs kunnen verondersteld worden de economische

Paragraaf #	Relevante uittreksels uit de Standaarden
	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 controle-werkzaamheden. (Zie: Alinea A12)
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 controle-werkzaamheden 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>
450.6	De accountant dient vast te stellen of de algehele controleaanpak en het controleprogramma moeten worden herzien indien: <ul style="list-style-type: none"> <li>a. De aard van de onderkende afwijkingen en de omstandigheden waarin deze plaats hebben er op wijzen dat andere afwijkingen kunnen bestaan die, wanneer geaggregeerd met tijdens de controle verzamelde afwijkingen, van materieel belang zouden kunnen zijn; of (Zie: Alinea A4)</li> <li>b. Het totaal van tijdens de controle verzamelde afwijkingen de materialiteit nadert die is vastgesteld overeenkomstig Standaard 320. (Zie: Alinea A5)</li> </ul>

## 6.1 Overzicht

Door de accountant genomen beslissingen met betrekking tot materialiteit vormen de basis voor risico-inschattingen en voor het bepalen van de omvang van de vereiste controlewerkzaamheden. Het bepalen van materialiteit is een aangelegenheid van professionele oordeelsvorming. Het is gebaseerd op de perceptie van de accountant van de gezamenlijke behoefte aan financiële informatie van gebruikers van de financiële overzichten als een groep. Algehele materialiteit (een term die in deze handleiding wordt gebruikt om materialiteit voor de financiële overzichten als geheel samen te vatten) is het totale bedrag aan afwijkingen in een financieel overzicht, inclusief omissies die, bij overschrijding, redelijkerwijze de economische beslissingen van gebruikers zouden kunnen beïnvloeden.

Dit is iets anders dan een controlerisico, dat zich voordoet wanneer een niet passend controleoordeel wordt afgegeven op financiële overzichten die afwijkingen van materieel belang bevatten.

In dit hoofdstuk wordt het bepalen van algehele en specifieke materialiteit geadresseerd, alsmede het gebruik door de accountant van uitvoeringsmaterialiteit om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Materialiteit wordt binnen de gehele controle gebruikt voor controleplanning, risico-inschatting, inspelen op de risico's en het rapporteren. Deel 1, Hoofdstuk 7 van deze handleiding bevat aanvullende informatie over materialiteit en controlerisico.

Er zijn twee niveaus van materialiteit waarmee rekening moet worden gehouden - algehele materialiteit en specifieke materialiteit - zoals hieronder beschreven.

Figuur 6.1-1

Beschrijving	
<b>Algehele materialiteit</b> <i>(voor de financiële overzichten als geheel)</i>	Materialiteit voor de financiële overzichten als geheel (algehele materialiteit) is gebaseerd op de professionele oordeelsvorming van de accountant wat betreft het hoogste bedrag van afwijkingen dat in de financiële overzichten zou kunnen worden opgenomen zonder van invloed te zijn op de economische beslissingen genomen door een gebruiker van de financiële overzichten. Als het bedrag van niet-gecorrigeerde afwijkingen, hetzij afzonderlijk dan wel geaggregeerd, hoger is dan de algehele materialiteit die is vastgesteld voor de opdracht, zou dit betekenen dat de financiële overzichten afwijkingen van materieel belang bevatten. Algehele materialiteit is gebaseerd op de gedeelde behoefte aan financiële informatie van de diverse gebruikers als een groep. Daarom wordt geen rekening gehouden met het mogelijke effect van afwijkingen op specifieke individuele gebruikers, die zeer uiteenlopende behoeften kunnen hebben.
<b>Specifieke materialiteit</b> <i>(niveau(s) van materialiteit voor bepaalde transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen)</i>	In sommige gevallen kan er noodzaak bestaan om kleinere afwijgingsbedragen dan de algehele materialiteit te onderkennen die van invloed zouden zijn op de economische beslissingen van gebruikers van de financiële overzichten. Dit kan betrekking hebben op gevoelige gebieden zoals de publicatie van bijzondere informatie (bijv. de beloning van het management of branchespecifieke gegevens), naleving van wetgeving of bepaalde voorwaarden in een contract of transacties waarop bonussen zijn gebaseerd. Het kan ook te maken hebben met de aard van een potentiële afwijking.

### Aard van afwijkingen

Naast de omvang van een afwijking moet de accountant rekening houden met de aard van potentiële afwijkingen en de bijzondere omstandigheden waarin ze voorkomen bij het evalueren van hun effect op de financiële overzichten.

De omstandigheden van sommige afwijkingen kunnen ertoe leiden dat de accountant ze als van materieel belang evalueert, zelfs als ze zich onder dat niveau bevinden. Voorbeelden zijn onder meer onwettige handelingen, niet-naleving van leningconvenanten en niet-naleving van rapportagevereisten gesteld door wet- en regelgeving. Het wordt echter niet als praktisch uitvoerbaar gezien om controlewerkzaamheden op te zetten om afwijkingen te ontdekken die alleen al vanwege hun aard van materieel belang kunnen zijn.

### Uitvoeringsmaterialiteit

De accountant gebruikt uitvoeringsmaterialiteit om het risico terug te brengen tot een gepast laag niveau dat de accumulatie van niet-gecorrigeerde en niet-onderkende afwijkingen de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel (algehele materialiteit) of materialiteitsniveaus voor bepaalde transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen (specifieke materialiteit) overstijgt.

Uitvoeringsmaterialiteit wordt op een lager bedrag (of lagere bedragen) gesteld dan algehele of specifieke materialiteit. Het doel is om meer controlewerk uit te voeren dan vereist zou zijn voor de algehele of een specifieke materialiteit om:

- zeker te stellen dat afwijkingen lager dan algehele of specifieke materialiteit worden ontdekt; en
- een marge of buffer te verschaffen voor mogelijke niet-ontdekte afwijkingen. Deze buffer ligt tussen ontdekte maar niet-gecorrigeerde afwijkingen in het totaal en de algehele of specifieke materialiteit.

Deze marge biedt de accountant enige zekerheid dat niet-ontdekte afwijkingen, samen met alle niet-gecorrigeerde afwijkingen, waarschijnlijk niet zullen accumuleren tot een bedrag dat ertoe zou leiden dat de financiële overzichten afwijkingen van materieel belang zouden bevatten.

Het bepalen van uitvoeringsmaterialiteit is niet een eenvoudige mechanische berekening. Er komt professionele oordeelsvorming bij kijken op basis van de onderkende specifieke risicofactoren, het inzicht van de accountant in de entiteit en alle aangelegenheden die de accountant tijdens eerdere controleopdrachten heeft vastgesteld.

Uitvoeringsmaterialiteit wordt vastgesteld in relatie tot algehele materialiteit of specifieke materialiteit. Zo kan voor het toetsen van reparatie- en onderhoudskosten bijvoorbeeld een specifieke uitvoeringsmaterialiteit op een lager bedrag worden gesteld dan de algehele uitvoeringsmaterialiteit als er een groter risico bestaat dat activa niet worden geactiveerd. Specifieke uitvoeringsmaterialiteit kan ook worden gebruikt om aanvullende werkzaamheden uit te voeren op onderdelen die mogelijk gevoelig zijn vanwege de aard van potentiële afwijkingen en het optreden daarvan, anders dan door hun monetaire omvang.

## 6.2 Materialiteit bepalen

In de volgende paragrafen wordt besproken hoe algehele en specifieke materialiteit kan worden bepaald en gebruikt.

### Algehele materialiteit

Algehele materialiteit is gebaseerd op hoe de accountant de behoeften van gebruikers van financiële overzichten waarneemt. Accountants kunnen de volgende uitgangspunten hanteren voor gebruikers van financiële overzichten.

Figuur 6.2-1

Uitgangspunten	
<b>Gebruikers van de financiële overzichten</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Hebben een redelijke kennis van zakelijke en economische activiteiten en administratieve verwerking;</li><li>• Zijn bereid om de informatie in de financiële overzichten met redelijke inzet te bestuderen;</li><li>• Begrijpen dat bij het opstellen, presenteren en controleren van financiële overzichten niveaus van materialiteit worden gehanteerd;</li><li>• Erkennen de onzekerheden die inherent zijn aan het bepalen van bedragen op basis van het gebruik van schattingen, oordelen en de overweging van toekomstige gebeurtenissen; en</li><li>• Nemen redelijke economische beslissingen op basis van de informatie in de financiële overzichten.</li></ul>

Vaak wordt een procentuele drempel (of benchmark) gebruikt als uitgangspunt voor de bepaling. De aard van de benchmark en het percentage dat moet worden toegepast zijn gebaseerd op professionele oordeelsvorming. In een onderneming met een eigenaar-bestuurder, waar de eigenaar veel van de winst voor belastingen opsoupeert in de vorm van beloning, kan een benchmark zoals winst voor beloning en belastingen bijvoorbeeld relevanter zijn.

## AANDACHTSPUNT

Ten behoeve van de consistentie kunnen accountantskantoren enkele kantoorleidraden vaststellen met betrekking tot hoe materialiteit in eerste instantie wordt bepaald, met inbegrip van het gebruik van passende benchmarks.

De feitelijk te gebruiken benchmark moet echter zijn gebaseerd op professionele oordeelsvorming in het licht van de specifieke omstandigheden van de entiteit. Dit geldt tevens voor het gebruik van uitvoeringsmaterialiteit, die in feite een hulpmiddel van de accountant is om in te spelen op het risico van afwijkingen van materiële aard door afwijkingen die onder een bepaalde drempel vallen “af te vangen”.

Bij het onderkennen van een geschikte benchmark moet de accountant rekening houden met hetgeen wordt uiteengezet in onderstaand figuur en inzicht verwerven in de visie en verwachtingen van het management en degenen belast met governance.

Figuur 6.2-2

### Overweging

#### De juiste benchmark kiezen

#### Gebruikers

Bepaal de waarschijnlijke gebruikers van de financiële overzichten. Hiertoe behoren de eigenaren van de entiteit (en andere belanghebbenden) en degenen belast met governance, financiële instanties, franchisegevers, grote financiers, medewerkers, klanten, crediteuren, overheidsinstanties en ministeries.

#### Specifieke verwachtingen van de gebruiker

Bepaal alle specifieke verwachtingen van gebruikers, zoals:

- Waarderen of toelichten van items zoals transacties met verbonden partijen, beloning van het management en naleving van gevoelige wet- en regelgeving;
- Branchespecifieke toelichtingen zoals exploratiekosten van een mijnbouwonderneming en onderzoekskosten van een 'high tech'- of farmaciebedrijf;
- Belangrijke gebeurtenissen of onvoorziene omstandigheden. Hiertoe kan behoren toelichting van gebeurtenissen zoals een acquisitie, afstoting, herstructurering of belangrijke juridische procedures tegen de entiteit; en
- Het bestaan van convenanten in leningovereenkomsten, in het bijzonder als de entiteit dichtbij verbreking van een covenant is. Als een kleine niet-gecorrigeerde fout zou betekenen dat een covenant is geschonden, dan kan dit een significant effect hebben op de financiële overzichten en kan, in het slechtste geval, een nadelige invloed hebben op de geschiktheid van het gebruik van de continuïteitsveronderstelling bij het opstellen van de financiële overzichten.

#### Relevante elementen van de financiële overzichten

Wat zijn de belangrijkste elementen van de financiële overzichten die voor gebruikers van belang zijn (bijv. activa, passiva, eigen vermogen, inkomsten en uitgaven)?

#### Aard van de entiteit

Denk aan de aard van de entiteit, waar de entiteit zich bevindt in de levenscyclus (groeïend, volwassen, achteruitgaande etc.) en de branche en economische omgeving waarin de entiteit actief is.

## Overweging

### Vereiste aanpassingen

Zijn er aanpassingen nodig om de benchmark-basis te “normaliseren”? Bijvoorbeeld inkomsten uit doorlopende activiteiten kunnen worden aangepast voor:

- ongebruikelijke of eenmalige opbrengsten/uitgaven; en
- items zoals een managementbonus, die kan zijn gebaseerd op winst voor de bonus of die eenvoudig wordt betaald om resterend inkomen in de onderneming te verminderen.

---

### De primaire focus van gebruikers

Welke informatie in financiële overzichten zal bij gebruikers de meeste aandacht trekken? Bijvoorbeeld gebruikers die zijn geïnteresseerd in:

- het evalueren van financiële prestaties zullen zich concentreren op winst, opbrengsten of zuiver vermogen; en
- de bedrijfsmiddelen die worden gebruikt om bepaalde doelen te bereiken zullen zich concentreren op de aard en omvang van opbrengsten en uitgaven.

---

### Financiering

Hoe wordt de entiteit gefinancierd? Als de entiteit alleen wordt gefinancierd door schulden (in plaats van eigen vermogen) kunnen gebruikers meer nadruk leggen op de verpande activa en claims dan op de resultaten van de entiteit.

---

### Volatiliteit

Hoe volatiel is de voorgestelde benchmark? Zo kan een benchmark gebaseerd op resultaten normaal gesproken toepasselijk zijn, maar als de entiteit elke periode dicht bij break-even zit (zoals kleine winsten of verliezen) of als de resultaten sterk fluctueren, dan is het misschien geen goede basis om de materialiteit te bepalen.

---

### Alternatieven

Is er behoefte aan een alternatieve benchmark in verband met speciale omstandigheden? Alternatieve benchmarks kunnen betrekking hebben op vlottende activa, nettowerk-kapitaal, totale activa, totale opbrengsten, bruto winst, totaal eigen vermogen en nettokas-stroom uit bedrijfsactiviteiten.

---

## Uitvoeringsmaterialiteit

Daar waar algehele en specifieke materialiteit wordt bepaald in relatie tot de behoeften van gebruikers van financiële overzichten, wordt uitvoeringsmaterialiteit op een lager bedrag gesteld. Dit heeft tot gevolg dat meer controlewerk wordt uitgevoerd (er kunnen kleinere afwijkingen worden gevonden) en dat het controlerisico wordt teruggebracht tot een aanvaardbaar laag niveau.

Als de controle uitsluitend was gepland om individuele afwijkingen van materieel belang te ontdekken, dan zou er geen foutmarge zijn om eventueel aanwezige niet van materieel belang zijnde afwijkingen te bepalen en te verantwoorden. Daardoor zou het mogelijk zijn dat het totaal van individueel niet van materieel belang zijnde afwijkingen ertoe leidt dat de financiële overzichten afwijkingen van materieel belang bevatten.

Uitvoeringsmaterialiteit is bedoeld om:

- zeker te stellen dat niet van materieel belang zijnde afwijkingen lager dan algehele of specifieke materialiteit worden ontdekt; en
- een marge of buffer voor mogelijke niet-ontdekte afwijkingen te verschaffen. Deze buffer ligt tussen ontdekte maar niet-gecorrigeerde afwijkingen in het totaal en de algehele of specifieke materialiteit.



Het bepalen van uitvoeringsmaterialiteit is niet een eenvoudige mechanische berekening zoals 80% van de algehele materialiteit. Een dergelijke vereenvoudiging negeert specifieke risicofactoren die mogelijk relevant zijn voor de entiteit. Als bijvoorbeeld een hoog risico op fouten in voorraadwaardering bestaat, dan kan de uitvoeringsmaterialiteit zodanig worden verlaagd dat aanvullend werk wordt uitgevoerd om de omvang van afwijkingen te onderkennen. Andersom, als het risico van afwijkingen in het vorderingsaldo als laag wordt beoordeeld, dan kan de uitvoeringsmaterialiteit worden verhoogd, resulterend in minder diepgaand controlewerk op het saldo.

Uitvoeringsmaterialiteit vereist professionele oordeelsvorming van de accountant en wordt beïnvloed door:

- het inzicht dat de accountant heeft in de entiteit, dat wordt aangepast tijdens de uitvoering van de risico-inschattingswerkzaamheden; en
- de aard en omvang van afwijkingen die bij vorige controles zijn vastgesteld.

## AANDACHTSPUNT

### Verlaag het algehele materialiteitsniveau niet op basis van hoge controlerisico's

Vermijd de fout om het algehele materialiteitsniveau (financieel overzicht) te verlagen vanwege een controlerisico dat als hoog wordt beschouwd. Algehele materialiteit is gebaseerd op de informatiebehoeften van gebruikers, niet op hoe riskant de controle van een bepaald saldo kan zijn.

Het verlagen van de algehele materialiteitsdrempel betekent dat:

- het besluit van een gebruiker van een financieel overzicht wordt beïnvloed door controlerisico in plaats van door de informatie in de financiële overzichten; en
- de accountant aanvullend werk verricht om er zeker van te zijn dat er geen afwijkingen in de financiële overzichten staan die, individueel of gezamenlijk, de algehele materialiteitsdrempel overschrijden.

Een betere benadering om het controlerisico te adresseren is om de uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van transactiestromen of rekeningsaldi op een lager niveau te stellen. Dit stelt zeker dat er voldoende werk wordt verricht om eventuele afwijkingen te ontdekken, zonder dat het algehele materialiteitsniveau hoeft te worden verlaagd. Ook ontstaat een veiligheidsbuffer om niet-onderkende afwijkingen in het uitgevoerde werk af te dekken.

Stel het algehele materialiteitsniveau vast met betrekking tot gebruikers van financiële overzichten en stel vervolgens de uitvoeringsmaterialiteit vast met als doel om verdere controlewerkzaamheden op te zetten.

### Gevoelige in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen, saldi en issues

Gebruik een specifieke uitvoeringsmaterialiteit voor het opzetten van verdere controlewerkzaamheden die zijn gericht op specifieke risico's en saldi in gevoelige controlegebieden.

## Samenvatting

Onderstaand figuur bevat een samenvatting van de materialiteitsniveaus en het gebruik van uitvoeringsmaterialiteit.

Figuur 6.2-3

	Algeheel	Specifiek	Uitvoering
Doel	De drempel vaststellen om te bepalen of de financiële overzichten vrij zijn van afwijkingen van materieel	Een of meer drempels vaststellen (lager dan algehele materialiteit) voor toepassing op bepaalde trans-	De drempel(s) (lager dan algehele of specifieke materialiteit) vaststellen die zekerstellen dat niet van

	Algeheel	Specifiek	Uitvoering
	belang als gevolg van fraude of van fouten.	actiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen waarbij voor afwijkingen van lagere bedragen dan de algehele materialiteit voor de financiële overzichten redelijkerwijze kan worden verwacht dat ze de economische beslissingen van gebruikers beïnvloeden.	materieel belang zijnde afwijkingen (minder dan algehele of specifieke materialiteit) worden onderkend en de accountant voorzien van een veiligheidsmarge.
<b>Grondslag voor de berekening</b>	Welk niveau van afwijking in de financiële overzichten is toelaatbaar voor gebruikers (d.w.z. zou de economische beslissingen genomen door gebruikers van financiële overzichten niet nadelig beïnvloeden)?	Van welk niveau van afwijking met betrekking tot speciale omstandigheden in bepaalde transactiestromen, rekeningssaldi of toelichtingen kan redelijkerwijze worden verwacht dat zij de economische beslissingen van gebruikers beïnvloeden?	Hoeveel controlewerk is er nodig om: <ul style="list-style-type: none"> <li>• afwijkingen onder de algehele of specifieke materialiteit te bepalen; en</li> <li>• een buffer over te houden voor niet-ontdekte afwijkingen?</li> </ul>
<b>Vuistregels (voor gebruik als uitgangspunt)</b>	Materialiteit is eerder een zaak van professionele oordeelsvorming dan een mechanische handeling. Daarom bevat de Standaard geen specifieke leidraden. In de praktijk worden de inkomsten uit doorlopende activiteiten (3 tot 7%) echter vaak gebruikt als zijnde van het grootste belang voor gebruikers van financiële overzichten. Als inkomsten geen zinvolle maatstaf zijn (zoals bij entiteiten zonder winstoogmerk of als de inkomsten geen stabiele basis vormen), overweeg dan andere grondslagen zoals: <ul style="list-style-type: none"> <li>• opbrengsten of uitgaven 1 tot 3%;</li> <li>• activa 1 tot 3%; of</li> <li>• eigen vermogen 3 tot 5%.</li> </ul>	Bepaal een lager bedrag voor specifieke materialiteit (op basis van professionele oordeelsvorming) voor de controle van specifieke of gevoelige onderdelen van financiële overzichten.	De Standaarden bevatten geen specifieke leidraden. Percentages variëren van 60% (van algehele of specifieke materialiteit), waar een hoger risico bestaat op afwijkingen van materieel belang, tot 85%, waar het ingeschatte risico van afwijkingen van materieel belang minder is.
<b>Gebruik in de controle</b>	Bepalen of niet-gecorrigeerde afwijkingen, individueel of geaggregeerd de algehele materialiteit overschrijden.	Bepalen of niet-gecorrigeerde afwijkingen, individueel of geaggregeerd, de specifieke materialiteit overschrijden.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De risico's van afwijkingen van materieel belang inschatten; en</li> <li>• Verdere controlewerk-</li> </ul>

	Algeheel	Specifiek	Uitvoering
			zaamheden opzetten om in te spelen op de ingeschatte risico's.
<b>Herziening tijdens voortgang controle</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Een verandering in omstandigheden die optrad tijdens de controle, zoals de verkoop van een deel van de onderneming;</li> <li>Nieuwe informatie; of</li> <li>Een verandering in het inzicht van de accountant in de entiteit en haar activiteiten als gevolg van de uitvoering van verdere controlewerkzaamheden (bijv. feitelijke bedrijfsresultaten verschillen sterk van verwachte resultaten).</li> </ul>	Een verandering in de speciale omstandigheden.	<ul style="list-style-type: none"> <li>Veranderingen in ingeschatte risico's;</li> <li>Aard en omvang van afwijkingen gevonden bij uitvoering van verdere controlewerkzaamheden; of</li> <li>Verandering van inzicht in de entiteit.</li> </ul>

## 6.3 Materialiteit bij planning en risico-inschatting

Het bepalen van de verschillende materialiteitsniveaus is een essentieel onderdeel van het planningproces. Dit is geen aparte fase van een controle, maar eerder een doorlopend en iteratief proces.

Het volgende figuur bevat een samenvatting van het gebruik van materialiteit bij planning en risico-inschatting.

Figuur 6.3-1

Materialiteit	
<b>Planning</b> <i>(algehele aanpak en controleprogramma's)</i>	Gebruik materialiteit om: <ul style="list-style-type: none"> <li>te bepalen welke gebieden van de financiële overzichten moeten worden gecontroleerd.</li> <li>de context te bepalen voor de algehele controleaanpak.</li> <li>de aard, timing en omvang van specifieke controlewerkzaamheden te plannen.</li> <li>specifieke materialiteit te bepalen voor bepaalde transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen waarbij redelijkerwijze zou kunnen worden verwacht dat afwijkingen met lagere bedragen dan de algehele of uitvoeringsmaterialiteit de economische beslissingen van gebruikers zouden beïnvloeden.</li> <li>de uitvoeringsmaterialiteit te bepalen voor elk specifiek materialiteitsniveau, aangezien het voor de accountant nodig kan zijn om te werken met een uitvoeringsmaterialiteitsniveau voor een bepaalde transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting, afhankelijk van het risiconiveau dat met dat item is geassocieerd.</li> <li>Latere informatie te evalueren om de noodzaak te bepalen voor eventuele aanpassingen van de materialiteitsniveaus. Indien dit het geval is moet de accountant de aard, timing en omvang van de werkzaamheden dienovereenkomstig herzien.</li> </ul>

## Materialiteit

### Risico-inschattingswerkzaamheden

- Bepaal welke risico-inschattingswerkzaamheden er nodig zijn.
- Creëer een context bij het evalueren van de verkregen informatie.
- Schat de grootte (impact) in van de onderkende risico's.
- Beoordeel de uitkomsten van de risico-inschattingswerkzaamheden.

### Teamvergaderingen

- Stel zeker dat de teamleden inzicht hebben in de gebruikers en waardoor deze hun economische beslissingen redelijkerwijze zouden kunnen wijzigen. Dit is nuttig voor het geval dat een teamlid tijdens de controle informatie vindt die in eerste instantie tot het bepalen van een ander bedrag voor materialiteit zou hebben geleid.

Voorbeelden hiervan zijn onder meer:

- Een besluit om een belangrijk deel van de activiteiten van de entiteit af te stoten,
  - Nieuwe informatie of risicofactoren die van invloed zouden zijn geweest op de oorspronkelijke bepaling van de materialiteit, en
  - Een verandering in het inzicht van de accountant in de entiteit en haar activiteiten als gevolg van de uitvoering van verdere controlewerkzaamheden, zoals wanneer feitelijke bedrijfsresultaten sterk verschillen van verwachte resultaten.
- Algehele controleaanpak bepalen.
  - Omvang van toetsing bepalen in relatie tot:
    - uitvoeringsmaterialiteit, en
    - specifieke uitvoeringsmaterialiteit.
  - Essentiële controleproblemen en -gebieden voor speciale controleaandacht bepalen.

## AANDACHTSPUNT

Het bepalen van niveaus voor algehele en specifieke uitvoeringsmaterialiteit vereist professionele oordeelsvorming. Het wordt aangeraden (maar is niet vereist) om teams de toegepaste oordelen voor het bepalen van materialiteitsniveaus te laten bespreken met de opdrachtpartner en diens goedkeuring te laten verkrijgen. Leg tenslotte de gebruikte oordelen voor het bepalen van materialiteit in voldoende detail vast in de controlewerkdocumenten.

## 6.4 Materialiteit bij uitvoering van controlewerkzaamheden

Bij het bepalen van de aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden moeten accountants rekening houden met materialiteit, zoals aangegeven in het volgende figuur.

Figuur 6.4-1

## Materialiteit

### Controlewerkzaamheden uitvoeren

Gebruik materialiteit om:

- te onderkennen welke verdere controlewerkzaamheden er nodig zijn.
- te bepalen welke items moeten worden geselecteerd voor toetsingen en of steekproeftechnieken moeten worden gebruikt.
- te helpen bij het bepalen van steekproefgrootten (bijv. steekproefinterval = precisie (materialiteit) ÷ betrouwbaarheidsfactor).
- representatieve steekproeffouten te evalueren door deze te extrapoleren op de

## Materialiteit

- populatie voor “waarschijnlijke” afwijkingen.
- het totaal van fouten op het niveau van de rekening te evalueren tot aan het niveau van de financiële overzichten.
- het totaal van fouten te evalueren, met inbegrip van het netto-effect van niet-gecorrigeerde afwijkingen op begincijfers voor ingehouden winsten.
- uitkomsten van werkzaamheden in te schatten.

### Toelichting:

De algehele controleaanpak en het controleprogramma moeten worden herzien als:

- de aard van de onderkende afwijkingen en de omstandigheden van hun optreden aangeven dat andere afwijkingen kunnen bestaan die, wanneer geaggregeerd met afwijkingen die tijdens de controle zijn geaccumuleerd, van materieel belang zouden kunnen zijn; of
- het totaal van afwijkingen geaccumuleerd tijdens de controle in de buurt van de materialiteit komt.

## AANDACHTSPUNT

Het is onwaarschijnlijk dat de algehele materialiteit vaak verandert. Het kan echter nodig zijn om de materialiteit te herzien als de accountant nieuwe informatie krijgt of als er sprake is van een verandering in het inzicht van de accountant in de entiteit en haar activiteiten. Als een verandering nodig is, stel dan zeker dat het controleteam daarover wordt geïnformeerd en schat de invloed op het controleprogramma in.

Uitvoeringsmaterialiteit kan veranderen op basis van nieuwe risicofactoren of nieuwe controlebevindingen die mogelijk niet van invloed zijn op de algehele materialiteit. Veranderingen in uitvoeringsmaterialiteit resulteren in de aanpassing van de aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden. Uiteraard is het zo dat als de algehele materialiteit verandert er waarschijnlijk een overeenkomende verandering nodig is in de uitvoeringsmaterialiteit.

## 6.5 Materialiteit in het rapporteren

### Paragraaf # Relevante uittreksels uit de Standaard

- |        |   |
|--------|---|
| 450.11 | De accountant dient vast te stellen of niet-gecorrigeerde afwijkingen individueel of geaggregeerd van materieel belang zijn. Bij het vaststellen daarvan dient de accountant rekening te houden met: <ol style="list-style-type: none"><li>a. De omvang en de aard van de afwijkingen zowel in relatie tot bepaalde transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen en de financiële overzichten als geheel, als tot de specifieke omstandigheden waarin deze plaatsvinden; en (Zie: Alinea A13-A17, A19-A20)</li><li>b. De invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen met betrekking tot voorgaande perioden zowel op relevante transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen als op de financiële overzichten als geheel. (Zie: Alinea A18)</li></ol> |
| 450.12 | De accountant dient aan degenen belast met governance niet-gecorrigeerde afwijkingen alsmede de invloed dat deze, afzonderlijk of geaggregeerd, kunnen hebben op het oordeel in de controleverklaring te communiceren, tenzij dit is verboden op grond van wet- of regelgeving <sup>5</sup> . De communicatie van de accountant dient afwijkingen die van materieel belang zijn individueel te onderkennen. De accountant dient te verzoeken om de niet-gecorrigeerde afwijkingen te corrigeren. (Zie: Alinea A21-A23)  |

Zie Deel 2, Hoofdstuk 21 voor meer informatie over het evalueren van afwijkingen.

Alvorens een oordeel te geven moet de accountant:

- de materialiteit bevestigen die is vastgesteld voor de financiële overzichten als geheel;
- de aard en het totaal van de niet-gecorrigeerde afwijkingen evalueren die zijn onderkend; en
- een algehele inschatting maken of de financiële overzichten afwijkingen van materieel belang bevatten.

Figuur 6.5-1

Materialiteit	
Verslaggeving	<p>De accountant moet materialiteit gebruiken om:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• het totaal van fouten op het niveau van rekeningen te evalueren tot op het niveau van de financiële overzichten.</li><li>• de geaggregeerde fouten te evalueren, met inbegrip van het netto-effect van niet-gecorrigeerde afwijkingen op begincijfers voor ingehouden winsten.</li><li>• te bepalen of aanvullende controlewerkzaamheden moeten worden uitgevoerd als de geaggregeerde afwijkingen in de buurt komen van de algehele of specifieke materialiteit.</li><li>• het management te verzoeken om alle onderkende afwijkingen te corrigeren.</li><li>• te overwegen om gebieden met de grootste afwijkingen opnieuw te controleren.</li><li>• een oordeel te vormen over zowel de aard en gevoeligheid van de onderkende afwijkingen, als hun omvang.</li><li>• te bepalen of de controleverklaring moet worden aangepast als gevolg van niet-gecorrigeerde afwijkingen van materieel belang.</li></ul>

De geaggregeerde afwijkingen bestaan uit:

- specifieke afwijkingen die de accountant heeft onderkend als gevolg van de detailcontroles; en
- een schatting van andere onderkende afwijkingen die niet anderszins specifiek kunnen worden gekwantificeerd.

De accountant verzoekt vervolgens het management om alle onderkende afwijkingen vast te leggen. Zie Deel 2, Hoofdstuk 21 voor meer informatie over het evalueren van verkregen controle-informatie.

## 6.6 Andere overwegingen

Andere overwegingen zijn onder meer:

- Communicatie met management en degenen belast met governance;
- Materialiteit bijwerken; en
- Materialiteitsniveau verlagen ten opzichte van vorige verslagperiode.

### Communicatie met management en degenen belast met governance

Management en degenen belast met governance moeten inzicht hebben in de beperkingen in de mate van precisie die van een controle kan worden verwacht. Ook moeten ze weten dat het niet economisch haalbaar is om controlewerkzaamheden op te zetten die absolute zekerheid bieden dat de financiële overzichten geen afwijkingen van materieel belang bevatten. Een controle kan wat dat betreft niet meer dan een redelijke mate van zekerheid bieden.

Als de accountant tijdens de controle afwijkingen onderkent, is de eerste stap om aan het management te vragen om alle niet-gecorrigeerde afwijkingen te corrigeren. Als het management besluit om bepaalde afwijkingen niet te corrigeren, dan is de accountant verplicht om degenen belast met governance te informeren over:

- details van niet-gecorrigeerde afwijkingen en het effect dat deze, individueel of geaggregeerd, kunnen hebben op het oordeel in de controleverklaring (tenzij wet- of regelgeving dit verbiedt);
- individuele niet-gecorrigeerde afwijkingen van materieel belang; en

- het effect van niet-gecorrigeerde afwijkingen uit eerdere verslagperiodes op de relevante transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen en de financiële overzichten als geheel.

#### **Materialiteit bijwerken**

De voorbereidende inschatting van de algehele en de uitvoeringsmaterialiteit kan veranderen in de tijd tussen de oorspronkelijke controleplanning en het tijdstip dat de uitkomsten van de controlewerkzaamheden worden geëvalueerd. Dit kan resulteren uit een verandering in omstandigheden of uit een verandering in de kennis van de accountant als gevolg van de uitvoering van controlewerkzaamheden. Als er bijvoorbeeld controlewerkzaamheden worden uitgevoerd voorafgaand aan het einde van de verslagperiode zal de accountant anticiperen op de resultaten van activiteiten en de financiële positie. Als de feitelijke resultaten van activiteiten en de financiële positie aanzienlijk verschillen, kunnen de inschattingen van de materialiteit en het controlerisico ook veranderen.

#### **Materialiteitsniveau verlagen ten opzichte van vorige verslagperiode**

Als omstandigheden van de ene naar de andere verslagperiode veranderen moet de accountant rekening houden met het effect van eventuele afwijkingen op het begin eigen vermogen. Als bijvoorbeeld verkopen en inkomsten aanzienlijk lager zijn dan de vorige periode is een lagere materialiteit vereist. Er kunnen fouten staan in beginbedragen aangezien de controle eerder werd uitgevoerd op basis van een hoger materialiteitsniveau. Om het risico van een materiële fout in het begin eigen vermogen te verminderen kan de accountant verdere controlewerkzaamheden uitvoeren op de beginsaldi van de activa en passiva.

## **AANDACHTSPUNT**

#### **Nieuwe opdrachten**

Verzoek bij aanvaarding van een nieuwe controleopdracht om inlichtingen over de algehele materialiteit die door de voorgaande accountant werd gehanteerd. Indien beschikbaar helpen deze om te bepalen of er verdere controlewerkzaamheden nodig zijn op de beginsaldi van de activa en passiva.

#### **Gebruik van deskundigen door het management ingeschakelde deskundigen**

Stel zeker dat eventuele deskundigen die in dienst zijn bij de entiteit (om de entiteit te helpen bij het opstellen van de financiële overzichten) of die worden gebruikt door het controleteam de opdracht krijgen om een passend materialiteitsniveau te gebruiken voor het werk dat zij uitvoeren.

## **6.7 Documentatie**

Documenteer de bepaling van het onderstaande en de daarbij overwogen factoren:

- Algehele materialiteit;
- Waar van toepassing de specifieke materialiteitsniveau(s) voor bepaalde transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen;
- Uitvoeringsmaterialiteit, en
- Elke herziening van bovenstaande factoren naarmate de controle vordert.

## **6.8 Case studies - Materialiteit bepalen en gebruiken**

Zie voor details van de case studies Deel 2, Hoofdstuk 2 - Inleiding tot de case studies.

Materialiteit wordt vaak gedocumenteerd op een werkblad dat een samenvatting van de bedrijfsresultaten bevat en dat ruimte biedt aan andere materialiteitsaspecten, zoals kwalitatieve factoren.

## Case study A - Dephta Meubilair B.V. (Uittreksel)

### Inschatting van de materialiteit

De belangrijkste gebruikers van de financiële overzichten zijn de bank en de aandeelhouders. Het in de afgelopen verslagperiode gebruikte materialiteitsbedrag was 8.000€.

Zie WD-ref. # voor mogelijke materialiteitsbedragen op basis van inkomsten uit doorlopende activiteiten, alsmede opbrengsten. Op basis van onze professionele oordeelsvorming besloten wij om onze materialiteit te baseren op 5% van de winst voor belasting na toevoeging van de managementbonus van 70.000€. Andere bases voor materialiteit, zoals opbrengsten, werden ook overwogen maar besloten werd dat winst voor belasting het meest betekenisvolle bedrag was in relatie tot de gebruikers van de financiële overzichten.

Voor deze periode is het plan om 10.000€ te gebruiken als algehele materialiteit. Het concept van materialiteit en het gebruik ervan in de controle zijn in algemene termen besproken met de klant.

Aan de hand van professionele oordeelsvorming en de soorten afwijkingen die in eerdere controles zijn gevonden is de algehele uitvoeringsmaterialiteit gesteld op 7.500 €. Een specifieke materialiteit voor de betaalde lokale omzetbelasting is op 1.000 € gesteld aangezien we verplicht zijn om voor dit bedrag te controleren en hierover te rapporteren aan de lokale overheid.

Zie ook WD 615 over kwantitatieve analyse.....

Opgesteld door: JF

Datum: 8 december 20X2

Beoordeeld door: LF

Datum: 5 januari 20X3

## Case study B - Kumar B.V. (Uittreksel)

### Beoordeling van de materialiteit

De belangrijkste gebruikers van de financiële overzichten zijn de bank en de eigenaren.

Het in de afgelopen periode gebruikte materialiteitsbedrag was 3.000€.

Op basis van overwegingen van de behoeften van gebruikers besloten wij de materialiteit te baseren op ongeveer 1% van de verkopen. Naar ons oordeel bieden de opbrengsten een stabielere basis voor materialiteit dan winst voor belasting.

Voor deze verslagperiode is het plan om 2.500€ als algehele materialiteit te gebruiken. Het concept van materialiteit en het gebruik ervan in de controle zijn in algemene termen besproken met de klant.

Aan de hand van professionele oordeelsvorming, die voornamelijk is gebaseerd op de historie van fouten in eerdere perioden, is de algehele uitvoeringsmaterialiteit gesteld op 1.800€.

Overige aangelegenheden

Zie WD 615 voor.....

Opgesteld door: JF

Datum: 8 december 20X2

Beoordeeld door: LF

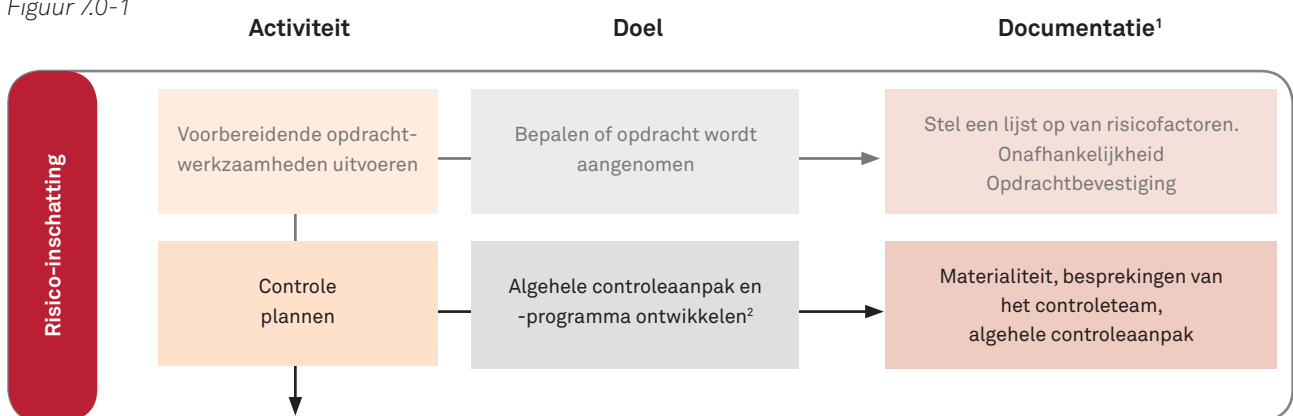
Datum: 5 januari 20X3



# 07 | Besprekingen binnen het controleteam

Inhoud van het hoofdstuk	Relevante Standaard('s)
Doel en aard van vereiste besprekingen binnen het controleteam over de gevoeligheid van de financiële overzichten van de entiteit voor afwijkingen van materieel belang.	240, 300, 315

Figuur 7.0-1



<sup>1</sup> Raadpleeg Standaard 230 voor een meer volledig overzicht van de vereiste documentatie.

<sup>2</sup> Planning (Standaard 300) is een doorlopend en iteratief proces tijdens de gehele controle.

## Alinea # Relevante uittreksels uit de Standaarden

240.15 Standaard 315 vereist een bespreking onder de leden van het opdrachtteam alsmede een vaststelling door de opdrachtpartner welke aangelegenheden moeten worden gecommuniceerd aan de leden van het team die niet bij de bespreking worden betrokken <sup>6</sup>. Bij de bespreking zal specifiek aandacht worden besteed aan hoe en waar de financiële overzichten van de entiteit vatbaar kunnen zijn voor een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude, met inbegrip van de wijze waarop de fraude zou kunnen worden gepleegd. De bespreking zal worden gevoerd zonder dat rekening wordt gehouden met de mening die de

Alinea #	Relevante uittreksels uit de Standaarden
	teamleden kunnen hebben dat het management en degenen belast met governance eerlijk en integer zijn. (Zie: Alinea A10-A11)
240.44	De accountant dient in de controledocumentatie <sup>12</sup> inzake het inzicht dat hij heeft verworven in de entiteit en haar omgeving en inzake de inschatting van de risico's van een afwijking van materieel belang, zoals is vereist op grond van Standaard 31513, het volgende op te nemen: <ul style="list-style-type: none"> <li>a. De belangrijke besluiten die zijn genomen tijdens de bespreking onder de leden van het opdrachtteam met betrekking tot de vatbaarheid van de financiële overzichten van de entiteit voor een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude; en</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>
315.10	De opdrachtpartner en de andere kernleden van het opdrachtteam dienen te overleggen over de vatbaarheid van de financiële overzichten voor een afwijking van materieel belang, en over het hanteren van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving in het licht van de feiten en omstandigheden waarmee de entiteit te maken heeft. De opdrachtpartner dient te bepalen welke aangelegenheden moeten worden gecommuniceerd aan de leden van het opdrachtteam die niet aan dit overleg hebben deelgenomen. (Zie: Alinea A14-A16)

## 7.1 Overzicht

Een essentieel element in het succes van elke controleopdracht is een goede communicatie tussen de leden van het controleteam. Deze communicatie begint met het benoemen van de teamleden, het organiseren van de teamvergadering om de opdracht te plannen en wordt dan voortgezet tijdens de hele duur van de opdracht. In het volgende figuur worden enkele voordelen van goede communicatie besproken.

Figuur 7.1-1

Voordelen	
<p><b>Noodzaak voor doorlopende communicatie tussen leden van controleteam</b></p>	<p><b>Controleproductiviteit</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Elk teamlid heeft inzicht in de gecontroleerde entiteit, het stelsel inzake financiële verslaggeving dat moet worden gebruikt, wat zijn/haar specifieke rol is in de controle en de verwachtingen over hoe en wanneer werk wordt uitgevoerd.</li> <li>• Het potentieel voor te veel of te weinig controlewerk wordt aanzienlijk verminderd.</li> </ul>
	<p><b>Effectiviteit van de controle</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• De staf krijgt rechtstreeks van senior medewerkers zoals de opdrachtpartner inzicht in de klant en de verwachtingen voor de controle.</li> <li>• Teambesprekingen over de gevoeligheid van de financiële overzichten voor afwijkingen van materieel belang helpen om de bedrijfs- en frauderisico's die moeten worden geadresseerd te bepalen.</li> <li>• Er worden betere beslissingen genomen over de aard, timing en omvang van de risico-inschatting en verdere controlewerkzaamheden.</li> <li>• Open communicatielijnen maken het mogelijk om snel te reageren op nieuwe informatie op gebieden zoals ongebruikelijke transacties/gebeurtenissen, verbonden partijen en rapporteringskwesaties.</li> </ul>

## Voordelen

### Ontwikkeling van de staf

- 'Best practices' voor controle worden overgedragen van partners op de staf.
- De staf wordt aangemoedigd om vragen te stellen en om de effectiviteit van de wijzen van inspelen op de ingeschatte risico's uit de vorige verslagperiode opnieuw te overwegen.

Effectieve voortdurende communicatie vereist:

- betrokkenheid (en onverdeelde aandacht) van de opdrachtpartner en senior medewerkers; en
- bereidheid van senior medewerkers om naar junior medewerkers te luisteren. Hiertoe behoort ook inzicht in de opdracht vanuit het perspectief van junior medewerkers, hun vragen en suggesties aann te moedigen en vervolgens feedback geven.

Het volgende figuur bevat een samenvatting van wat er tijdens communicatie binnen het controleteam moet worden overwogen en besproken.

Figuur 7.1.-2

### Communicatie binnen het controleteam



## AANDACHTSPUNT

Besprekingen binnen het controleteam zijn essentieel voor een effectieve controle. Vermijd afraffelen van de agenda om redenen van tijdsdruk. Tijdens deze bijeenkomsten kunnen controlerisico's worden besproken, fraudescenario's worden ontwikkeld en mogelijke wijzen van inspelen worden opgesteld. Ook biedt het medewerkers een gelegenheid om meer te weten te komen over de activiteiten van de entiteit en wat er van hen wordt verwacht bij de controle. Ook kunnen medewerkers worden gestimuleerd om te komen met ideeën over hoe de controle kan worden verbeterd.

## 7.2 Planningvergadering van het controleteam

Bij grotere opdrachten moet ruim voor het begin van het veldwerk een planningvergadering worden gehouden. Dit biedt de nodige tijd om een gedetailleerd controleprogramma op te stellen of te wijzigen. Bij zeer kleine opdrachten kan planning het best plaatsvinden door middel van korte besprekingen aan het begin van de opdracht en naarmate de controle vordert.

Teamleden moeten worden aangemoedigd om naar de vergadering te komen met een onderzoekende houding en om met een professioneel-kritische instelling deel te nemen en informatie te delen. Ze moeten elk idee van zich af zetten dat management en degenen belast met governance eerlijke, integere personen zijn. De omvang van de bespreking moet worden beïnvloed door de rollen, ervaring en informatiebehoeften van de teamleden van de controleopdracht.

De drie belangrijkste aangelegenheden die moeten worden besproken staan hieronder aangegeven.

Figuur 7.2-1

<b>Belangrijkste aangelegenheden om te adresseren</b>	<b>Doel: een open discussie voeren</b>
<b>Noodzaak voor doorlopende communicatie tussen leden van controleteam</b>	<b>De entiteit</b> <ul style="list-style-type: none"><li>• Historie en zakelijke doelstellingen.</li><li>• De bedrijfscultuur.</li><li>• Veranderingen in activiteiten, personeel of systemen.</li><li>• Toepassing van het juiste stelsel inzake financiële verslaggeving op de feiten en omstandigheden van de entiteit.</li></ul> <b>Management</b> <ul style="list-style-type: none"><li>• De aard/structuur van de entiteit en het management.</li><li>• De houding tegenover interne beheersing.</li><li>• Incentives om fraude te plegen.</li><li>• Onverklaarde veranderingen in gedrag of levensstijl van werknemers in een sleutelpositie.</li><li>• Eventuele aanwijzingen voor oneigenlijke beïnvloeding door het management.</li></ul> <b>Bekende risicofactoren</b> <ul style="list-style-type: none"><li>• Ervaringen uit eerdere controleopdrachten.</li><li>• Significante bedrijfsrisicofactoren.</li><li>• Gelegenheid om fraude te plegen.</li></ul>
<b>Belangrijkste aangelegenheden om te bespreken</b>	<b>Doel: brainstormen over ideeën en mogelijke controleaanpak</b>
<b>Brainstormen</b>	<b>Potentieel voor fouten en fraude</b> <ul style="list-style-type: none"><li>• Welke gebieden van de financiële overzichten zijn mogelijk vatbaar voor afwijkingen van materieel belang (fraude en fouten)? Deze stap is verplicht voor alle controles.</li><li>• Hoe zou het management frauduleuze financiële verslaggeving kunnen uitvoeren en verhullen? Het kan nuttig zijn om diverse fraudescenario's te ontwikkelen of, waar mogelijk, gebruik te maken van de diensten van een forensische accountant. Denk hierbij aan journaalposten, oneigenlijke beïnvloeding door het management van schattingen/</li></ul>

<b>Belangrijkste aan- gelegenheden om te bespreken</b>	<b>Doel: brainstormen over ideeën en mogelijke controleaanpak</b>
--	---

voorzieningen, veranderingen in grondslagen voor de financiële verslaggeving, etc.

- Hoe zouden activa oneigenlijk kunnen worden toege-eigend of misbruikt voor persoonlijke doeleinden?
- Zijn er niet-egoïstische incentives om de financiële overzichten te manipuleren (bijvoorbeeld om een financieringsbron voor een entiteit zonder winsttoegmerk te behouden)?

**Inspelen op de risico's**

- Welke controlewerkzaamheden-benaderingen kunnen worden overwogen om in te spelen op de bovengenoemde risico's?
- Overweeg of een element van onvoorspelbaarheid moet worden opgenomen in de aard, timing en omvang van de uit te voeren controlewerkzaamheden.

<b>Belangrijkste aan- gelegenheden om te bespreken</b>	<b>Doel: instructies geven</b>
--	------------------------------------

**Controleplanning**

**Specifieke aangelegenheden om te adresseren:**

Stel zeker de specifieke vereisten van alle relevante Standaarden voor de controle op de juiste wijze worden verwerkt in het controleprogramma. Standaarden met specifieke werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd zijn onder meer:

- Standaard 240 *De verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten*
- Standaard 402 *Controleoverwegingen wanneer een entiteit gebruik maakt van een serviceorganisatie*
- Standaard 540 *De controle van schattingen, met inbegrip van schattingen van reële waarde, alsmede van de toelichtingen daarop*
- Standaard 550 *Verbonden partijen*
- Standaard 600 *Controles van financiële overzichten van de groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)*

Geef instructies aan het controleteam:

- Bepaal materialiteitsniveaus.
- Wijs rollen en verantwoordelijkheden toe.
- Geef medewerkers een overzicht van de controlesecties waarvoor zij verantwoordelijk zijn. Bespreek de vereiste benadering, speciale overwegingen, timing, vereiste documentatie, de omvang van het geleverde toezicht, dossierbesprekingen en alle andere verwachtingen.
- Benadruk het belang van het behoud van een professioneel-kritische instelling tijdens de hele controle.

**Toelichting:**

Als sommige (junior) leden van het controleteam niet in staat zijn om de vergadering bij te wonen (of niet zijn uitgenodigd), dan moet de opdrachtpartner bepalen welke aangelegenheden aan deze leden moeten worden gecommuniceerd.

## AANDACHTSPUNT

Benadruk het belang voor de staf om alert te blijven op aanwijzingen voor oneerlijkheid, maar ook om voorzichtig te zijn en niet te snel conclusies te trekken, in het bijzonder bij het bespreken van bevindingen met het management of medewerkers van de entiteit. Geef mogelijke omstandigheden aan (rode vlaggen) die kunnen duiden op de mogelijkheid van fraude. Fraude wordt over het algemeen ontdekt door het onderkennen van patronen, uitzonderingen en eigenaardigheden in transacties en gebeurtenissen. Zo is bijvoorbeeld een valse claim voor een onkostenrekening niet van belang voor de financiële overzichten zelf, maar kan wel een aanwijzing zijn voor een veel groter probleem zoals een gebrek aan integriteit bij het management.

### 7.3 Communicatie tijdens en bij voltooiing van de controle

Elk lid van het controleteam zal een iets andere kijk hebben op de entiteit. Sommige informatie die wordt verzameld door een bepaald teamlid kan zelfs onbegrijpelijk zijn tenzij het wordt gecombineerd met informatie die is verkregen door andere teamleden. Dit geldt in het bijzonder met betrekking tot fraude, waar het vinden van kleine patronen, eigenaardigheden en uitzonderingen tot de uiteindelijke ontdekking kan leiden.

Een eenvoudige vergelijking is die met een legpuzzel. Elke onderdeel apart biedt geen zicht op het totaalbeeld; pas wanneer alle delen worden samengevoegd wordt het grote geheel zichtbaar. Hetzelfde geldt voor accountantscontroles. Alleen als de individuele kennis/bevindingen van elke accountant worden gedeeld met het team wordt het complete beeld zichtbaar. Het volgende figuur bevat hiervan een voorbeeld.

Figuur 7.3-1



Teambesprekingen hoeven zich niet te beperken tot alleen de planningvergadering. Leden van controleteams moeten worden aangemoedigd om alle belangrijke aangelegenheden die ze tijdens de hele controle vinden met elkaar te delen, in het bijzonder als het de inschatting van risico's en geplande controlewerkzaamheden betreft.

## AANDACHTSPUNT

### Houd op strategische momenten tijdens de controle korte debriefings

Naast de besprekingen voor de controleplanning aan het begin van de opdracht kan het voor het controleteam, hoe klein ook, nuttig zijn (maar niet vereist) om bijeen te komen en controlebevindingen te bespreken na de volgende controlefasen.

### Risico-inschattingswerkzaamheden en verdere controlewerkzaamheden uitvoeren

Deze debriefings hoeven niet formeel of lang te zijn, maar ze stellen leden van het controleteam in staat om mondeling verslag te doen van hun bevindingen, onderkende uitzonderingen en problemen. Ook kunnen ze verslag doen van alle andere aangelegenheden (hoe klein ook) die ze vreemd vonden of niet konden plaatsen. Het zijn vaak de aangelegenheden die, in combinatie met informatie verzameld door andere teamleden, op een mogelijke risicofactor wijzen (zoals fraude) waar mogelijk verder werk aan moet worden besteed. Zelfs als het controleteam uit slechts twee mensen bestaat kunnen zulke bijeenkomsten belangrijke resultaten opleveren.

### De controle voltooien

Nadat de vorige controle is voltooid is het altijd verleidelijk om direct aan de volgende opdracht te beginnen. Hierdoor kan een hoop kennis die nuttig zou zijn voor de controle van de volgende verslagperiode verloren gaan. Een korte bijeenkomst of telefonische vergadering na elke controle kan worden gebruikt om feedback te krijgen van het controleteam en te bepalen wat er kan worden verbeterd. Hiertoe behoort het bepalen van:

- controlegebieden die in de toekomst meer, of minder, aandacht verdienen;
- alle andere onverwachte bevindingen, ongebruikelijke transacties of financiële druk op medewerkers die een indicatie kunnen zijn van fraude of een prikkel om fraude te plegen;
- alle geplande veranderingen die van invloed zijn op toekomstige opdrachten, zoals veranderingen van personeel in belangrijke functies, nieuwe financiering, een overname, nieuwe producten of diensten, de invoering van een nieuw systeem van administratieve verwerking of andere veranderingen in intern beheer;
- gebieden waar extra hulp zou kunnen worden verleend door de entiteit zoals een analyse van bepaalde onderdelen van de financiële overzichten; en
- als er significante risicofactoren bestaan kan tijdens de debriefing ook worden besproken of het accountantskantoor de relatie met de klant in de volgende verslagperiode wil voortzetten. Als het accountantskantoor direct na afloop van de controle de relatie opzegt, zijn de redenen nog voor iedereen duidelijk en het zou de entiteit meer tijd bieden om een andere accountant te vinden.

Tijdens de eerste planningvergadering kan een tijd en datum voor deze debriefings worden afgesproken.

## 7.4 Case studies - Besprekingen binnen het controleteam

Zie voor details van de case studies Deel 2, Hoofdstuk 2 - Inleiding tot de case studies.

Het is nuttig om voorafgaand aan de bespreking de meest recente financiële overzichten, het overzicht van ingeschatte risico's uit eerdere verslagperiodes (of deze verslagperiode, indien bijgewerkt) en de controlewerkzaamheden aan de leden van het opdrachtteam te sturen. Benadruk tijdens de vergadering de noodzaak voor een professioneel-kritische instelling en de noodzaak om alle verdachte situaties of mogelijke waarschuwingssignalen voor fraude onmiddellijk te rapporteren.

Documentatie kan plaatsvinden in de vorm van een standaardagenda of een dossiernotitie.

## Case study A - Dephta Meubilair B.V.

Datum vergadering: 8 december 20X2

Agenda-item	Notulen van de vergadering
1. Materialiteit en significante ekeningsaldi.	Algehele materialiteit verhogen naar 10.000€ op basis van groei in winstgevendheid en verkopen en uitvoeringsmaterialiteit verhogen naar 7.500€.
2. Timing, belangrijke datums en beschikbaarheid personeel van klant.	Bevestigd dat timing van afgelopen verslagperiode goed is en dat onze verzoeken om hulp van het management bij het opstellen van bepaalde schema's redelijk zijn.
3. Wat kunnen we leren uit eerdere ervaringen zoals kwesties/gebeurtenissen die vertragingen hebben veroorzaakt en gebieden met te veel/te weinig controle?	Interne voorraadcontrole was slecht vorig jaar en resulteerde in extra werk. Klant heeft aangegeven dat dit voor het einde van deze periode wordt geadresseerd
4. Zijn er nog nieuwe zorgen over integriteit van het management, continuïteit, rechtszaken etc.?	Zie krantenknipsel over Parvin. Dit kan een op zichzelf staand iets zijn, maar we moeten voorzichtig zijn
5. Veranderingen tijdens deze verslagperiode in bedrijfsactiviteiten en/of financiële toestand, branchevoorschriften, gehanteerde grondslagen voor de financiële verslaggeving en mensen.	Internetverkopen vormen nu 12% van de omzet. Ook bestaan er plannen voor belangrijke groei. Dit zal het nodige gaan vergen van de kasmiddelen, interne beheersing en besturingssystemen. De huidige economische recessie zet extra druk op de organisatie om omzetniveaus te handhaven ondanks de dalende vraag en verkoopprijzen.
6. Gevoeligheid van financiële overzichten voor fraude. Op wat voor manieren kan er worden gefraudeerd binnen de entiteit? Bedenk enkele mogelijke scenario's en plan vervolgens werkzaamheden die eventuele verdenkingen zouden bevestigen of ontkrachten.	Oneigenlijke beïnvloeding en fraude door het management om belasting te vermijden zijn mogelijk. Schattingen van het management, journaalposten en transacties met verbonden partijen zijn vatbaar voor manipulatie. Ook houdt Arjan (de senior verkoper) er een dure levensstijl op na. Daarnaast moeten we kijken naar de bonusberekeningen en de verkoopopbrengsten.
7. Significante risico's die speciale aandacht vragen.	In gebreke blijven met betrekking tot bankconvenanten. Suraj zegt dat hij deze verslagperiode opnieuw gaat onderhandelen over bankvoorwaarden om meer flexibiliteit te krijgen.
8. Toepasselijke controlemaatregelen voor de onderkende risico's.	Het gedetailleerde controleprogramma werd in enig detail beoordeeld met het verantwoordelijke staf lid en er werden een aantal efficiëntieverbeteringen bepaald.
9. Overweeg de noodzaak voor speciale vaardigheden of adviseurs, toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen versus gegevensgerichte werkzaamheden, de noodzaak om onvoorspelbaarheid te introduceren in bepaalde controletoetsingen en werk dat door de klant zou kunnen worden voltooid.	IT-specialist gaat kijken naar internet-verkopen en interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot IT in het algemeen. Bezoek gepland voor december deze verslagperiode.



Agenda-item	Notulen van de vergadering
10. Rollen controleteam, planning en dossierbeoordelingen Opgesteld door: FJ Datum: 8 december 20X2 Beoordeeld door: LF Datum: 5 januari 20X3	Algehele en gedetailleerde controleprogramma's zijn bijgewerkt.
Opgesteld door: FJ Datum: 8 december 20X2 Beoordeeld door: LF Datum: 5 januari 20X3	

## Case study B - Kumar B.V.

**Dossiernote:** Kumar B.V.

Op 8 december 20X2 kwam het controleteam (partner en senior) bijeen om de controleopdracht voor Kumar B.V. te plannen. We bespraken het volgende:

- De algehele materialiteit is verlaagd naar 2.500€ op basis van een daling in winstgevendheid en verkopen. De uitvoeringsmaterialiteit is gesteld op 1.800€.
- Rajs aandacht is de laatste tijd afgeleid door persoonlijke gezinsomstandigheden. Mogelijk wordt het werk van de boekhouder niet op adequate wijze beoordeeld. Op die manier heeft Ruby een heleboel controle over de gerapporteerde cijfers. Alle onbedoelde of bedoelde fouten van Ruby kunnen onontdekt blijven. Dit moet worden behandeld als een significant frauderisico voor de controle.
- Oneigenlijke beïnvloeding en fraude door het management kunnen voorkomen om belastingverplichtingen of schending van bankconvenanten te vermijden. De schattingen van het management waren traditioneel aan de voorzichtige kant. Het controleteam werd eraan herinnerd om alert te zijn op alle ongebruikelijke dingen.
- Wij zullen zorgvuldige aandacht besteden aan transacties met en prijzen van producten voor de verbonden partij, Dephta.

### Controleprogramma:

- Bevestigd dat de timing van de afgelopen verslagperiode goed is en dat we opnieuw de hulp van het management zullen vragen voor het opstellen van bepaalde schema's. Omdat het afgelopen verslagperiode moeilijk bleek voor Kumar B.V. om de gevraagde schema's tijdig voor ons op te stellen, zullen we deze verslagperiode vooraf tijd door brengen met Ruby en haar voorbeeldschema's ter beschikking stellen zodat ze begrijpt wat er nodig is en op welke vervaldata's.
- Het gedetailleerde controleprogramma werd in enig detail beoordeeld. Voor sommige gebieden werden de werkzaamheden uitgebreid op basis van het ingeschatte risico en een aantal andere werkzaamheden werd geëlimineerd omdat het ingeschatte risico laag was.
- We besloten dat het efficiënter is om gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren dan toetsingen van interne beheersingsmaatregelen, aangezien er geen beweringen zijn waarbij gegevensgerichte werkzaamheden alleen niet voldoende en geschikte controle-informatie zouden verschaffen.

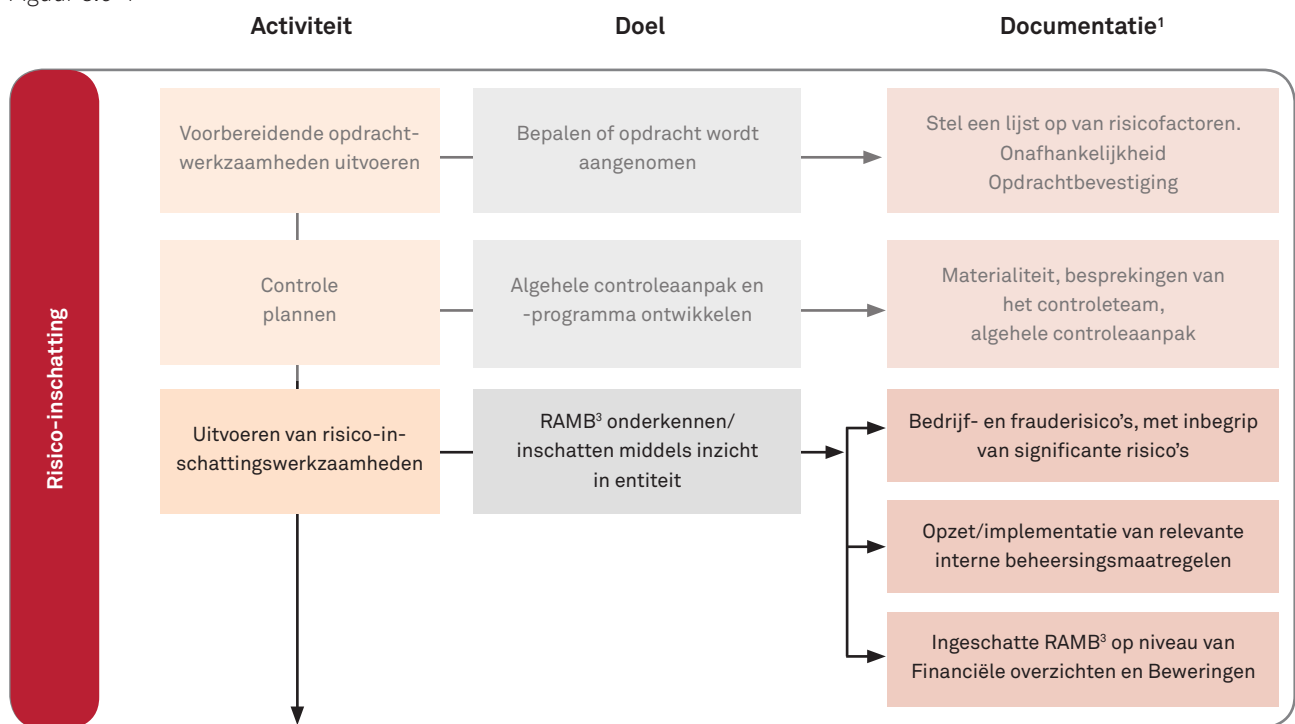
Opgesteld door: FJ  
 Beoordeeld door: LF

Datum: 8 december 20X2  
 Datum: 5 januari 20X3

# 08 | Inherente risico's - Onderkennen

Inhoud van het hoofdstuk	Relevante Standaard('s)
Het onderkennen van risico's op afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten.	240, 315

Figuur 8.0-1



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.  
 3. RAMB = Risico's van Afwijkingen van Materieel belang.

## Alinea # Doestellingen van de Standaarden

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

## Alinea # Relevante uittreksels uit de Standaarden

- 200.13 In het kader van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis: Risico van een afwijking van materieel belang – Het risico dat de financiële overzichten, voorafgaand aan controle, een afwijking van materieel belang bevatten. Dit risico bestaat uit twee componenten, als volgt beschreven op het niveau van beweringen:
- Inherent risico* - De vatbaarheid van een bewering met betrekking tot een transactiestroom, rekening-saldo of in de financiële overzichten opgenomen toelichting voor een afwijking die afzonderlijk of samen met andere afwijkingen van materieel belang is, voordat er rekening wordt gehouden met de eventuele daarop betrekkinghebbende interne beheersingsmaatregelen;
  - Interne beheersingsrisico* - Het risico dat een afwijking kan voorkomen in een bewering met betrekking tot een transactiestroom, rekeningsaldo of een in de financiële overzichten opgenomen toelichting die, afzonderlijk of samen met andere afwijkingen van materieel belang is, niet wordt voorkomen of niet tijdig wordt ontdekt en hersteld door de interne beheersing van de entiteit;
- 
- 240.11 In het kader van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
- Fraude* - een opzettelijke handeling door één of meer personen uit de kring van het management, degenen belast met governance, het personeel of derden, waarbij gebruik wordt gemaakt van misleiding teneinde een onrechtmatig of onwettig voordeel te behalen;
  - Frauderisicofactoren* - gebeurtenissen of omstandigheden die een aanwijzing vormen voor een incentive tot of voor een druk om fraude te plegen dan wel een gelegenheid scheppen om te frauderen.
- 
- 240.12 Overeenkomstig Standaard 200, dient de accountant gedurende de gehele controle een professioneelkritische instelling te handhaven, rekening houdende met de mogelijkheid dat zich een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude zou kunnen voordoen, ondanks zijn eerdere ervaringen voor wat betreft de eerlijkheid en de integriteit van het management van de entiteit en van degenen belast met governance. (Zie: Alinea A7-A8)
- 
- 240.13 De accountant kan de vastleggingen en documenten als authentiek aanvaarden tenzij hij aanwijzingen heeft dat het tegendeel het geval is. Indien de accountant echter op grond van omstandigheden die hij tijdens de controle heeft onderkend, aanwijzingen heeft dat een document niet authentiek is dan wel dat de in een document vastgelegde voorwaarden zijn gewijzigd maar niet aan hem ter kennis zijn gebracht, dient hij aanvullend onderzoek te verrichten. (Zie: Alinea A9)
-

Alinea #	Relevante uittreksels uit de Standaarden
240.15	<p>Standaard 315 vereist een bespreking onder de leden van het opdrachtteam alsmede een vaststelling door de opdrachtpartner welke aangelegenheden moeten worden gecommuniceerd aan de leden van het team die niet bij de bespreking worden betrokken 6. Bij de bespreking zal specifiek aandacht worden besteed aan hoe en waar financiële overzichten van de entiteit vatbaar kunnen zijn voor een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude, met inbegrip van de wijze waarop de fraude zou kunnen worden gepleegd. De bespreking zal worden gevoerd zonder dat rekening wordt gehouden met de mening die teamleden kunnen hebben dat het management en degenen belast met governance eerlijk en integer zijn. (Zie: Alinea A10-A11)</p>
240.17	<p>De accountant dient bij het management om inlichtingen te verzoeken met betrekking tot:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li data-bbox="292 741 1442 842">a. De inschatting door het management van het risico dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang zouden kunnen bevatten die het gevolg is van fraude, met inbegrip van de aard, omvang en frequentie van deze inschattingen (Zie: Alinea A12-A13);</li> <li data-bbox="292 846 1442 1010">b. Het proces dat door het management wordt gehanteerd voor het onderkennen van en het inspelen op de risico's van fraude binnen de entiteit, met inbegrip van eventuele specifieke frauderisico's die het management heeft onderkend of die onder zijn aandacht zijn gebracht of van transactiestromen, rekeningssaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen waarvoor waarschijnlijk een frauderisico bestaat (Zie: Alinea A14);</li> <li data-bbox="292 1014 1442 1115">c. De communicatie door het management, indien aanwezig, gericht aan degenen belast met governance inzake haar processen met betrekking tot het onderkennen van en het inspelen op de risico's van fraude binnen de entiteit; en</li> <li data-bbox="292 1120 1442 1178">d. 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>
240.22	<p>De accountant dient te evalueren of ongebruikelijke of onverwachte verbanden die zijn onderkend bij het uitvoeren van cijferanalyses, met inbegrip van de verbanden die betrekking hebben op opbrengstenrekeningen, een aanwijzing kunnen zijn voor risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude.</p>
240.23	<p>De accountant dient te overwegen of andere informatie die hij heeft verkregen een aanwijzing kan zijn voor risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude. (Zie: Alinea A22)</p>
240.24	<p>De accountant dient te evalueren of de informatie die is verkregen uit andere uitgevoerde risico-inschattingswerkzaamheden en uit daarmee verband houdende werkzaamheden een aanwijzing geven voor het bestaan van één of meer frauderisicofactoren. Hoewel frauderisicofactoren niet noodzakelijkerwijs een aanwijzing zijn voor het bestaan van fraude, hebben zij zich vaak voorgedaan in omstandigheden waarin fraude daadwerkelijk heeft plaatsgevonden en kunnen zij daarom een aanwijzing zijn voor risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude. (Zie: Alinea A23-A27)</p>
240.44	<p>De accountant dient in de controledocumentatie<sup>12</sup> inzake het inzicht dat hij heeft verworven in de entiteit en haar omgeving en inzake de inschatting van de risico's van een afwijking van materieel belang, zoals is vereist op grond van Standaard 31513, het volgende op te nemen:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li data-bbox="292 1995 1442 2089">a. De belangrijke besluiten die zijn genomen tijdens de bespreking onder de leden van het opdrachtteam met betrekking tot de vatbaarheid van de financiële overzichten van de entiteit voor een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude; en</li> </ol>

## Alinea # Relevante uittreksels uit de Standaarden

- 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.

315.11

De accountant dient inzicht te verwerven in:

- a. De relevante sectorspecifiekefactoren, regelgeving en andere externe factoren met inbegrip van het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving; (Zie: Alinea A17-A22)
- b. De aard van de entiteit, waaronder:
  - (i) Haar activiteiten;
  - (ii) Haar structuur inzake eigendom en governance;
  - (iii) Het soort investeringen dat zij doet en van plan is te doen, met inbegrip van investeringen in voor een bijzonder doel opgerichte entiteiten (special purpose entities);
  - (iv) De wijze waarop de entiteit wordt gestructureerd en hoe ze wordt gefinancierd; teneinde de accountant in staat te stellen inzicht te verwerven in de transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen die naar verwachting zullen worden aangetroffen; (Zie: Alinea A23-A27)
- c. De keuze en toepassing door de entiteit van grondslagen voor financiële verslaggeving, alsmede de redenen voor veranderingen daarin. De accountant dient te evalueren of de grondslagen voor financiële verslaggeving geschikt zijn voor haar bedrijfsactiviteiten en in overeenstemming zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en met de grondslagen voor financiële verslaggeving die in de desbetreffende sector worden gebruikt; (Zie: Alinea A28)
- d. De doelstellingen en strategieën van de entiteit en de daarmee verband houdende bedrijfsrisico's die kunnen leiden tot risico's van een afwijking van materieel belang; (Zie: Alinea A29-A35)
- e. De wijze waarop de entiteit haar financiële prestaties meet en beoordeelt (Zie: Alinea A36-A41)

## 8.1 Overzicht

Het onderkennen van risico's vormt de basis van de controle. Het is gebaseerd op, en vormt een integraal onderdeel van, de werkzaamheden van de accountant om inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving. Zonder een grondig inzicht in de entiteit bestaat de kans dat de accountant bepaalde risicofactoren over het hoofd ziet. Als bijvoorbeeld de verkopen bij een klant toenemen, zou het belangrijk zijn voor de accountant om te weten dat binnen de branche als geheel de verkopen sterk teruglopen.

De doelstelling van de risico-inschattingsfase van de controle is om risicobronnen te onderkennen en om vervolgens in te schatten of deze zouden kunnen resulteren in een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten. Dit geeft de accountant de beschikking over de benodigde informatie om controle-inspanningen te richten op gebieden waar het risico op afwijkingen van materieel belang het hoogst is en niet op minder risicogevoelige gebieden.

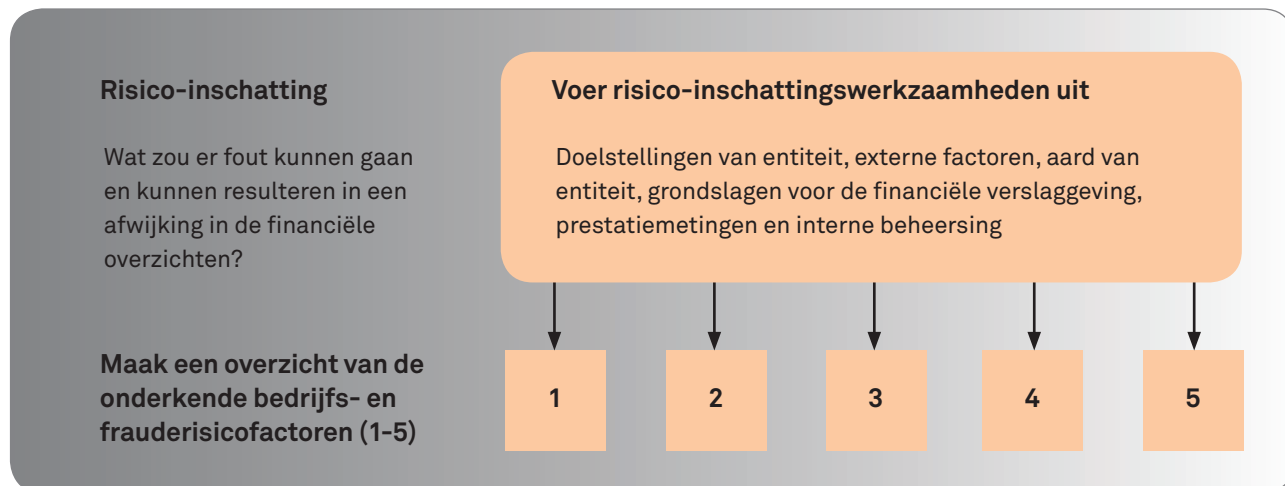
Risico-inschatting heeft twee afzonderlijke componenten:

- Risico-onderkenning (vragen "wat kan er fout gaan"); en
- Risico-inschatting (het belang van elk risico bepalen).

Risico-inschatting wordt behandeld in Deel 2, Hoofdstuk 9.

Risico-onderkenning wordt hieronder verduidelijkt.

Figuur 8.1-1



## AANDACHTSPUNT

### Onderken eerst de risico's

Je kunt geen risico inschatten dat niet eerst is onderkend. Vermijd te denken dat omdat de entiteit klein is er geen relevante risico's bestaan of dat de risico's van afwijkingen van materieel belang dezelfde zijn als in de vorige verslagperiode. Er kunnen nu nieuwe risico's bestaan en de aard/significantie van sommige eerder onderkende risico's kan zijn veranderd.

### Kijk na de eerste opdracht wat er is veranderd sinds de vorige verslagperiode

Kijk na de eerste opdracht naar wat er is veranderd binnen elk van de zes risicobronnen (d.w.z. externe aard van de entiteit etc.) in plaats van weer helemaal opnieuw te beginnen. Dit spaart tijd en richt de aandacht op de aard en het effect van nieuwe risico's die nu kunnen bestaan en op herziening van eerder onderkende risico's.

## 8.2 Soorten risico's

Er zijn twee belangrijke categorieën van risico:

- Bedrijfsrisico; en
- Frauderisico.

Het verschil tussen bedrijfsrisico en frauderisico is dat frauderisico voortkomt uit opzettelijk handelen van een persoon.

**Toelichting:**

In veel gevallen kan een risico zowel een bedrijfs- als een frauderisico zijn. Zo zorgt de introductie van een nieuw administratief systeem bijvoorbeeld voor onzekerheid (er kunnen fouten ontstaan terwijl personeel het nieuwe systeem leert bedienen) en moet worden geclassificeerd als een bedrijfsrisico. Maar het kan ook worden geclassificeerd als een frauderisico omdat iemand van de onzekerheid gebruik zou kunnen maken om activa oneigenlijk toe te eigenen of de financiële overzichten te manipuleren.

**Bedrijfsrisico**

De term “bedrijfsrisico” omvat meer dan alleen de risico’s van afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten. Bedrijfsrisico’s komen voort uit belangrijke situaties, gebeurtenissen, omstandigheden, handelingen of nalatigheden die een nadelige invloed zouden kunnen hebben op het vermogen van de entiteit om de doelstellingen te bereiken en de strategieën ten uitvoer te brengen. Hiertoe kan ook behoren het stellen van ongeschikte doelstellingen en strategieën.

Bedrijfsrisico’s omvatten ook gebeurtenissen die voorkomen uit verandering, complexiteit of nalatigheid om de noodzaak van verandering te onderkennen. Verandering kan bijvoorbeeld ontstaan door:

- de ontwikkeling van nieuwe producten die kunnen mislukken;
- een inadequate markt, zelfs als nieuwe producten met succes worden ontwikkeld; of
- Gebreken in de producten die kunnen resulteren in aansprakelijkheid en schade aan de reputatie van de entiteit.

**Frauderisico**

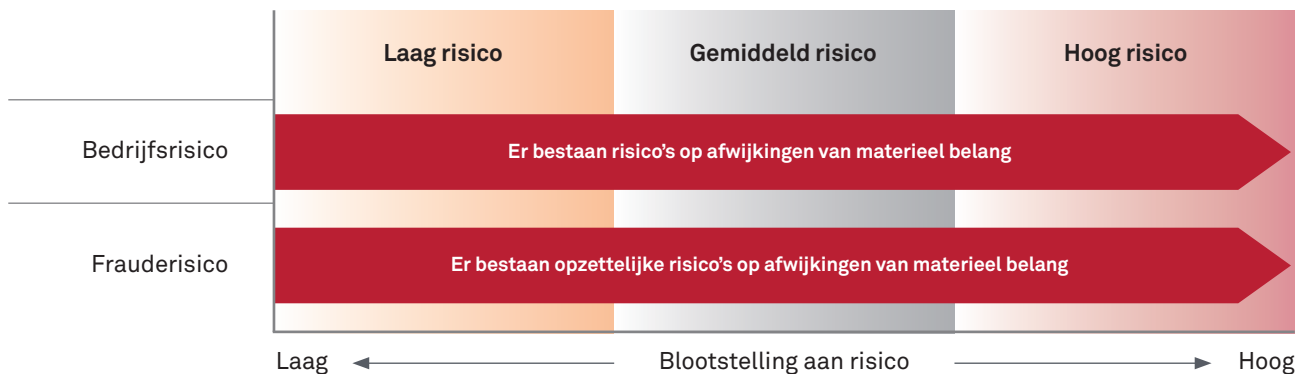
Frauderisico heeft betrekking op gebeurtenissen of situaties die wijzen op een aansporing (‘incentive’) of druk om fraude te plegen of om gelegenheid te bieden om fraude te plegen.

Het inzicht van de accountant in bedrijfs- en frauderisicofactoren vergroot de waarschijnlijkheid dat de risico’s van afwijkingen van materieel belang kunnen worden onderkend. Het is echter niet de verantwoordelijkheid van de accountant om alle mogelijke bedrijfsrisico’s te onderkennen of in te schatten.

## 8.3 Bronnen van informatie over de entiteit

De eerste stap in het risico-inschattingsproces is om zoveel mogelijk relevante informatie over de entiteit te verzamelen (of bij te werken). Deze informatie biedt een belangrijk referentiekader voor het onderkennen en inschatten van mogelijke risicofactoren.

Informatie over de entiteit en haar omgeving kan zowel uit interne als externe bronnen worden verkregen. In veel gevallen zal de accountant beginnen met interne informatiebronnen. Vervolgens kan worden gecontroleerd of deze informatie consistent is met informatie verkregen uit externe bronnen zoals gegevens van bedrijfsverenigingen en gegevens over algemene economische omstandigheden, die vaak via het internet kunnen worden verkregen. Het volgende figuur toont enkele van de beschikbare potentiële informatiebronnen.



FO = financiële overzichten



## AANDACHTSPUNT

Een belangrijke bron van informatie die vaak over het hoofd wordt gezien zijn de werkdocumenten van de accountant van opdrachten uit eerdere verslagperiodes. Vaak bevatten deze waardevolle informatie over aangelegenheden zoals:

- overwegingen of problemen om te adresseren bij de planning voor de controle van deze verslagperiode;
- evaluatie en bron van mogelijke aanpassingen en niet-gecorrigeerde fouten;
- gebieden waar sprake is van terugkerende onenigheden, zoals uitgangspunten die worden gebruikt voor schattingen;
- gebieden die vatbaar lijken voor fouten; en
- aangelegenheden die aan de orde kwamen in de communicatie van de accountant met het management en degenen belast met governance.

Informatie verzameld uit risico-inschattingswerkzaamheden die zijn uitgevoerd voordat een opdracht wordt aanvaard of voortgezet kunnen worden gebruikt als onderdeel van het inzicht van het controleteam in de entiteit.



## 8.4 Risico-inschattingswerkzaamheden

Op basis van de informatie die over de entiteit is verkregen is de accountant nu in staat om de risico-inschattingswerkzaamheden op te zetten zoals besproken in Deel 1, Hoofdstuk 8. Deze risico-inschattingswerkzaamheden worden opgezet om inzicht in de entiteit en haar omgeving te verwerven en te documenteren, met inbegrip van haar interne beheersing.

De mate van inzicht die de accountant moet hebben voor het onderkennen van risico's omvat zes belangrijke gebieden, zoals hieronder aangegeven.

Figuur 8.4-1



De toereikendheid van de informatie (mate van inzicht) die de accountant nodig heeft is een aangelegenheid van professionele oordeelsvorming. Het is minder dan wat het management heeft bij het managen van de entiteit. Het laatste deel ("F" in bovenstaande figuur), dat gerelateerd is aan de interne beheersingsmaatregelen die relevant zijn voor de controle, wordt besproken in Deel 1, Hoofdstuk 5 en in Deel 2, Hoofdstuk 4, 11 en 12.

Het verwerven van inzicht in de aard van de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing, heeft een aantal voordelen, zoals hieronder uiteengezet.

Figuur 8.4-2

Biedt een referentiekader	
<b>Voordelen verkregen uit inzicht in de entiteit</b>	<b>Risico's onderkennen het ontwikkelen van een wijze van inspelen</b> <ul style="list-style-type: none"><li>• Oordeel vormen over de risico-inschattingen.</li><li>• Gepaste wijze van inspelen ontwikkelen op de onderkende risico's van afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten.</li><li>• Materialiteit vaststellen (zie Deel 2, Hoofdstuk 6).</li><li>• Verwachtingen ontwikkelen die nodig zijn om cijferanalyses uit te voeren.</li><li>• Verdere controlewerkzaamheden opzetten/uitvoeren om het controlerisico terug te brengen tot een aanvaardbaar laag niveau.</li><li>• Evalueren van toereikendheid/geschikt zijn van de verkregen controle-informatie (d.w.z. geschiktheid van gebruikte veronderstellingen en mondelinge en schriftelijke bevestigingen van het management).</li></ul> <b>Financiële overzichten beoordelen</b> <ul style="list-style-type: none"><li>• Inschatten van de selectie en de toepassing van grondslagen voor de financiële verslaggeving door het management.</li><li>• Overwegen van de toereikendheid van de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen.</li><li>• Onderkennen van controlegebieden voor speciale aandacht (bijv. transacties met verbonden partijen, ongebruikelijke of complexe contractuele overeenkomsten, continuïteit of ongebruikelijke transacties).</li></ul>

## AANDACHTSPUNT

Het verwerven van inzicht in de entiteit is niet een aparte taak die vroeg in de controle kan worden voltooid en vervolgens terzijde kan worden gelegd. Het is belangrijk om tijdens de hele controle te blijven leren over de entiteit en om alert te blijven op risicofactoren die niet eerder werden onderkend of waarvoor de oorspronkelijke risico-inschatting moet worden bijgewerkt.

## 8.5 Risicobronnen

Fouten en fraude in financiële overzichten komen voort uit risicofactoren die hun oorsprong hebben in een of meer van de zes vereiste gebieden van inzicht in de entiteit (zie toelichting 8.4-1).

Een voorbeeld zou zijn een nieuwe en complexe belasting die aan de entiteit wordt opgelegd. Dit betreft een externe risicofactor. Een risico van afwijking in de financiële overzichten zou een verkeerde interpretatie van de nieuwe wet kunnen zijn, die resulteert in een verkeerde berekening van de verschuldigde belasting. Merk op dat de bron (of oorzaak) van het risico de nieuwe belasting is voor de entiteit en niet de fout in de berekening, die het effect is van de risicofactor. Als gevolg van de nieuwe belasting neemt het risico van een berekeningsfout toe.

Het volgende figuur toont de zes gebieden van inzicht als potentiële risicobronnen.

Figuur 8.5-1



Hieronder volgen voorbeelden van risicobronnen (maar niet het effect op specifieke onderdelen van financiële overzichten).

Figuur 8.5-2

Bronnen van bedrijfs- en frauderisico's	
<b>Bedrijfsdoelstellingen en strategieën</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ongepaste, onrealistische of te agressieve doelstellingen en strategieën.</li> <li>• Nieuwe producten of diensten of overstap naar nieuwe bedrijfsactiviteiten.</li> <li>• Ontplooien van activiteiten met betrekking tot zakelijke gebieden/transacties waarmee de entiteit weinig ervaring heeft.</li> <li>• Inconsistenties tussen IT en bedrijfsstrategieën.</li> <li>• Reactie op snelle groei of daling in verkopen die veel kan vergen van interne beheersingssystemen en vaardigheden van mensen.</li> <li>• Gebruik van complexe financieringsregelingen.</li> <li>• Bedrijfsherstructureringen.</li> <li>• Significante transacties met verbonden partijen.</li> </ul>
<b>Externe factoren</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Toestand van de economie en veranderingen in overheidsvoorschriften.</li> <li>• Afnemende vraag naar de producten of diensten van de entiteit.</li> <li>• Hoge mate van complexe regelgeving.</li> <li>• Veranderingen in de branche.</li> <li>• Onmogelijkheid om vereiste bedrijfsmiddelen te verkrijgen (materialen of geschoold personeel).</li> <li>• Opzettelijke sabotage van de producten of diensten van een entiteit.</li> <li>• Beperkingen van de beschikbaarheid van kapitaal en krediet.</li> </ul>
<b>Aard van de entiteit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Slechte ondernemingscultuur en governance.</li> <li>• Incompetent personeel in belangrijke functies.</li> <li>• Veranderingen in de personeel van belangrijke functies, met inbegrip van vertrek van sleutelfunctionarissen.</li> </ul>

## Bronnen van bedrijfs- en frauderisico's

- Complexiteit van activiteiten, organisatiestructuur of producten.
- Gebreken in producten of diensten die kunnen resulteren in aansprakelijkheid en reputatieschade.
- Nalatigheid om de noodzaak voor verandering te onderkennen (vereiste vaardigheden of technologie).
- Zwakheden in de interne beheersing, in het bijzonder die welke niet worden geadresseerd door het management.
- Slechte relaties met externe financiers, zoals banken.
- Problemen met continuïteit en liquiditeit, met inbegrip van verlies van belangrijke klanten.
- Installatie van nieuwe systemen met betrekking tot financiële verslaggeving.

---

<b>Prestatie-indicatoren</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Management gebruikt geen prestatiemetingen om de prestaties van de entiteit en het bereiken van doelstellingen in te schatten.</li><li>• Geen metingen gebruikt om activiteiten te verbeteren of corrigerende acties te ondernemen.</li></ul>
------------------------------	---

---

<b>Grondslagen voor de financiële verslaggeving</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Inconsistente toepassing van grondslagen voor de financiële verslaggeving.</li><li>• Onjuist gebruik van grondslagen voor de financiële verslaggeving.</li></ul>
---	--

---

<b>Interne beheersing</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Inadequaat toezicht van het management op dagelijkse activiteiten.</li><li>• Slechte of niet-bestaande interne beheersingsmaatregelen voor activiteiten op het niveau van de entiteit zoals personeelszaken, fraude en het opstellen van boekhoudkundige informatie zoals schattingen en financiële rapportages.</li><li>• Slechte of niet-bestaande interne beheersingsmaatregelen voor transacties zoals opbrengsten, inkopen, salariskosten en overige kosten.</li><li>• Slechte beveiliging van activa.</li></ul>
---------------------------	---

---

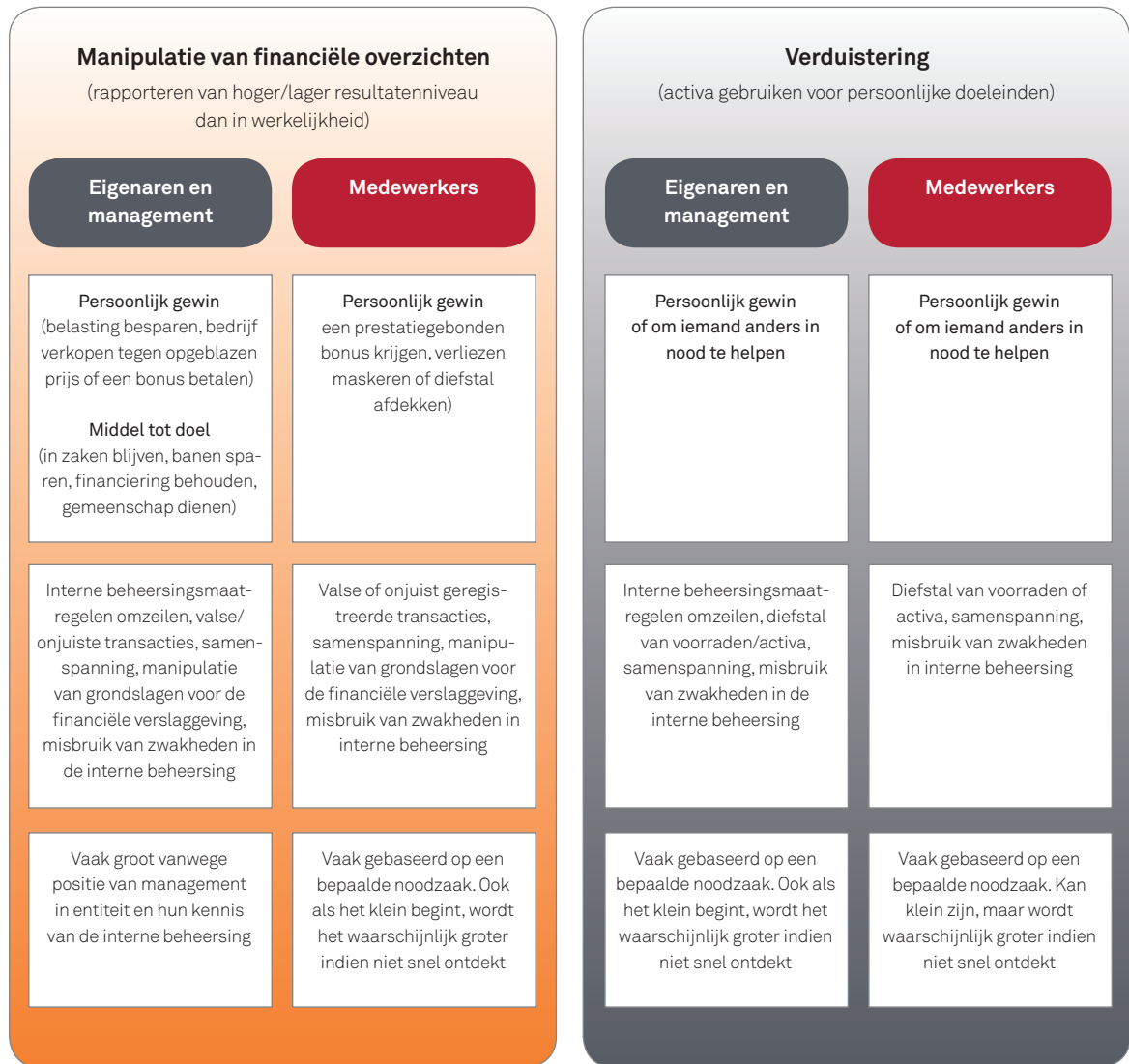
## 8.6 Frauderisico

De term “fraude” verwijst naar een opzettelijke handeling door een of meer personen van het management, degenen belast met governance, medewerkers of derden waarbij misleiding wordt gebruikt om een onterecht of onwettig voordeel te behalen.

Fraude waarbij een of meer leden van het management of degenen belast met governance zijn betrokken wordt “managementfraude” genoemd. Fraude waarbij alleen personeel van de entiteit is betrokken wordt “personeelsfraude” genoemd. In beide gevallen kan er sprake zijn van samenspanning binnen de entiteit of met derden buiten de entiteit.

Het volgende figuur bevat een overzicht van de soorten en kenmerken van fraude.

Figuur 8.6-1



## AANDACHTSPUNT

Overweeg bij elke risicofactor die wordt onderkend of het een bedrijfsrisico, een frauderisico of beide betreft. Veel risicobronnen kunnen resulteren in zowel bedrijfs- als frauderisico's. Zo kan bijvoorbeeld een verandering bij de boekhoudmedewerkers fouten tot gevolg hebben (bedrijfsrisico), maar het kan ook iemand de gelegenheid bieden om fraude te plegen.

## 8.7 Soorten en kenmerken van fraude

Hoewel fraude op elk niveau binnen de organisatie kan voorkomen, is het vaak ernstiger (en gaat het om grotere geldbedragen) als het senior management erbij betrokken is.

Enkele van de belangrijkste voorwaarden die een omgeving voor fraude scheppen zijn:

- ondoelmatig ondernemingsbestuur;
- gebrek aan leiding door het management en slechte “tone at the top”;
- sterke incentives voor financiële prestaties;
- Belastingen en andere kosten die worden gezien als zeer hoog of bezwaarlijk;
- Complexiteit van regels, voorschriften en beleid van de entiteit;
- Unrealistische verwachtingen van bankiers, investeerders of andere belanghebbenden;
- Neergaande en onverwachte veranderingen in winstgevendheid;
- Unrealistische begrotingstargets die medewerkers moeten realiseren; en
- Onvoldoende interne beheersing, in het bijzonder tijdens veranderingen in de organisatie.

Zoals uit het bovenstaande kan worden geconcludeerd is de meest effectieve interne maatregel tegen fraude een sterke betrokkenheid van degenen belast met governance en het seniormanagement om correct te handelen. Dit blijkt uit waarden die overal binnen de entiteit gelden en een dagelijks streven naar ethisch handelen. Dit geldt voor organisaties van elk formaat.

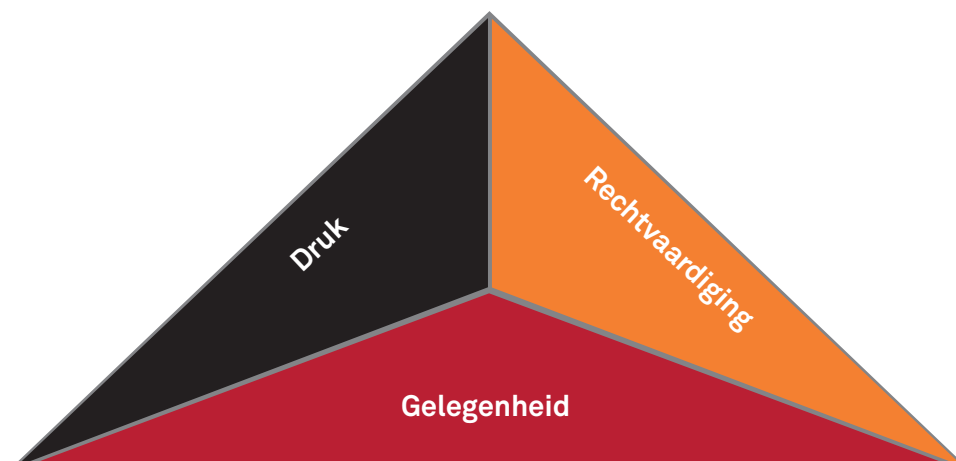
## 8.8 De fraudedriehoek

Er zijn drie voorwaarden die vaak een indicatie vormen voor het bestaan van fraude. Forensische accountants noemen dit wel de “fraudedriehoek” (zie onderstaand figuur), want als aan alle drie de voorwaarden wordt voldaan is het zeer waarschijnlijk dat fraude plaatsvindt.

De voorwaarden zijn:

- **Druk**  
Druk ontstaat vaak door directe behoeften (zoals het hebben van grote persoonlijke schulden of het moeten voldoen aan de winstverwachtingen van een analist of bank) waarover men moeilijk met anderen kan praten.
- **Gelegenheid**  
Een slechte ondernemingscultuur en een gebrek aan adequate interne beheersingsprocedures kunnen vaak het vertrouwen scheppen dat fraude niet wordt ontdekt.
- **Rechtvaardiging**  
Rechtvaardiging is het geloof dat een fraude niet echt heeft plaatsgevonden. De dader rechtvaardigt bijvoorbeeld dat “dit niet veel te betekenen heeft” of “ik pak alleen wat mij toekomt”.

Figuur 8.8-1



Een eigenaar-bestuurder in de bouw kan bijvoorbeeld een klus aangeboden krijgen om een grote uitbouw te realiseren aan het huis van een vriend, zolang als het zwart en zonder factuur gaat. Overweeg de drie voorwaarden.

- De “**druk**” op de eigenaar-bestuurder kan zijn om de belasting te verlagen die hij anders zou moeten betalen.
- De “**gelegenheid**” voor de eigenaar-bestuurder is om de interne beheersingsmaatregelen voor opbrengstverantwoording te omzeilen en de inkomsten uit de verkoop niet te boeken.
- De “**rechtvaardiging**” zou kunnen zijn dat de eigenaar-bestuurder al veel te veel belasting betaalt.

**Toelichting:**

Als een van de drie voorwaarden niet aanwezig is, is het niet waarschijnlijk dat de contante verkoop plaatsvindt.

Bij het uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden moeten leden van het controletam rekening houden met het bestaan van alle drie de voorwaarden en niet alleen de gelegenheid voor fraude. Overweeg de bronnen van frauderisico die hieronder worden besproken.

*Figuur 8.8-2*

<b>Bronnen van frauderisico</b>	
<b>Incentives en druk</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Financiële stabiliteit of winstgevendheid wordt bedreigd door economische, branche- of exploitatieomstandigheden van de entiteit.</li> <li>• Management staat onder excessieve druk om te voldoen aan vereisten of verwachtingen van derden of degenen belast met governance (zoals winstdoelstellingen of naleving van bezwaarlijke milieuvoorschriften etc.).</li> <li>• Persoonlijke financiële verplichtingen kunnen druk zetten op management of medewerkers met toegang tot contanten of andere diefstalgevoelige activa om die activa te oneigenlijk toe te eigenen.</li> <li>• Negatieve relaties tussen de entiteit en medewerkers met toegang tot contanten of andere activa. Bijvoorbeeld:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Bekend of verwacht ontslag van personeel,</li> <li>- Recente of verwachte veranderingen in beloning of pensioenregelingen van medewerkers, en</li> <li>- Promoties, vergoedingen of andere beloningen die niet in lijn zijn met verwachtingen.</li> </ul> </li> <li>• De persoonlijke financiële situatie van het management of degenen belast met governance kan worden bedreigd door de financiële prestaties van de entiteit (zoals financiële belangen, vergoeding, garanties etc.).</li> </ul>
<b>Instelling en rechtvaardigingen</b>	<p><b>Rechtvaardigingen</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Het management is geïnteresseerd in het toepassen van ongepaste middelen om:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- geboekte inkomsten te minimaliseren om belastingredenen, en</li> <li>- geboekte inkomsten te vergroten om te voorkomen dat bankconvenanten worden geschonden, om de verkoopprijs van de entiteit te verhogen of om te voldoen aan targets gesteld door derden.</li> </ul> </li> <li>• Gedrag van medewerker duidt op misnoegdheid of ontevredenheid met de entiteit.</li> <li>• Moreel bij het seniormanagement is slecht.</li> <li>• Management tolereert diefstal door sommige medewerkers. Als een medewerker wordt betrapt bij stelen worden bijvoorbeeld geen disciplinaire maatregelen genomen.</li> <li>• Management handhaaft de waarden of ethische normen van de entiteit niet.</li> <li>• Management veronachtzaamt de noodzaak tot het monitoren of vermindering van risico's met betrekking tot oneigenlijke toe-eigening van activa.</li> </ul>

### Instelling

- Management heeft een bekende geschiedenis van overtreding van wetten en regels of beschuldigingen van fraude.
- Management vertoont veranderingen in gedrag of levensstijl die erop kunnen wijzen dat activa zijn oneigenlijk zijn toege-eigend.
- Senior managers geven een slecht ethisch voorbeeld (zoals misbruik van onkostenrekeningen, kleine diefstallen etc.).
- Management heeft bestaande interne beheersingsmaatregelen doorbroken
- Management heeft nagelaten om toepasselijke herstelacties te ondernemen voor bekende tekortkomingen in de interne beheersing.
- De eigenaar-bestuurder maakt geen verschil tussen persoonlijke en zakelijke transacties.
- Er bestaan geschillen tussen aandeelhouders in een besloten vennootschap.
- Management doet herhaalde pogingen om marginale of onjuiste administratie te rechtvaardigen op basis van materialiteit.
- De relatie tussen management en huidige of voorgaande accountant is gespannen.

### Gelegenheden

#### Activa die gevoelig zijn voor oneigenlijke toe-eigening

- Grote bedragen contant geld aanwezig of verwerkt.
- Voorraadartikelen die klein van formaat zijn, van grote waarde of zeer gevraagd.
- Gemakkelijk verkoopbare activa, zoals waardepapieren aan toonder, diamanten of computerchips.
- Materiële vaste activa zijn klein van formaat, makkelijk verkoopbaar of niet duidelijk gemerkt als eigendom.

#### Inadequate interne beheersingsmaatregelen

- Inadequaat toezicht door degenen belast met governance op processen van het management voor onderkennen van en inspelen op de risico's van fraude.
- Inadequate functiescheiding of controles.
- Inadequaat toezicht op uitgaven van senior management.
- Inadequaat toezicht door management op medewerkers verantwoordelijk voor activa.
- inadequate screening van sollicitanten voor medewerkers met toegang tot activa.
- Inadequate administratie met betrekking tot activa.
- Inadequate autorisatie en goedkeuring van transacties.
- Inadequate fysieke beveiliging van contanten, investeringen, voorraad of materiële vaste activa.
- Gebrek aan volledige en tijdige aansluitingen van activa.
- Gebrek aan tijdige en gepaste documentatie van transacties (bijv. creditnota's voor retourgoederen).
- Gebrek aan verplichte vakanties voor medewerkers die essentiële beheerfuncties uitoefenen.
- Inadequate inzicht van management in informatietechnologie, waardoor IT-medewerkers oneigenlijke toe-eigeningen kunnen plegen.
- Inadequate toegangsbeveiligingsmaatregelen voor geautomatiseerde vastleggingen, met inbegrip van interne beheersingsmaatregelen voor en controle van logboeken van computersystemen.

#### Specifieke kwetsbare gebieden

- Managementschattingen, opbrengstverantwoording, gebruik van journaalposten, transacties met verbonden partijen etc.



## AANDACHTSPUNT

Fraude is altijd opzettelijk. Daarbij gaat het om het verbergen van informatie voor de accountant en opzettelijke onjuiste voorstelling van zaken. Daardoor kan fraude worden ontdekt door te zoeken naar patronen, eigenaardigheden en uitzonderingen, vaak in wat kan worden beschouwd als zeer kleine geldbedragen.

Het is onwaarschijnlijk dat fraude alleen wordt ontdekt door gegevensgerichte werkzaamheden. Zonder aanvullend "inzicht in de entiteit" dat kan worden gebruikt als referentiekader is het bijvoorbeeld onwaarschijnlijk dat de accountant een ontbrekende transactie vindt of kan bepalen dat een transactie ongeldig is.

Afhankelijk van hun rol en positie in het controleteam kunnen accountants een frauderisicofactor onderkennen die is gerelateerd aan een of meer van de driehoekselementen. Maar het is minder waarschijnlijk dat één accountant alle drie de voorwaarden (gelegenheid, druk en rechtvaardiging) tegelijk bepaalt. Daarom is het belangrijk dat het controleteam tijdens de hele opdracht hun bevindingen doorlopend met elkaar bespreekt.

De voordelen van besprekingen binnen het controleteam staan aangegeven in onderstaand figuur.

*Figuur 8.8-3*



Bij afwezigheid van communicatie zou het voor individuele leden van het bovengenoemde controleteam moeilijk zijn om het grote geheel te overzien. Doorlopende besprekingen binnen het controleteam stellen het team in staat om kleine stukjes informatie aan elkaar te passen zodat het grote geheel kan worden overzien.

## 8.9 Professioneel-kritische instelling

Het is de verantwoordelijkheid van de accountant om tijdens de opdracht te allen tijde een professioneel-kritische instelling te hanteren. Onderstaand figuur bevat voorbeelden van een professioneel-kritische instelling.

Figuur 8.9-1

Een kritische instelling betekent onder meer:	
<b>Erkennen dat het management altijd kan frauderen</b>	Het management is altijd in staat om anderszins goede interne beheersing te omzeilen. Leden van het opdrachtteam moeten het idee van zich af zetten dat management en degenen belast met governance eerlijk en integer zijn, ook als ze in het verleden eerlijkheid en integer zijn gebleken.
<b>Een onderzoekende houding</b>	Wees kritisch op de geldigheid van de verkregen controle-informatie.
<b>Alertheid</b>	Weerspreekt controle-informatie de betrouwbaarheid van: <ul style="list-style-type: none"><li>• documenten en reacties op verzoeken om inlichtingen?</li><li>• andere informatie verkregen van management en degenen belast met governance?</li></ul>
<b>Voorzichtigheid</b>	Vermijd: <ul style="list-style-type: none"><li>• over het hoofd zien van ongebruikelijke omstandigheden.</li><li>• overgeneraliseren bij het trekken van conclusies uit controleobservaties.</li><li>• het gebruik van verkeerde veronderstellingen bij het bepalen van de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden en het evalueren van de resultaten daarvan.</li><li>• aanvaarden van minder dan overtuigende controle-informatie in de mening dat management en degenen belast met governance eerlijk en integer zijn.</li><li>• accepteren van beloften van het management als vervanging voor het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie.</li></ul>

## AANDACHTSPUNT

Soms is het moeilijk om een professioneel-kritische instelling te hanteren bij de controle van een klant die u kent en vertrouwt. De mens is van nature geneigd om vertrouwen te stellen in anderen, ervan uitgaande dat er geen onderbouwende informatie van het tegendeel is. Daarom moeten partners en medewerkers er regelmatig aan worden herinnerd om een professioneel-kritische instelling te hanteren. Enkele praktische suggesties voor toepassing van dit concept:

- Schep een verzonnen persoon (en naam) die een slechte houding heeft tegenover beheersing en ethiek. Doe in de bespreking rond mogelijke fraudescenario's en gevoeligheden in financiële overzichten alsof deze persoon de klant of de senior manager is.
- Nodig iemand die de entiteit niet kent (bij voorkeur iemand met wat forensische ervaring) uit om deel te nemen aan de planningbesprekingen over fraude.

## 8.10 Inherente risicofactoren onderkennen

De meest effectieve manier om te voorkomen dat een relevante risicofactor over het hoofd wordt gezien is om het onderkennen van risico's een integraal onderdeel van inzicht in de entiteit te maken. Hoe meer de accountant weet over de zes gebieden van inzicht, hoe waarschijnlijker hij of zij risicofactoren zal kunnen onderkennen. Inzicht in de entiteit is ook nuttig bij het onderkennen en bij het later reageren op mogelijke fraudescenario's. Vergeet niet dat het door het management doorbreken van de interne beheersingsmaatregelen altijd mogelijk is en dat fraude daardoor verborgen wordt (in het bijzonder voor de accountant).

Bij het verzamelen (of bijwerken) van informatie over elk van de vereiste gebieden van inzicht in de entiteit moet rekening worden gehouden met het bestaan van relevante bedrijfs- en frauderisicofactoren. Voor veel van de onderkende bedrijfsrisico's kan ook een frauderisico bestaan. Om die reden wordt geadviseerd om, waar mogelijk, frauderisico's apart van bedrijfsrisico's te benoemen en in te schatten. Als bijvoorbeeld de verkoopvooruitzichten voor de producten van een entiteit slecht waren (een externe risicobron), bedenk dan wat er verkeerd zou kunnen gaan (implicaties voor) in de financiële overzichten. Slechte verkopen kunnen resulteren in te grote voorraden die moeten worden afgeschreven, maar kunnen ook een frauderisico inhouden als het voor verkopers een incentive zou zijn om hun verkopen op te blazen om aan een bonusdrempel te voldoen.

## AANDACHTSPUNT

De bedrijfs- en frauderisico's (inherente risico's) moeten worden onderkend voordat wordt nagedacht over interne beheersingsmaatregelen die dergelijke risico's zouden kunnen mitigeren. Interne beheersing om risico's te mitigeren wordt besproken in Deel 2, Hoofdstuk 11 en 12. Dit is ook belangrijk om significante risico's te onderkennen die zouden kunnen bestaan (zie Deel 2, Hoofdstuk 10).

Het effect van enkele van de onderkende risicofactoren zal betrekking hebben op een specifiek gebied van de financiële overzichten, maar andere risicofactoren zullen van diepgaande invloed zijn en betrekking hebben op vele onderdelen van de financiële overzichten. Als bijvoorbeeld de hoofdboekhouder incompetent is, zullen fouten waarschijnlijk niet beperkt zijn tot één onderdeel van de financiële overzichten. Daarnaast is het zo dat als iemand van de gelegenheid gebruik maakt om fraude te plegen, afwijkingen kunnen optreden in allerlei activa- of passivasaldi die dan weer kunnen worden afgedekt met aanvullende afwijkingen in opbrengsten- en uitgaventransacties. Risico's van diepgaande invloed worden vaak veroorzaakt door een slechte beheersingsomgeving en zijn potentieel van invloed op vele onderdelen van de financiële overzichten, toelichtingen en beweringen. Risico's van diepgaande invloed zullen waarschijnlijk van invloed zijn op de risico-inschatting op het niveau van de financiële overzichten. Risico's op het niveau van de financiële overzichten moeten worden geadresseerd middels een algehele wijze van inspelen door de accountant (zoals meer controlewerk uitvoeren, meer ervaren medewerkers toewijzen etc.).

Naarmate de controle vordert kunnen aanvullende risicofactoren worden gevonden. Deze moeten worden toegevoegd aan de lijst van onderkende risico's en op de juiste wijze worden ingeschat voordat beslissingen worden genomen over de invloed op de controleaanpak en het controleprogramma, zoals de aard en omvang van verdere vereiste controlewerkzaamheden. Dit zorgt ervoor dat bij planning voor de volgende verslagperiode de risico-onderkenning en -inschatting compleet is.

Hieronder staat een voorbeeld van een risico-onderkenningsproces in drie stappen.

*Figuur 8.10-1*

### Risico-onderkenning

#### Stap 1

#### Basisinformatie over de entiteit verzamelen

Het uitgangspunt is om een basisinzicht of referentiekader te verkrijgen voor het opzetten van de risico-inschattingwerkzaamheden die moeten worden uitgevoerd. Zonder dit inzicht zou het moeilijk, zo niet onmogelijk worden om te onderkennen welke fouten en fraude in de financiële overzichten zouden kunnen voorkomen.

- Verzamel relevante basisinformatie (of werk deze bij) over de entiteit, de doelstellingen, cultuur, activiteiten, personeel in belangrijke functies binnen de interne organisatie en beheersing.

## Risico-erkenning

### Stap 2 Risico-inschattings- werkzaamheden opzetten, uitvoeren en documenteren

- Risico-inschattingswerkzaamheden/-activiteiten (zie Deel 1, Hoofdstuk 8) moeten worden uitgevoerd om ervoor te zorgen dat:
  - de bronnen van risico's van afwijkingen van materieel belang worden bepaald,
  - een gepast inzicht in de entiteit wordt verworven, en
  - de noodzakelijke ondersteunende controle-informatie wordt verkregen.
- Zet risico-inschattingswerkzaamheden en bijbehorende activiteiten op en voer ze uit aan de hand van het basisinzicht in de entiteit dat in stap 1 hierboven is verkregen.
- Houd besprekingen binnen het controleteam met betrekking tot de gevoeligheid van de financiële overzichten van de entiteit voor afwijkingen van materieel belang als gevolg van fouten of fraude (zie Deel 2, Hoofdstuk 7).
- Verzoek om inlichtingen bij het management met betrekking tot hoe zij risicofactoren (in het bijzonder fraude) onderkennen en managen en welke risicofactoren daadwerkelijk zijn onderkend en gemanaged. Vraag het management ook of fouten of fraude feitelijk zijn voorgekomen.
- Documenteer alle onderkende risicofactoren.

### Stap 3 Relateer de onderkende risico's aan belangrijke gebieden van de

Bepaal voor elke onderkende risicofactor (risico-oorzaak) het effect (specifieke afwijkingen zoals fraude en fouten) dat als gevolg daarvan in de financiële overzichten zou kunnen optreden. Merk op dat een enkele risicofactor kan resulteren in een aantal verschillende soorten afwijkingen die van invloed kunnen zijn op meer dan slechts één gebied van de financiële overzichten. (Zie "Aandachtspunt" hieronder voor enkele voorbeelden.)

- Onderken de belangrijkste rekeningsaldi, transactiestromen en toelichtingen in de financiële overzichten.
- Relateer de onderkende risico's aan de specifieke gebieden van de betreffende financiële overzichten, toelichtingen en beweringen. Als het onderkende risico van diepgaande invloed is, relateer het dan aan de financiële overzichten als geheel. Het effect van risico's bepalen per gebied van de financiële overzichten helpt bij het inschatten van risico's op het niveau van beweringen. Het effect van risico's van diepgaande invloed onderkennen helpt bij het inschatten van risico's op het niveau van de financiële overzichten.

## AANDACHTSPUNT

Accountants zijn van nature geneigd om de financiële overzichten te gebruiken als uitgangspunt voor het onderkennen van risico's. Zo kan de voorraad bijvoorbeeld als een hoog risico worden beschouwd vanwege fouten die in eerdere verslagperiodes zijn aangetroffen. Dit staat echter gelijk aan het onderkennen van het effect van een risico, maar niet de onderliggende oorzaak. Het is belangrijk om te weten dat de voorraad een hoog risico is; maar het is nog beter om de oorzaak van het risico te weten. Als de oorzaak van een risico niet wordt onderkend is het mogelijk dat sommige risicofactoren helemaal over het hoofd worden gezien. Overweeg het volgende:

### Ontbrekende saldi of transacties

Financiële overzichten bevatten alleen een samenvatting van de resultaten van vastgelegde zakelijke beslissingen en transacties. Als transacties niet worden vastgelegd of als activa oneigenlijk zijn toegeëigend of als onvoorziene verplichtingen niet worden toegelicht, is het heel goed mogelijk dat de risicofactoren behorend bij dergelijke ontbrekende bedragen of toelichtingen niet worden onderkend of ingeschat.

### Feiten verzamelen tegenover risico's onderkennen

Het proces voor het verwerven van inzicht in de entiteit kan zich gemakkelijk gaan richten op het verzamelen van feiten over de entiteit in plaats van op het onderkennen van risicobronnen. Als dit gebeurt, kunnen nieuwe risicofactoren, gebeurtenissen, transacties en frauderisico's helemaal over het hoofd worden gezien.

### Oorzaak en effect van afwijkingen

De significantie van bepaalde risicobronnen kan over het hoofd worden gezien als voornamelijk aandacht wordt besteed aan het effect of de gevolgen van de risicofactor (zoals focussen op de fouten in het voorraadsaldo in plaats van op de reden voor die fouten). De bron van het risico is de gebeurtenis die er überhaupt voor zorgt dat fouten optreden. De bron van fouten in het voorraadsaldo kan zijn onvoldoende of slecht opgeleid personeel, een verouderd systeem voor interne beheersing, verkeerde toepassing van grondslagen voor de financiële verslaggeving zoals opbrengstverantwoording, gebrek aan beveiliging van de voorraad of rechtstreekse fraude door medewerkers etc.

### Een oorzaak resulterend in meerdere afwijkingen

Een individuele risicobron kan vaak vele saldi van financiële overzichten beïnvloeden. Zo kan een economische recessie van invloed zijn op de voorraadwaardering, de incasseerbaarheid van vorderingen, naleving van bankafspraken, manipulatie van verkooptransacties om bonusdrempels te halen en mogelijk zelfs op de continuïteit.

### Risico's van diepgaande invloed

Door de aandacht op één onderdeel van de financiële overzichten tegelijk te richten kunnen bepaalde risico's van diepgaande invloed en frauderisico's mogelijk niet worden ontdekt. De invoering van een nieuw administratief systeem zou bijvoorbeeld kunnen resulteren in fouten in vele saldi van financiële overzichten. Daarnaast kan iemand fraude plegen door gebruik te maken van de onzekerheid die door het nieuwe systeem is ontstaan.

## 8.11 Het risico-inschattingsproces documenteren

De accountant dient professionele oordeelsvorming te gebruiken met betrekking tot de manier waarop deze aangelegenheden worden gedocumenteerd. De documentatie van het risico-onderkenningsproces op basis van de drie hierboven besproken stappen kan bijvoorbeeld bestaan uit:

- informatie over de entiteit;
- risico-inschattingswerkzaamheden; en
- relateren van onderkende risico's aan mogelijke fouten en fraude in de financiële overzichten.

*Figuur 8.11-1*

Documenteer volgende	Beschrijving
Informatie over de entiteit	Documenteer informatie die is verkregen voor het passende gebied van inzicht, zoals de doelstellingen van de entiteit, externe factoren, aard van de entiteit etc. De documentatie kan variëren van zeer eenvoudig tot complex, afhankelijk van de omvang van de entiteit en zou kunnen omvatten: <ul style="list-style-type: none"><li>• door de klant opgestelde informatie (zoals businessplannen en analyse);</li><li>• externe gegevens (brancherapportages, interne mededelingen aan personeel, gedocumenteerde beleidslijnen en procedures);</li><li>• relevante correspondentie (juridisch, overheidsinstanties etc.), e-mails, rapportages van adviseurs, memo's; en</li><li>• checklisten van het accountantskantoor.</li></ul>
Risico-inschattings-	Documenteer details van uitgevoerde risico-inschattingswerkzaamheden. Hiertoe behoren:

Documenteer volgende	Beschrijving
werkzaamheden	<ul style="list-style-type: none"> <li>Besprekingen binnen het controleteam met betrekking tot de gevoeligheid van de financiële overzichten van de entiteit voor afwijkingen van materieel belang als gevolg van fouten of fraude en de gevolgen;</li> <li>Belangrijke elementen van het verkregen inzicht in de entiteit, waaronder: <ul style="list-style-type: none"> <li>elk van de aspecten van de entiteit en haar omgeving zoals hierboven uiteengezet,</li> <li>elk van de vijf interne beheersingscomponenten, zoals uiteengezet in Deel 1, Hoofdstuk 5, en</li> <li>informatiebronnen waaruit het inzicht werd verworven; en</li> </ul> </li> <li>De onderkende en ingeschatte risico's van afwijkingen van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten en op het niveau van beweringen.</li> </ul>
Relateer onderkende risico's aan mogelijke fouten en fraude in de financiële overzichten	<p>Documenteer de in de financiële overzichten opgenomen rekeningsaldi, transactiestromen en toelichtingen die van materieel belang zijn; en geef vervolgens voor elke onderkende risicobron aan of deze:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>van diepgaande invloed is op de financiële overzichten als geheel; of</li> <li>beperkt tot bepaalde gebieden, toelichtingen en beweringen van financiële overzichten.</li> </ul>

Onderkende risico's kunnen op een aantal manieren worden gedocumenteerd. Een manier om de onderkende risico's te documenteren wordt besproken in het volgende figuur. Het figuur toont de risicobron per gebied van inzicht (externe factoren, aard van de entiteit etc.), de invloed of de mogelijke gevolgen van het risico en de betrokken gebieden van de financiële overzichten.

Figuur 8.11-2

Risicobron	Invloed van het risico op de financiële overzichten (fouten of fraude)	Betrokken gebied van financiële overzichten dat wordt beïnvloed of risico van diepgaande invloed
<b>Doelstellingen van entiteit</b>		
Introductie van een nieuw product tijdens het jaar	Fouten in kostentoe rekening en voorraadwaardering.	Voorraadwaardering
	Nieuwe methoden/systemen voor kostprijsberekening en prijsstelling kunnen gelegenheid scheppen voor fraude.	Het accuraat zijn van de voorraad
	De vereiste nieuwe financiering zal het moeilijk maken om aan bestaande bankconvenanten te voldoen. Als de entiteit convenanten schendt kan de lening direct opeisbaar worden.	Let op de toelichtingen op financiering, schuldconvenanten en leningclassificering
	Het management kan in de verleiding komen om financiële overzichten te manipuleren om te zorgen voor naleving van de bankconvenanten.	Risico van diepgaande invloed

Risicobron	Invloed van het risico op de financiële overzichten (fouten of fraude)	Betrokken gebied van financiële overzichten dat wordt beïnvloed of risico van diepgaande invloed
<b>Aard van de entiteit</b>		
Hoofdboekhouder niet voldoende opgeleid	Fouten in de financiële overzichten.	Risico van diepgaande invloed
	Gelegenheid voor fraude.	Risico van diepgaande invloed

## AANDACHTSPUNT

### Eén plaats voor risico's

Overweeg om alle onderkende risicofactoren vast te leggen in één enkel document of op één enkele plaats of met een gemeenschappelijk dossierreferentienummer in het werkdocumentbestand.

Dit heeft een aantal voordelen:

- Makkelijke beoordeling van dossier. Alle onderkende risicofactoren bevinden zich op één plaats.
- Consistente inschatting. Als risico's samen worden beoordeeld, valt een bepaald risico dat verschillend van andere is ingeschat eerder op.
- Risico's kunnen worden gesorteerd (met een spreadsheet), waardoor de meest significante risico's bovenaan de pagina verschijnen. Op die manier kan een dossierbeoordelaar controleren dat op alle onderkende belangrijke risico's is ingespeeld met gepaste controlewerkzaamheden.

### Aparte lijsten met fraude- en bedrijfsrisicofactoren

Verzamel frauderisico's en schat deze apart van de bedrijfsrisicofactoren in. Veel bedrijfsrisico's scheppen ook gelegenheid of incentives voor het plegen van fraude. Als fraude niet apart wordt beschouwd kunnen sommige risicofactoren voor fraude over het hoofd worden gezien. Zo kan bijvoorbeeld een nieuw administratief systeem een potentieel voor fouten scheppen (bedrijfsrisico), maar kan ook iemand de gelegenheid bieden om de financiële resultaten te manipuleren of activa te oneigenlijk toe te eigenen (frauderisico). Nog een andere reden om ze apart te houden is dat de controlewerkzaamheden voor een frauderisico (bepaling van patronen, uitzonderingen of eventueel bestaande eigenaardigheden) sterk kunnen verschillen van de wijze van inspelen op een gerelateerd bedrijfsrisico.

### Bewaars de risico-inschatting tot later

Vermijd de neiging om alleen risicofactoren te verzamelen die waarschijnlijk significant of belangrijk zijn. Een essentieel onderdeel van het onderkennen van risico's of gebeurtenissen is om een zo volledig mogelijke lijst van risicofactoren samen te stellen. Onbelangrijke risicofactoren kunnen later altijd nog worden verwijderd nadat elk risico op de juiste manier is ingeschat. Dit helpt ervoor te zorgen dat alle belangrijke risico's inderdaad worden onderkend.

### Hergebruik documentatie zoveel mogelijk

Vermijd om de onderkende risicofactoren en het inzicht in de entiteit elke verslagperiode opnieuw te moeten documenteren. Als informatie over uitgevoerde risico-inschattingswerkzaamheden en de onderkende risico's op een gestructureerde manier wordt vergaard (zie "één plaats voor risico's" hierboven), dan kan de informatie eenvoudig elke verslagperiode worden bijgewerkt. Dit kan in eerste instantie meer tijd kosten (in de eerste verslagperiode), maar spaart tijd in daarop volgende verslagperiodes. Zorg er echter voor dat elke verslagperiode de gepaste risico-inschattingswerkzaamheden worden uitgevoerd en gedocumenteerd en dat alle aangebrachte wijzigingen kunnen worden onderkend. Zorg er ook voor dat in elk document wordt vermeld dat de informatie werd bijgewerkt.

### Invloed van risico's

De belangrijkste, maar ook de moeilijkste, kolom om in te vullen is "invloed van risico op financiële overzichten" (zie bovenstaand figuur). In deze kolom moet de accountant de implicaties van het onderkende risico verklaren. Dalende verkopen zijn een risicofactor, maar als dit door de entiteit nauwkeurig wordt vastgelegd resulteert dit niet in risico's van afwijkingen van materieel belang. Dalende verkopen kunnen er echter toe leiden dat voorraden verouderd of overgevalueerd raken en dat vorderingen mogelijk moeilijk incasseerbaar worden. De accountant moet de implicaties van elke risicofactor onderkennen, zodat passende controlemaatregelen kunnen worden opgezet.

### Toelichting:

De in dit voorbeeld genoemde risicobronnen hebben meerdere invloeden, die elk afzonderlijk zijn beschouwd. Als de verschillende invloeden van risicobronnen niet worden opgesplitst in aparte componenten wordt niet alleen het risico-inschattingsproces moeilijker, maar kan de accountant ook gemakkelijk sommige risico-implicaties (zoals fraude) helemaal over het hoofd zien.

## 8.12 Case studies - Inherente risico's - Onderkenning

Zie voor details van de case studies Deel 2, Hoofdstuk 2 - Inleiding tot de case studies.

- **Inzicht in de entiteit**

Dit kan worden gedocumenteerd in een memo soortgelijk aan dat in Deel 2, Hoofdstuk 2 waarin de details van deze twee case studies staan vermeld.

- **Risicofactoren onderkennen**

Een manier om oorzaak en effect van onderkende risico's (zowel bedrijfs- als frauderisico) te documenteren is om ze in een gestructureerde vorm te verzamelen, zoals in het onderstaande formulier voor risico-inschatting. Dit zorgt ervoor dat alle risico's op één plaats worden vastgelegd en dat de inschatting van de risico's consistent is. Als alternatief kunnen de onderkende risico's in een memo worden opgenomen. Vermijd om bedrijfs- en frauderisico's op hetzelfde formulier op te nemen. De inschatting van en de wijze van inspelen op een bedrijfsrisico versus een frauderisico kan heel anders zijn.

Hieronder staat een gestructureerd overzicht voor Dephta Meubilair B.V. en een memo voor Kumar B.V.

Case study A - Dephta Meubilair B.V.		Bedrijfsrisico's
Risicogebeurtenis/-bron	Implicatie van risicofactor	Beweringen
	Welke onderdelen van de financiële overzichten kunnen verkeerd worden voorgesteld en op welke manier?	D VABW
<i>Recessie</i>	Vorderingen mogelijk moeilijk incasseerbaar	W
<i>Recessie</i>	Mogelijk voorraadafschrijvingen nodig	W
<i>Bekend dat magazijnmedewerker fouten maakt</i>	Vorraadsaldi kunnen overgevalueerd/ondergevalueerd zijn en mogelijk van invloed op de waardering	VABW
<i>Voortgezette groei (ondanks recessie) en slechte voorraadcontrole</i>	Schending van schuldconvenanten	D



## Case study A - Dephta Meubilair B.V.

### Bedrijfsrisico's

Risicogebeurtenis/-bron	Implicatie van risicofactor	Beweringen
<i>Algemene interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot IT zwak op een aantal onderdelen</i>	Gegevensintegriteit in gevaar of gegevens kunnen zelfs verloren zijn gegaan	D
<i>Nieuwe omzet gezocht in andere landen</i>	Valutarisico's voor vorderingen	A

Verklaring: D = Diepgaand (alle beweringen), V = Volledigheid, A = het Accuraat zijn, B = Bestaan, W = Waardering

## Case study A - Dephta Meubilair B.V.

### Frauderisico's

Risicogebeurtenis/-bron	Implicatie van risicofactor	Beweringen
	Welke gebieden van de financiële overzichten kunnen een afwijking van materieel belang bevatten en op welke manier?	D VABW
<b>Druk</b>		
<i>Belastingdruk verlagen</i>	Oneigenlijke beïnvloeding door het management van schattingen (zoals waardering van voorraad) om inkomsten te verlagen.	VAW
<i>Belastingdruk verlagen</i>	Ongeautoriseerde journaalposten of manipulatie van financiële overzichten.	D
<i>Snelle groei zet druk op financiering</i>	Manipulatie van financiële overzichten om schending van bankconvenant te voorkomen.	D
<i>Bonus van verkopers gebaseerd op omzet boven bepaalde drempels</i>	Opgeblazen verkopen om aan drempels te voldoen.	B
<i>Steekpenningen betalen om contracten te verkrijgen</i>	Schade aan reputatie, te hoge opgave van onkosten.	VAB
<b>Gelegenheden</b>		
<i>Slechte beheersing van voorraad</i>	Goederen gestolen uit voorraad.	B
<i>Slechte beheersing van contante verkopen</i>	Goederen/contanten gestolen.	B
<i>Transacties met verbonden partijen</i>	Verkopen/inkopen mogelijk niet volledig, niet correct gewaardeerd of toegelicht in de financiële overzichten	D

## Case study A - Dephta Meubilair B.V.

## Frauderisico's

Risicogebeurtenis/-bron	Implicatie van risicofactor	Beweringen
<i>Belangrijke uitbreiding in gebruik van transacties met verbonden partijen</i>	Verkopen/inkopen mogelijk te laag /hoog weergegeven. Saldi met verbonden partijen mogelijk niet inbaar. Manipulatie van financiële overzichten kan plaatsvinden door "riskante" saldi over te boeken naar een verbonden partij. Zo wordt een riskant saldo vervangen door een saldo met een verbonden partij.	W
<b>Rechtvaardiging</b>		
<i>Slecht moreel bij tijdelijke krachten</i>	Goederen of contanten gestolen.	B

Verklaring: D = Diepgaand (alle beweringen), V = Volledigheid, A = het Accuraat zijn, B = Bestaan, W = Waardering

## Case study B - Kumar B.V.

**Dossiernote:** Kumar B.V.

### Onderkennen van inherente risico's

In het kader van de uitvoering van de risico-inschattingswerkzaamheden zoals uiteengezet in werkdocument X.X, die onder meer betrekking hadden op potentiële risicobronnen voortkomend uit de zes gebieden van vereist inzicht, hebben wij de volgende risicofactoren onderkend:

### Bedrijfsrisico's

#### Afwezigheid van Raj bij dagelijkse activiteiten - een risico van diepgaande invloed

- De kwaliteit en het accuraat zijn van de administratie kan in gevaar komen vanwege het feit dat Raj in beslag wordt genomen door persoonlijke gezinsomstandigheden. De financiële overzichten kunnen afwijkingen van materieel belang bevatten.

**Risico-inschatting:** *(wordt behandeld in Deel 2, Hoofdstuk 9)*

**Inspelen op de risico's:** *(wordt behandeld in Deel 2, Hoofdstuk 16)*

- Raj controleerde vroeger goederen op kwaliteit voordat ze werden verzonden. De kwaliteit van de verkochte producten kan in gevaar komen, resulterend in meer retourgoederen en/of onverkoopte voorraad. (Waardering)

**Risico-inschatting:** *(wordt geadresseerd in Deel 2, Hoofdstuk 9)*

**Inspelen op de risico's:** *(wordt geadresseerd in Deel 2, Hoofdstuk 16)*

#### Recessie en economische afhankelijkheid

- Kumar B.V. is afhankelijk van de belangrijkste klant, Dephta Meubilair B.V., die goed is voor meer dan 90% van de omzet. In de huidige recessie zou Dephta bestellingen kunnen annuleren. Dit zou kunnen resulteren in schending van bankconvenanten en overgewaardeerde activa.
- Dalende verkopen en druk op de liquiditeit kunnen leiden tot manipulatie van financiële overzichten om schending van bankconvenanten te vermijden.
- Als de bank de lening opeist komt het handhaven van de continuïteit van de onderneming mogelijk in gevaar. Dit zou kunnen resulteren in een onzekerheid van materieel belang die moet worden toegelicht in de financiële

**Dossiernote:** Kumar B.V.

overzichten en in een evaluatie van de grondslagen (d.w.z. de continuïteitsveronderstelling) waarop de financiële overzichten worden opgesteld. Dit zou gevolgen hebben voor alle beweringen.

**Risico-inschatting:** *(wordt geadresseerd in Deel 2, Hoofdstuk 9)*

**Inspelen op derisico's:** *(wordt geadresseerd in Deel 2, Hoofdstuk 16)*

#### **Frauderisico's**

##### **Belastingdruk minimaliseren**

- Mogelijk wil het management door oneigenlijke beïnvloeding de belastingdruk minimaliseren. Er kan sprake zijn van oneigenlijke beïnvloeding van schattingen door het management of van ongeautoriseerde journaalposten. (Volledigheid, het Accuraat zijn)

**Risico-inschatting:** *(wordt geadresseerd in Deel 2, Hoofdstuk 9)*

**Inspelen op de risico's:** *(wordt geadresseerd in Deel 2, Hoofdstuk 16)*

##### **Afwezigheid van Raj bij dagelijkse activiteiten - een risico van diepgaande invloed**

- Rajs afwezigheid resulteert in minimaal toezicht op het werk van Ruby. Daarnaast lijkt Ruby een laag moreel te hebben en persoonlijke financiële problemen. Dit schept een incentive, gelegenheid en rechtvaardiging voor het stelen van contanten/goederen (Bestaan) en/of manipulatie van financiële overzichten. Dit moet worden behandeld als een frauderisico.

**Risico-inschatting:** *(wordt geadresseerd in Deel 2, Hoofdstuk 9)*

**Inspelen op de risico's:** *(wordt geadresseerd in Deel 2, Hoofdstuk 16)*

##### **Verbonden partijen**

- Transacties met verbonden partijen kunnen worden gemanipuleerd, resulterend in overwaardering van verkopen. (Waardering) Ook moet aandacht worden besteed aan het mogelijke bestaan van andere verbonden partijen en de waardering/het accuraat zijn van saldi met verbonden partijen aan het einde van de verslagperiode.

**Risico-inschatting:** *(wordt geadresseerd in Deel 2, Hoofdstuk 9)*

**Inspelen op de risico's:** *(wordt geadresseerd in Deel 2, Hoofdstuk 16)*

**Opgesteld door:** FJ

**Datum:** 8 december 20X2

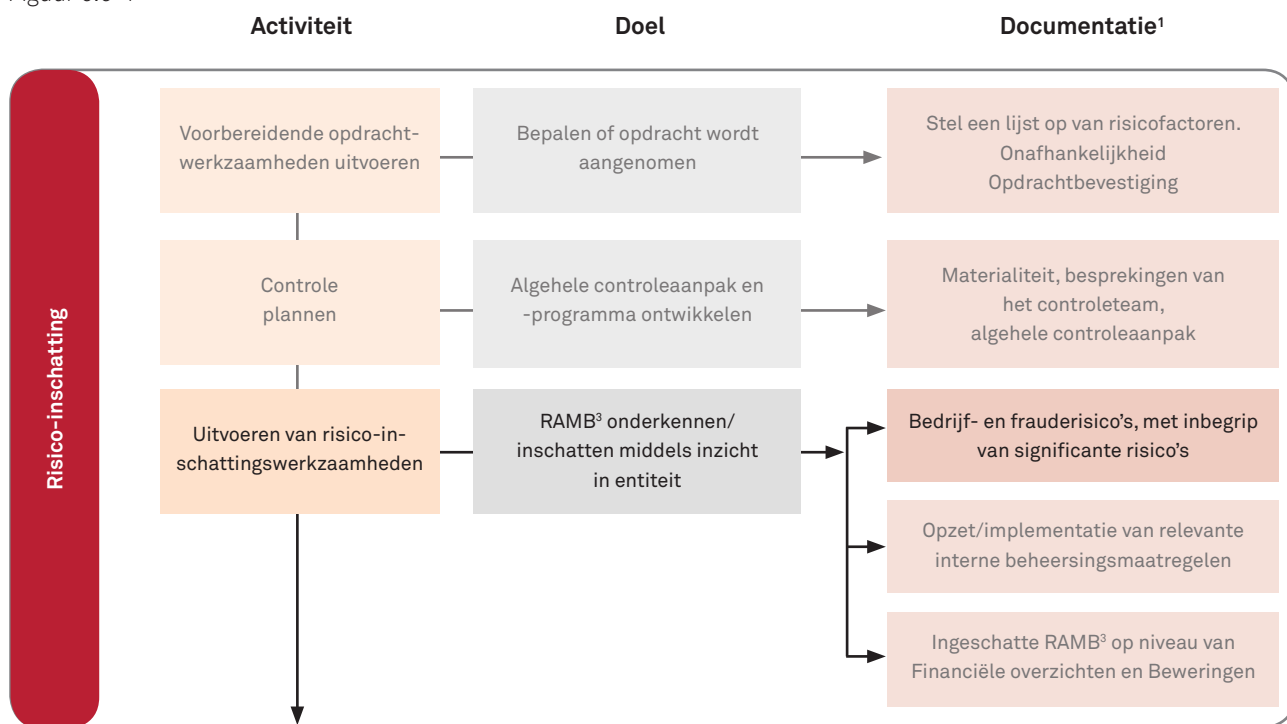
**Beoordeeld door:** LF

**Datum:** 5 januari 20X3

# 09 | Inherente risico's - Inschatting

Inhoud van het hoofdstuk	Relevante Standaard('s)
Het inschatten van de onderkende risico's op afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten.	240, 315

Figuur 9.0-1



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.  
 3. RAMB = Risico's van Afwijkingen van Materieel belang.

Alinea #	Relevante uittreksels uit de Standaarden
240.25	Overeenkomstig Standaard 315 dient de accountant de risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude, zowel op het niveau van de financiële overzichten als op het niveau van beweringen voor transactiestromen, rekeningsaldi en de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen te onderkennen en in te schatten.
240.26	Bij het onderkennen en inschatten van risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude dient de accountant, uitgaande van de veronderstelling dat er frauderisico's bestaan bij de opbrengstverantwoording, te evalueren welke categorieën van opbrengsten, welke opbrengsttransacties dan wel welke beweringen aanleiding geven tot dergelijke risico's. Alinea 47 specificeert welke documentatie vereist is wanneer de accountant concludeert dat de veronderstelling niet van toepassing is in de voor de opdracht gegeven omstandigheden en wanneer hij, als gevolg daarvan, de opbrengstverantwoording niet heeft onderkend als een risico op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude. (Zie: Alinea A28-A30)
240.27	De accountant dient de risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude te beschouwen als significante risico's en bijgevolg dient hij, voor zover dit nog niet gebeurde, inzicht te verwerven in de desbetreffende interne beheersingsmaatregelen die door de entiteit zijn opgezet, met inbegrip van de interne beheersingsactiviteiten die op dergelijke risico's betrekking hebben (Zie: Alinea A31-A32).
315.25	De accountant dient 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>
315.26	Hiertoe dient de accountant: <ul style="list-style-type: none"> <li>a. De risico's te onderkennen gedurende het gehele proces van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van de relevante interne beheersingsmaatregelen die met deze risico's samenhangen, door het in aanmerking nemen van de transactiestromen, de rekeningsaldi en de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen; (Zie: Alinea A114-A115)</li> <li>b. Een inschatting te maken van de onderkende risico's en te evalueren of zij een diepgaande invloed op de financiële overzichten als geheel hebben alsmede of zij mogelijkterwijs van invloed zijn op meerdere beweringen;</li> <li>c. De onderkende risico's te relateren aan wat verkeerd kan lopen op het niveau van beweringen rekening houdend met de relevante interne beheersingsmaatregelen die de accountant voornemens is te toetsen; en (Zie: Alinea A116-A118)</li> <li>d. De waarschijnlijkheid van een afwijking te overwegen, met inbegrip van de mogelijkheid van meerdere afwijkingen, en te overwegen of de mogelijke afwijking van een orde van grootte is dat deze tot een afwijking van materieel belang zou kunnen leiden.</li> </ul>

## 9.1 Overzicht

Risico-onderkenning, die werd geadresseerd in het vorige hoofdstuk, houdt onder meer in:

- het uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden om bronnen (oorzaken) van risico's te onderkennen middels inzicht in de entiteit;
- het bepalen van de mogelijke effecten van de onderkende risicobronnen (potentiële afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten), met inbegrip van de mogelijkheid van fraude; en

- het relateren van de effecten van risico's aan het onderdeel van de financiële overzichten en betrokken beweringen of het bepalen dat de risico's van diepgaande invloed zijn op de financiële overzichten als geheel en potentieel vele beweringen beïnvloeden.

De volgende stap is om de onderkende risico's in te schatten en hun significantie te bepalen voor de controle van de financiële overzichten. Nogmaals, het verdient de voorkeur om de inherente risico's in te schatten alvorens interne beheersing te overwegen om dergelijke risico's te kunnen mitigeren.

Bij risico-inschatting moeten twee aspecten van het risico worden overwogen:

- Wat is de waarschijnlijkheid dat een afwijking optreedt als gevolg van het risico?
- Wat zou de omvang (financiële impact) zijn als het risico zich voordeed?

#### **Waarschijnlijkheid dat een afwijking optreedt**

Wat is de waarschijnlijkheid dat het risico zich voordoet? De accountant kan deze waarschijnlijkheid gewoon evalueren als hoog, middel of laag, of kan een nummering toekennen, zoals 1 tot 5. Een numerieke score maakt een iets nauwkeuriger inschatting mogelijk. Hoe hoger de score, hoe waarschijnlijker dat het risico optreedt.

#### **Grootte (financiële invloed) als het risico optreedt**

Als het risico optreedt, wat is dan de financiële invloed? Dit aspect moet worden ingeschat aan de hand van een gespecificeerd geldbedrag, zoals uitvoeringsmaterialiteit. Als dit niet gebeurt, kunnen verschillende personen (met verschillende materialiteitsbedragen in gedachten) tot geheel verschillende conclusies komen. Voor controledoeleinden moet het gespecificeerde bedrag betrekking hebben op wat een afwijking van materieel belang vormt voor de financiële overzichten als geheel. Deze inschatting kan ook eenvoudig worden geëvalueerd als hoog, middel of laag, of door een nummering toe te kennen, zoals 1 tot 5. Hoe hoger de score, hoe omvangrijker de grootte van het risico.

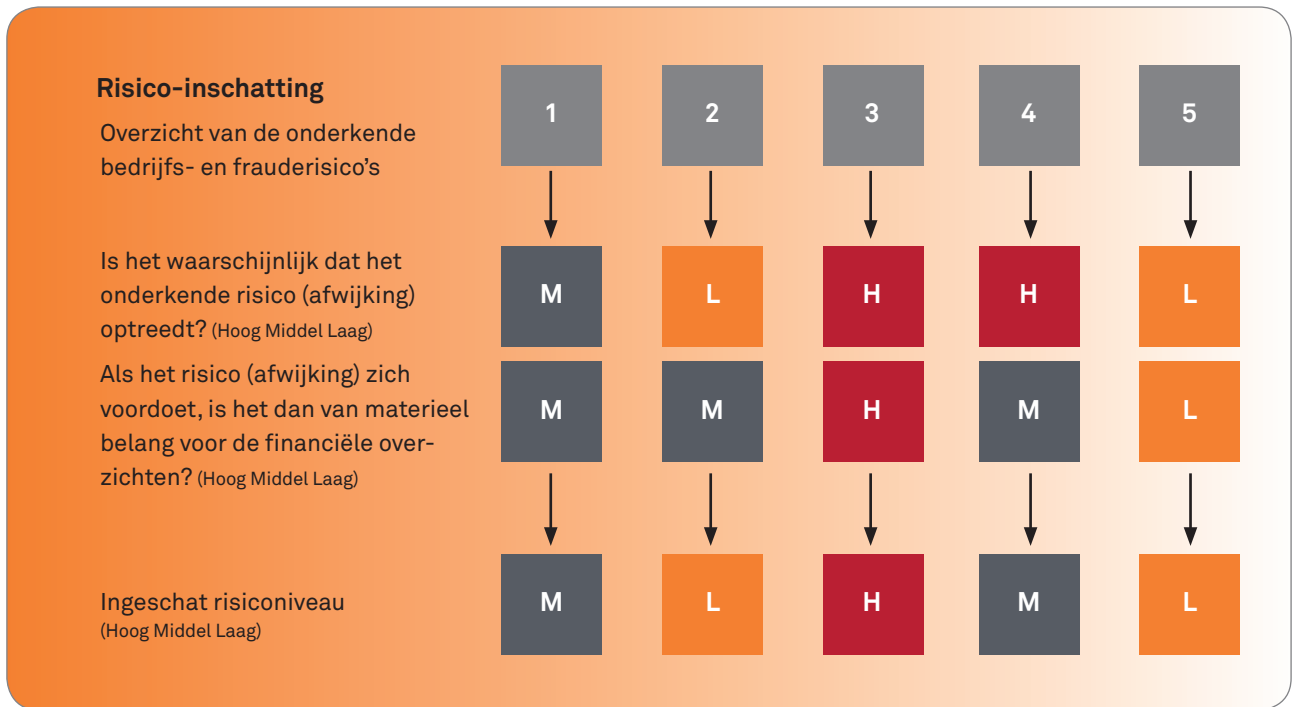
## **AANDACHTSPUNT**

Als numerieke scores worden gebruikt om waarschijnlijkheid en grootte in te schatten, dan kunnen de getallen worden vermenigvuldigd om tot een gecombineerde of algehele score van de risico-inschatting te komen. Deze berekening kan nuttig zijn bij de afweging of er significante risico's bestaan. Bij gebruik van een spreadsheet kunnen daarnaast de risico's zodanig worden gerangschikt en gesorteerd dat de meest significante onderkende risico's altijd bovenaan de lijst staan. Dit kan nuttige informatie zijn bij het beoordelen van het dossier en zekerstellen dat een gepaste wijze van inspectie wordt ontwikkeld voor de onderkende risico's.

In kleinere entiteiten waar het aantal risicofactoren klein is en de controlewerkzaamheden al zijn vastgesteld, kunnen de twee inschattingen (waarschijnlijkheid en omvang) nog steeds apart in overweging worden genomen, maar als één gecombineerde inschatting worden gedocumenteerd.

De benodigde stappen voor risico-inschatting (met gebruik van de inschattingcriteria hoog, middel en laag) staan hieronder aangegeven.

Figuur 9.1-1



De uitkomsten van het risico-inschattingsproces kunnen ook worden uiteengezet in een grafiek, zoals hieronder aangegeven. Sommige commerciële softwarepakketten bevatten functies voor technische analyse.

Figuur 9.1.-2



Risico's die vallen in de categorie "grote invloed (omvang), grote waarschijnlijkheid" van de grafiek vereisen duidelijk mitigerende maatregelen van het management. Daarnaast zullen deze risico's waarschijnlijk worden geassocieerd als significant, waardoor ze bij de controle speciale aandacht vereisen (zie Deel 2, Hoofdstuk 10).

## AANDACHTSPUNT

### Besprekingen met het management

Als de accountant risicofactoren documenteert en inschat, is het belangrijk dat de uitkomsten worden besproken met het management van de entiteit. Deze bespreking helpt zeker te stellen dat er geen risicofactoren over het hoofd zijn gezien en dat de risico-inschatting van de accountant (waarschijnlijkheid en invloed) redelijk is. Maar het is belangrijk om altijd een professioneel-kritische instelling te hanteren bij het evalueren van de input van en wijzen van inspelen door het management.

## 9.2 Door de entiteit uitgevoerde risico-inschattingswerkzaamheden

Risico-inschatting is een van de vijf componenten van de interne beheersing (zie Deel 1, Hoofdstuk 5) die het management van de entiteit moet adresseren

In kleinere entiteiten is het risico-inschattingsproces waarschijnlijk informeel en ongestructureerd. In kleinere entiteiten wordt risico vaak eerder impliciet dan expliciet erkend. Het management kan zich bewust zijn van risico's met betrekking tot financiële verslaggeving door directe persoonlijke betrokkenheid bij medewerkers en derden. Daarom moet de accountant aan het management verzoeken om inlichtingen met betrekking tot hoe het management risico's onderkent en managet en vervolgens welke risico's daadwerkelijk zijn onderkend en gemanaged. De accountant moet de uitkomsten hiervan documenteren. Naarmate het management de voordelen inziet van een meer geformaliseerd proces van risico-inschatting kan het beslissen om eigen processen te ontwikkelen, implementeren en documenteren. Als dit het geval is moet de accountant het volgende evalueren:

- Interne beheersingsmaatregelen aanwezig voor de processen van het management;
- De volledigheid van de onderkende bedrijfs- en frauderisico's. Dit wordt vaak geregistreerd in wat gewoonlijk een "risicoregister" wordt genoemd;
- De inschatting door het management van de grootte van de risico's en de waarschijnlijkheid van hun optreden; en
- De wijze van inspelen door het management om de onderkende risico's te adresseren.

Als het management geen essentiële risico's heeft kunnen onderkennen moet worden overwogen of er sprake is van een significante tekortkoming in het risico-inschattingsproces van de entiteit.

## 9.3 Ingeschatte risico's documenteren

Met betrekking tot de manier waarop risicofactoren worden geadresseerd moet professionele oordeelsvorming worden gebruikt.

De inschatting van de risico's van afwijkingen van materieel belang vindt plaats op:

- het niveau van de financiële overzichten; en
- het niveau van beweringen voor transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen.



De documentatie kan de vorm hebben van een memo of risicolijst (voor fraude), zoals uiteengezet in Figuur 9.3-1.

Let op het volgende:

- De eerste twee kolommen in onderstaande tabel moeten worden ingevuld als onderdeel van de risico-inschatting zoals besproken in Deel 2, Hoofdstuk 8.
- De beweringskolom bevat een inschatting van:
  - de specifieke beweringen die gerelateerd zijn aan het gebied van de financiële overzichten of de toelichting waarop het risico invloed heeft. Dit helpt bij de inschatting van risico's op niveau van beweringen, en
  - risico's van diepgaande invloed die van invloed zijn op vele beweringen en die effect zouden hebben op de beoordeling van risico op financieel overzichts niveau.
- De ingeschatte risico's zijn inherente risico's. Beheersingsrisico wordt geadresseerd in Deel 2, Hoofdstuk 11 en 12.
- Bij de inschatting van waarschijnlijkheid en grootte (invloed) werd gebruik gemaakt van de numerieke schaalverdeling 1 = kleine waarschijnlijkheid/grootte en 5 = grote waarschijnlijkheid/grootte. Deze scores kunnen worden vermenigvuldigd voor een gecombineerde algehele score. Maar deze risico's kunnen net zo gemakkelijk worden ingeschat als hoog, middel of laag.

Figuur 9.3-1

Periode eindigend op: 31 december 20X2      Materialiteit € 50.000

Risicogebeurtenis / Bron	Implicatie van risicofactor	Beweringen DVABW	Inherente risico-inschatting		
			Waarschijnlijkheid	€ invloed	Gecombineerde score
<i>Beloning verkopers gebaseerd op verkoopcommissie</i>	<i>Verkopen kunnen fictief zijn, in verkeerde periode geboekt, overdreven of gedaan op voorwaarden afwijkend van de standaardvoorwaarden teneinde bonustargets te halen</i>	BA	4	4	16
<i>Nalatigheid om te voldoen aan schuldcovenanten wordt verborgen om vragen van de bank te voorkomen</i>	<i>Ongeautoriseerde journaalposten om kosten uit te stellen, beïnvloeding van schattingen door management etc.</i>	D	2	5	10
<i>Fictieve leveranciers geïntroduceerd door medewerkers</i>	<i>Onderneming betaalt onkosten tegen sterk verhoogde prijzen of waarvoor geen diensten/goederen zijn geleverd</i>	BA	2	4	8
<i>Transacties met verbonden partijen niet aangegeven. Niet bij activiteiten betrokken aandeelhouders kunnen nadeel ondervinden</i>	<i>Opbrengsten en uitgaven niet opgenomen tegen reële marktwaarde ("Fair Market Value")</i>	D	3	5	15
<i>Contante verkopen voor onderdelen en diensten mogelijk niet geboekt en gestort</i>	<i>Opbrengsten en activa worden ondergewaardeerd</i>	VAB	4	1	4

## AANDACHTSPUNT

Overweeg bij het documenteren van risicofactoren hoe deze in daarop volgende verslagperioden worden gebruikt en bijgewerkt. Informatie opslaan op één plaats en in een gestructureerde vorm (zoals hierboven) kan in eerste instantie wat meer tijd kosten, maar is in de toekomst veel makkelijker bij te werken. Een gestructureerde vorm helpt ook om zeker te stellen:

- dat risico's niet meerdere keren worden geadresseerd (wat kan gebeuren als ze verspreid zijn door het hele controle-dossier);
- dat elk risico consistent wordt ingeschat;
- dat significante risico's worden onderkend;
- dat beoordeling gemakkelijk is. Met een spreadsheet kunnen risico's (met nummerscore) worden gesorteerd op hun gecombineerde score of op waarschijnlijkheid of invloed; en
- dat de risicolijst kan worden besproken met de klant (om input te krijgen) of om de klant te vragen om een lijst van risicofactoren op te stellen voor beoordeling door de accountant.

## 9.4 Case studies - Inherente risico's - Inschatting

Zie voor details van de case studies Deel 2, Hoofdstuk 2 - Inleiding tot de case studies.

Als een gestructureerde vorm wordt gebruikt om de inschatting te documenteren, dan kan deze worden ingevuld op hetzelfde formulier als dat werd begonnen in deel 2, Hoofdstuk 8. De kolom voor controlewerkzaamheden die inspe- len op de risico's kan worden gebruikt om de risicofactoren via onderlinge verwijzingen te koppelen aan de specifieke controlewerkzaamheden of controleprogramma's die de onderkende risico's adresseren. Als een memo moet worden gebruikt, kunnen de risico-inschatting en het inspelen hierop worden toegevoegd aan het memo dat werd begonnen in Deel 2, Hoofdstuk 8.

Case study A - Dephta Meubilair B.V.		Bedrijfsrisico's				
Risicogebeurtenis/-bron	Implicatie van risicofactor	Beweringen	Inherente risico-inschatting			Significant risico?
	<i>Welke onderdelen van de financiële overzichten kunnen verkeerd worden voorgesteld en op welke manier?</i>	DVAB W	Waarschijn- lijkheid	€ impact	Gecombi- neerde score	J/N
<i>Voortgezette groei (ondanks recessie) en slechte voorraadbeheersing</i>	<i>Schending van schuldconvenanten</i>	D	4	5	20	J
<i>Bekend dat magazijnmedewerker fouten maakt</i>	<i>Voorraadsaldi kunnen zijn overgewaardeerd</i>	B	5	3	15	N
<i>Algemene interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot IT zwak op een aantal onderdelen</i>	<i>Gegevensintegriteit in gevaar of gegevens kunnen zelfs verloren zijn gegaan</i>	D	3	5	15	N
<i>Recessie</i>	<i>Mogelijk voorraadafschrijvingen vereist</i>	W	3	3	9	N

Risicogebeurtenis/-bron	Implicatie van risicofactor	Beweringen	Inherente risico-inschatting			Significant risico? J/N
			Waarschijnlijkheid	€ impact	Gecombineerde score	
<i>Nieuwe omzet gezocht in andere landen</i>	<i>Valutarisico's voor vorderingen</i>	A W	2	4		N
<i>Recessie</i>	<i>Vorderingen mogelijk moeilijk incasseerbaar (d.w.z. overgevaardeerd)</i>		3	3		N

Verklaring: D = Diepgaand (alle beweringen), V = Volledigheid, A = het Accuraat zijn, B = Bestaan, W = Waardering

Beoordeel de waarschijnlijkheid op schaal 1-5

- 1 = Zeer onwaarschijnlijk
- 2 = Onwaarschijnlijk
- 3 = Waarschijnlijk
- 4 = Zeer waarschijnlijk
- 5 = Bijna zeker

Beoordeel de omvang (financiële impact) in relatie tot materialiteit op schaal 1-5

- 1 = Onbelangrijk
- 2 = Klein
- 3 = Matig
- 4 = Groot
- 5 = Belangrijk

(Als richtlijn moeten risicofactoren met een gecombineerde risico-inschattingsscore (waarschijnlijkheid x invloed) van 20 of hoger worden beschouwd als "significante" frauderisico's.)

#### Toelichting:

De mogelijke schending van de bankconvenanten heeft een gecombineerde risicoscore van 20 en wordt daarom als een significant risico beschouwd. Significante risico's vereisen speciale controleaandacht van de accountant, waaronder het verkrijgen van inzicht in de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit met betrekking tot zulke risico's.

## Case study A - Dephta Meubilair B.V.

### Frauderisico's

Risicogebeurtenis/-bron	Implicatie van risicofactor	Beweringen	Inherente risico-inschatting			Significant risico? J/N
			Waarschijnlijkheid	€ impact	Gecombineerde score	
<b>Druk</b>						
Belastingdruk minimaliseren	Welke onderdelen van de financiële overzichten kunnen verkeerd worden voorgesteld en op welke manier?	DVABW	4	5	20	J
Belastingdruk minimaliseren	Ongeautoriseerde journaalposten/manipulatie financiële overzichten	VAW	4	5	20	J
Snelle groei zet druk op financiering	Manipulatie van financiële overzichten om schending van bankconvenant te voorkomen	D	4	5	20	J
Belastingdruk minimaliseren	Beïnvloeding van schattingen door management om inkomsten te verlagen	VA	4	4	16	J
Bonus van verkopers gebaseerd op omzet boven bepaalde drempels	Opgeblazen verkopen om aan drempels te voldoen. Maar de bonusbedragen zijn klein.	B	3	2	6	N

Risicogebeurtenis/-bron	Implicatie van risicofactor	Beweringen	Inherente risico-inschatting			Significant risico? J/N
			Waarschijnlijkheid	€ impact	Gecombineerde score	
Steekpenningen betalen om contracten te verkrijgen	Schade aan reputatie, te hoge opgave van onkosten.	VAB	2	2	4	N
<b>Gelegenheden</b>						
Opbrengstverantwoording	Inconsistente toepassing van grondslagen voor de financiële verslaggeving	VAB	3	4	12	J
Belangrijke uitbreiding in gebruik van transacties met verbonden partijen	Verkopen/inkopen mogelijk te laag/hoog weergegeven	W	4	5	20	J
Slechte voorraadbeheersing	Goederen gestolen uit voorraad	B	4	3	12	N
Slechte beheersing van contante verkopen	Goederen/contanten gestolen.	B	4	3	12	N
Transacties met verbonden partijen	Verkopen/inkopen mogelijk niet volledig, niet correct gewaardeerd of niet toegelicht in de financiële overzichten	Diepgaand	3	4	12	N
<b>Rechtvaardiging</b>						
Slecht moreel bij tijdelijke krachten	Goederen of contanten gestolen.	B	3	2	6	N

Verklaring: D = Diepgaand (alle beweringen), V = Volledigheid, A = het Accuraat zijn, B = Bestaan, W = Waardering

Beoordeel de waarschijnlijkheid op schaal 1-5

- 1 = Zeer onwaarschijnlijk
- 2 = Onwaarschijnlijk
- 3 = Waarschijnlijk
- 4 = Zeer waarschijnlijk
- 5 = Bijna zeker

Beoordeel de omvang (financiële impact) in relatie tot materialiteit op schaal 1-5

- 1 = Onbelangrijk
- 2 = Klein
- 3 = Matig
- 4 = Groot
- 5 = Belangrijk

(Als richtlijn moeten risicofactoren met een gecombineerde risico-inschattingsscore (waarschijnlijkheid x invloed) van 20 of hoger worden beschouwd als "significante" frauderisico's.)

### Toelichting:

De mogelijke beïnvloeding door het management van schattingen, ongeautoriseerde journaalposten, de druk om snelle groei te financieren en transacties met verbonden partijen zijn ingeschat als significante risico's (waarbij de gecombineerde score meer bedroeg dan 20). Significante risico's vereisen speciale controleaandacht van de accountant, waaronder het verkrijgen van inzicht in de beheersingsmaatregelen van de entiteit met betrekking tot zulke risico's. Als er geen interne beheersingsmaatregelen zijn, is het waarschijnlijk dat een significante tekortkoming bestaat. Merk op dat de opbrengstverantwoording een gecombineerde score heeft van minder dan 16, maar toch wordt beschouwd als een significant risico. (Zie Standaard 240.26.)

## Case study B - Kumar B.V.

Dossiernote: Kumar B.V.

### Onderkennen van inherente risico's

Materialiteit = 3.000€

In het kader van de uitvoering van de risico-inschattingswerkzaamheden zoals uiteengezet in werkdocument X.X, die onder meer betrekking hadden op potentiële risicobronnen voortkomend uit de zes gebieden van vereist inzicht, hebben wij de volgende risicofactoren onderkend:

### Bedrijfsrisico's

#### Afwezigheid van Raj bij dagelijkse activiteiten - een risico van diepgaande invloed

- De kwaliteit en nauwkeurigheid van de administratie kan in gevaar komen vanwege het feit dat Raj in beslag wordt genomen door persoonlijke gezinsomstandigheden. De financiële overzichten kunnen afwijkingen van materieel belang bevatten.

**Risico-inschatting:** Grote waarschijnlijkheid van optreden/de grootte (in relatie tot materialiteit) = Hoog risico en ook een significant risico. Zie WD # X.X.

**Inspelen op de risico's:** (wordt behandeld in Deel 2, Hoofdstuk 16)

- Raj controleerde vroeger goederen op kwaliteit voordat ze werden verzonden. De kwaliteit van de verkochte producten kan in gevaar komen, resulterend in meer retourgoederen en/of onverkoopbare voorraad. (Waardering)

**Risico-inschatting:** Kleine waarschijnlijkheid/Kleine omvang = Laag risico

**Inspelen op de risico's:** (wordt later behandeld)

#### Recessie en economische afhankelijkheid

- Kumar B.V. is afhankelijk van de belangrijkste klant, Dephta Meubilair B.V., die goed is voor meer dan 90% van de omzet. In de huidige recessie zou Dephta bestellingen kunnen annuleren. Dit zou kunnen resulteren in schending van bankconvenanten en overgewaardeerde activa. Als de bank de lening opeist, kan de onderneming niet worden voortgezet. (Waardering)

**Risico-inschatting:** Matige waarschijnlijkheid/Matige omvang = Matig risico

**Inspelen op de risico's:** (wordt behandeld in Deel 2, Hoofdstuk 16)

### Frauderisico's

#### Opbrengstverantwoording

- Mogelijkheid van inconsistente toepassing van grondslagen voor de financiële verslaggeving.

**Risico-inschatting:** Matige waarschijnlijkheid/beperkte grootte = Matig risico, maar dit wordt op grond van Standaard 240.26 gezien als een significant risico en als zodanig behandeld.

**Inspelen op de risico's:** (wordt behandeld in Deel 2, Hoofdstuk 16)

#### Belastingdruk minimaliseren

- Mogelijk wil het management door oneigenlijke beïnvloeding de belastingdruk minimaliseren. Er kan sprake zijn van beïnvloeding van schattingen door het management of van ongeautoriseerde journaalposten. (Volledigheid, het Accuraat zijn)

**Risico-inschatting:** Grote waarschijnlijkheid/beperkte grootte = Matig tot hoog risico en moet worden beschouwd als een significant risico.

**Inspelen op de risico's:** (wordt behandeld in Deel 2, Hoofdstuk 16)

#### **Recessie en economische afhankelijkheid**

- Dalende verkopen en druk op de liquiditeit kunnen leiden tot manipulatie van financiële overzichten om schending van bankconvenanten te vermijden. (Alle beweringen)

**Risico-inschatting:** Matige waarschijnlijkheid/beperkte grootte = Matig tot hoog risico en moet worden beschouwd als een significant risico.

**Inspelen op de risico's:** (wordt behandeld in Deel 2, Hoofdstuk 16)

#### **Afwezigheid van Raj bij dagelijkse activiteiten - een risico van diepgaande invloed**

- Rajs afwezigheid resulteert in minimaal toezicht op het werk van Ruby. Daarnaast lijkt Ruby een laag moreel te hebben en persoonlijke financiële problemen. Dit scheidt een incentive, gelegenheid en rechtvaardiging voor het stelen van contanten/goederen (Bestaan) en/of manipulatie van financiële overzichten.

**Risico-inschatting:** Matige waarschijnlijkheid/Matige omvang = Matig risico

**Inspelen op de risico's:** (wordt behandeld in Deel 2, Hoofdstuk 16)

#### **Verbonden partijen**

- Transacties met verbonden partijen kunnen worden gemanipuleerd, resulterend in overwaardering van verkopen. (Waardering)

**Risico-inschatting:** Matige waarschijnlijkheid/beperkte grootte = Matig risico en moet worden beschouwd als een significant risico.

**Inspelen op de risico's:** (wordt behandeld in Deel 2, Hoofdstuk 16)

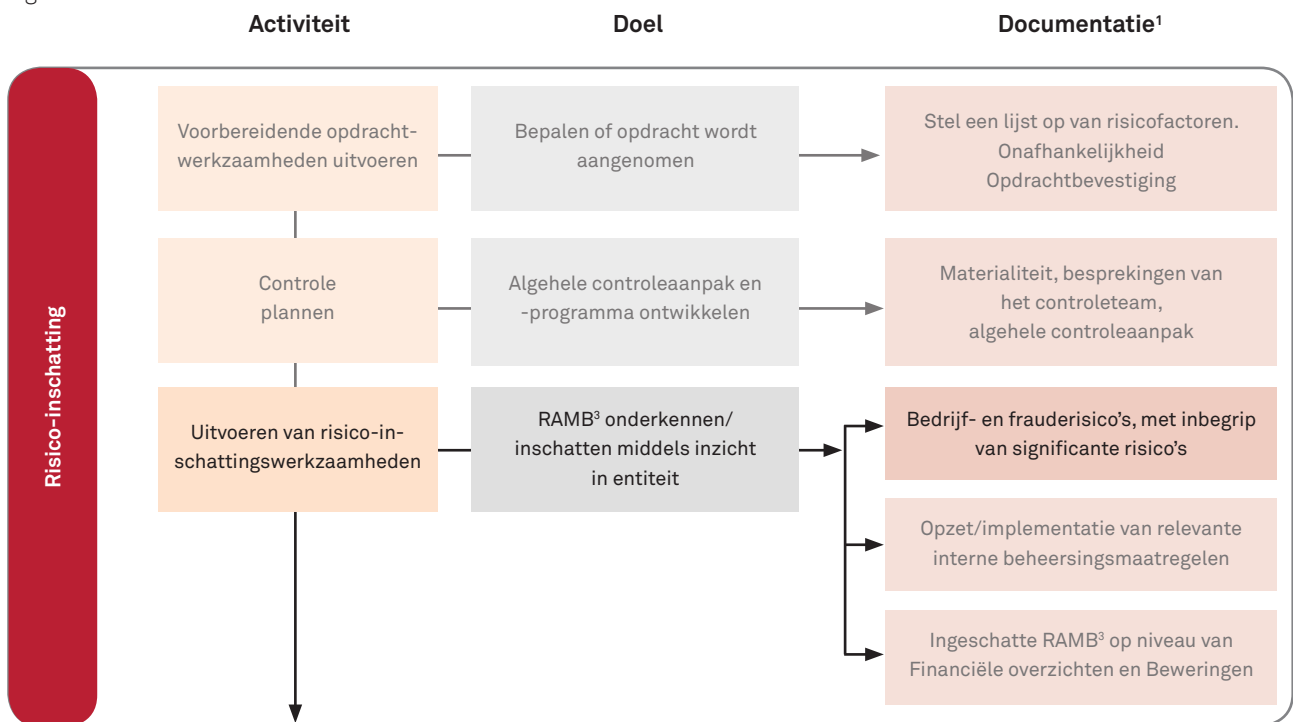
#### **Toelichting:**

Significante risico's vereisen speciale controleoverwegingen van de accountant, waaronder het verkrijgen van inzicht in de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit met betrekking tot zulke risico's. Als er geen interne beheersingsmaatregelen zijn is het waarschijnlijk dat er een significante tekortkoming bestaat.

# 10 | Significante risico's

Inhoud van het hoofdstuk	Relevante Standaard('s)
Leidraden voor de aard en bepaling van significante risico's en de gevolgen voor de controle.	240, 315, 330

Figuur 10.0-1



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.  
 3. RAMB = Risiko's van Afwijkingen van Materieel belang.

## Alinea # Relevante uittreksels uit de Standaarden

240.26 Zoals beschreven in Standaard 2004, zijn de potentiële effecten van de inherente beperkingen bijzonder significant in het geval van een afwijking die het resultaat is van fraude. Het risico dat een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude niet wordt ontdekt is hoger dan het risico dat een afwijking van materieel belang als gevolg van fouten niet wordt ontdekt. De oorzaak daarvan is dat fraude gepaard kan gaan met gecompliceerde en zorgvuldig opgezette plannen bedoeld om de feiten verborgen te houden, zoals valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten om transacties vast te leggen dan wel het opzettelijk aan de accountant verstrekt hebben van onjuiste mededelingen. Dergelijke pogingen om fraude te verhullen kunnen zelfs nog moeilijker te ontdekken zijn wanneer zij vergezeld gaan van samenspanning. Samenspanning kan ertoe leiden dat de accountant veronderstelt dat de controle-informatie aannemelijk is, terwijl deze in feite onjuist is. De mogelijkheid dat de accountant een fraude ontdekt hangt af van factoren zoals behendigheid van de dader, de omvang en frequentie van de manipulaties, mate van samenspanning waarmee de fraude vergezeld gaat, relatieve omvang van de individuele bedragen waarmee is gemanipuleerd en senioriteit van de daarbij betrokken personen. Hoewel de accountant in staat kan zijn om mogelijke situaties waarin fraude kan worden gepleegd te onderkennen, is het voor hem moeilijk om te bepalen of afwijkingen waarbij het toepassen van oordeelsvorming een rol speelt, zoals bij schattingen, zijn veroorzaakt door fraude of fouten.

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

- Beweringen - verklaringen van het management, al dan niet expliciet, die opgenomen zijn in de financiële overzichten en door de accountant worden gebruikt bij overweging van de verschillende vormen van afwijkingen die kunnen voorkomen;
- Bedrijfsrisico - risico voortkomend uit significante voorwaarden, gebeurtenissen, omstandigheden, handelingen of het achterwege laten van handelingen, die een negatief effect kunnen hebben op het vermogen van de entiteit om haar doelstellingen te bereiken en haar strategieën uit te voeren, dan wel uit het bepalen van ongeschikte doelstellingen en strategieën;
- Interne beheersing - het proces dat is opgezet en wordt geïmplementeerd en onderhouden door degeenen 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 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;
- Risico-inschattingswerkzaamheden - de controlewerkzaamheden die worden uitgevoerd gericht op het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing, voor het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten, op het niveau van het financieel overzicht en op het niveau van beweringen;
- Significant risico - een onderkend en ingeschat risico van een afwijking van materieel belang, waaraan, naar het oordeel van de accountant, tijdens de controle speciale aandacht moet worden besteed.

315.25 De accountant dient de risico's van een afwijking van materieel belang te onderkennen en in te schatten op:

- Het niveau van het financieel overzicht; (Zie: Alinea A105-A108) en
- Het niveau van beweringen voor wat betreft transactiestromen, rekeningssaldi 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.

315.27 Als onderdeel van de risico-inschatting zoals in alinea 25 beschreven, dient de accountant vast te stellen of de onderkende risico's, naar zijn oordeel, een significant risico vormen. Bij het toepassen van oordeelsvorming dient de accountant de effecten van onderkende interne beheersingsmaatregelen die betrekking hebben op de risico's buiten beschouwing te laten.



Alinea #	Relevante uittreksels uit de Standaarden
315.28	Bij het toepassen van oordeelsvorming over welke risico's significante risico's zijn dient de accountant ten minste het volgende in aanmerking te nemen: <ul style="list-style-type: none"> <li>a. Of het risico een frauderisico betreft;</li> <li>b. Of het risico verband houdt met significante recente ontwikkelingen op economisch, boekhoudkundig of ander gebied en daarom specifieke aandacht vereist;</li> <li>c. De complexiteit van transacties;</li> <li>d. Of het risico voortkomt uit significante transacties met verbonden partijen;</li> <li>e. De mate van subjectiviteit bij het waarderen van de financiële informatie in relatie tot het risico, vooral voor die waardebeoordelingen met een grote bandbreedte voor wat betreft de risicograad daarvan; en</li> <li>f. Of het risico betrekking heeft op significante transacties die buiten het normale verloop van bedrijfsactiviteiten van de entiteit vallen of die anderszins ongebruikelijk lijken. (Zie: Alinea A119-A123)</li> </ul>
315.29	Indien de accountant heeft bepaald dat een er significant risico bestaat dient hij inzicht te verwerven in de interne beheersingsactiviteiten van de entiteit die op dat risico betrekking hebben. (Zie: Alinea A124-A126)
330.21	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)
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 10, dient de accountant de risico's van een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen te onderkennen en in te schatten, alsmede vast te stellen of deze risico's significante risico's zijn. Bij het maken van deze vaststelling dient de accountant onderkende significante transacties met verbonden partijen die buiten het normale verloop van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit plaats hebben, te behandelen als factoren die significante risico's doen ontstaan.
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)

## 10.1 Overzicht

Nadat de bedrijfs- en frauderisico's zijn onderkend en ingeschat kan worden gekeken naar het bestaan van significante risico's. Een significant risico bestaat als het ingeschatte risico van afwijkingen van materieel belang zo hoog is dat hier naar het oordeel van de accountant speciaal rekening mee moet worden gehouden bij de controle. Significante risico's worden ingeschat voordat eventuele mitigerende interne beheersingsmaatregelen worden overwogen. Significant risico is gebaseerd op het inherente risico (alvorens de gerelateerde interne beheersing te overwegen) en niet op het gecombineerde risico (waarbij zowel inherente als interne beheersingsrisico's worden overwogen). Zo heeft bijvoorbeeld een onderneming met een grote voorraad diamanten een hoog inherent risico op diefstal. Het antwoord van het management is om de beveiliging te handhaven. De gecombineerde risico's van afwijkingen van materieel belang zijn daarom minimaal. Maar omdat het risico van verlies (alvorens interne beheersing te overwegen) zeer waarschijnlijk is en de omvang ervan een materieel effect zou hebben op de financiële overzichten, moet het risico worden bepaald als "significant".

## AANDACHTSPUNT

Bij overweging van het bestaan van significante risico's kan het moeilijk zijn om het mitigerende effect van relevante interne beheersing te negeren. Dit geldt in het bijzonder als de personen die de beheersing implementeren goed bekend zijn bij de accountant en zeer waarschijnlijk uiterst competent zijn in wat ze doen.

Wat er moet gebeuren is dat het inherente risico wordt gescheiden van de aanwezige interne beheersingsmaatregelen. Een volwassene die een drukke straat oversteeft zal deze activiteit waarschijnlijk niet als zeer riskant beschouwen. Dit is omdat ervan uit wordt gegaan dat volwassenen hun ogen, oren en eerdere ervaring (bij het oversteken) gebruiken om veilig over te steken. Maar een dergelijke risico-inschatting combineert het inherente risico van het oversteken van de straat met een aantal beheersingsactiviteiten (het gebruik van ogen, oren en eerdere ervaring). Om in te schatten of de straat oversteken een significant risico is (d.w.z. voorafgaand aan interne beheersingsmaatregelen) zou de persoon geblinddoekt moeten worden en voorzien van oordopjes en dan gevraagd worden om de straat over te steken.

## 10.2 Voorbeelden

Het volgende figuur bevat voorbeelden van significante risico's.

Figuur 10.2-1

Bronnen	Voorbeelden
Activiteiten met hoog risico	Hiertoe behoren activiteiten of gebeurtenissen waarbij afwijkingen van materieel belang makkelijk kunnen ontstaan. Bijvoorbeeld een voorraad dure diamanten of goudstaven bij een juwelier of de introductie van een nieuw/complex administratief systeem.
Grote niet-routinematige transacties (omvang of aard)	Onderkende significante transacties met verbonden partijen buiten de normale activiteiten van de entiteit moeten worden behandeld als een bron van significante risico's. Hiertoe behoren onregelmatige en grote transacties. Bijvoorbeeld: <ul style="list-style-type: none"><li>• ongebruikelijke hoeveelheden bij routinetransacties met een verbonden partij;</li><li>• een belangrijk verkoop- of leveringscontract;</li><li>• de aankoop of verkoop van belangrijke activa of bedrijfsonderdelen; en</li><li>• verkoop van de onderneming aan derden.</li></ul> Bij routinematige niet-complexe transacties die systematisch worden verwerkt is het minder waarschijnlijk dat er significante risico's ontstaan.
Aangelegenheden die het oordeel of de tussenkomst van het management vereisen	Enkele voorbeelden: <ul style="list-style-type: none"><li>• De uitgangspunten en berekeningen die het management gebruikt om belangrijke schattingen op te stellen;</li><li>• Complexe berekeningen of verslaggevingsprincipes;</li><li>• Opbrengstverantwoording (verondersteld een significant risico te zijn) die verschillend wordt geïnterpreteerd;</li><li>• Uitgebreide handmatige gegevensverzameling en -verwerking; en</li><li>• Als tussenkomst van het management nodig is om de toe te passen administratieve verwerking aan te geven.</li></ul>
Potentieel voor fraude	Het risico dat een afwijking van materieel belang resulterend uit fraude (die opzettelijk wordt verborgen) niet wordt ontdekt, is groter dan het risico dat een afwijking resulterend uit fouten niet wordt ontdekt.

Overweeg het volgende bij het evalueren of significante risico's kunnen ontstaan uit de onderkende frauderisicofactoren en de mogelijke scenario's en schema's die zijn bepaald in teambesprekingen (zie Deel 2, Hoofdstuk 7):

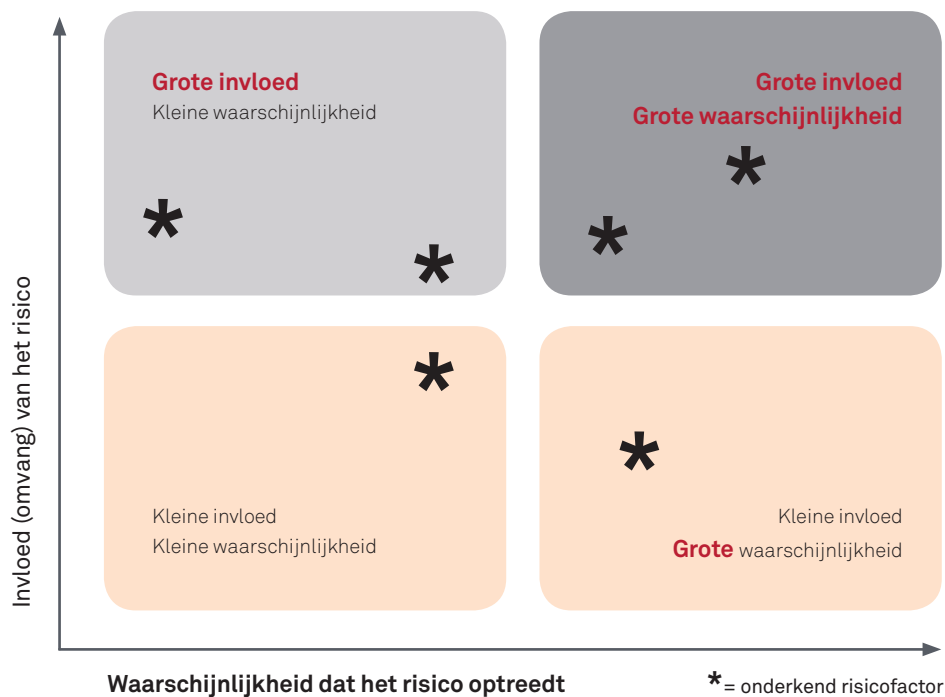
- Deskundigheid van de potentiële dader;
- Relatieve omvang van individuele bedragen die worden gemanipuleerd;
- Bevoegdheidsgraad van management of medewerker om:
  - direct of indirect de administratie te manipuleren, en
  - beheersingsprocedures te omzeilen;
- Frequentie en omvang van de betrokken manipulatie;
- Mogelijke mate van samenspanning;
- Opzettelijk onjuiste voorstelling van zaken presenteren aan accountant; en
- Eerdere controle-ervaringen of zorgen geuit door andere personen.

In elk stadium van de controle kunnen significante frauderisico's worden onderkend doordat nieuwe informatie wordt verkregen.

## 10.3 Significante risico's onderkennen

Als de risico's van afwijkingen van materieel belang al zijn onderkend en ingeschat, is het alleen nog vereist dat de uitkomsten worden beoordeeld en moeten vervolgens (op basis van het gebruik van professionele oordeelsvorming) de inderdaad significante risico's worden geselecteerd. Als bijvoorbeeld de inschatting van risico's in kaart werd gebracht zoals hieronder aangegeven (de sterren staan voor ingeschatte risico's), dan moeten de twee risico's die vallen in het kader rechts boven (risico's van aanzienlijke grootte en grote waarschijnlijkheid) als eerste worden beschouwd als significante risico's.

Figuur 10.3-1



Bij de overweging of er significante risico's bestaan moet de accountant onderstaande aspecten overwegen.

Overwegingen	
Factoren die kunnen duiden op mogelijke "significante risico's"	Risico van fraude.
	Risico's gerelateerd aan recente belangrijke economische, administratieve of andere ontwikkelingen die daarom speciale aandacht behoeven.
	Complexiteit van transacties.
	Significante transacties met verbonden partijen.
	De mate van subjectiviteit in de meting van financiële informatie met betrekking tot het risico, in het bijzonder wanneer er sprake is van een grote onzekerheden binnen het meetbereik.
	Significante transacties die buiten de normale activiteiten van de entiteit vallen of die anderszins ongebruikelijk schijnen.

Bij kleinere entiteiten hebben significante risico's vaak te maken met wat in het volgende figuur wordt besproken.

Figuur 10.3-2

Onderwerp van onderzoek/Informatie	Overwegingen
Significante niet-routinematige transacties	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Groot inherent risico (waarschijnlijkheid en invloed).</li> <li>• Transacties die zelden voorkomen en niet systematisch worden verwerkt.</li> <li>• Ongebruikelijk vanwege hun omvang of aard (zoals de overname van een andere entiteit).</li> <li>• Vereisen tussenkomst van het management: <ul style="list-style-type: none"> <li>- om de administratieve verwerking te specificeren, en</li> <li>- om gegevens te verzamelen en te verwerken.</li> </ul> </li> <li>• Hebben complexe berekeningen of verslaggevingsprincipes.</li> <li>• Aard van transacties maakt het moeilijk voor entiteit om effectieve interne beheersing voor de risico's te implementeren.</li> </ul>
Significante aangelegenheden met betrekking tot oordelen	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Hoog inherent risico.</li> <li>• Significante waarderingsonzekerheid (zoals het opstellen van schattingen).</li> <li>• Betrokken verslaggevingsprincipes kunnen verschillend worden geïnterpreteerd (zoals het opstellen van schattingen of het toepassen van verantwoording van opbrengsten).</li> <li>• Het vereiste oordeel van het management kan subjectief of complex zijn of veronderstellingen over de effecten van toekomstige gebeurtenissen vereisen (zoals oordeel over reële waarde, waardering van snel verouderende voorraad etc.).</li> </ul>
Significante transactierisico's	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Er kunnen een klein aantal transactierisico's zijn met betrekking tot de belangrijkste bedrijfsprocessen (zoals goederen die worden verzonden maar niet worden gefactureerd in een verkoopproces) die wanneer ze niet worden gemitigeerd zouden resulteren in een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten. Als deze risico's speciale controleoverwegingen vereisen, moeten ze worden beschouwd als significante</li> </ul>

Onderwerp van onderzoek/Informatie	Overwegingen
	risico's. Als er geen interne beheersingsmaatregelen aanwezig zijn om dergelijke risico's te mitigeren, dan moeten ze ook aan het management worden gerapporteerd als zijnde een significante tekortkoming.
Fraude	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Verantwoording van opbrengsten. Dit is een verondersteld significant risico.</li> <li>• Het door het management doorbreken van de interne beheersingsmaatregelen of oneigenlijke beïnvloeding van schattingen etc.</li> <li>• Belangrijke transacties met verbonden partijen om verkopen of aankopen te vergroten.</li> <li>• Samenspanning met leveranciers of klanten zoals prijs- of biedingsmanipulaties.</li> <li>• Niet-geboekte of fictieve transacties.</li> </ul>

## 10.4 Inspelen op significante risico's

Als een risico wordt geclassificeerd als "significant" moet de accountant hierop inspelen zoals hieronder uiteen is gezet.

Figuur 10.4-1

Controlestappen	Beschrijving
Opzet en implementatie van interne beheersing evalueren voor elk significant risico	<p>Heeft het management interne beheersing opgezet en geïmplementeerd om de significante risico's te mitigeren? Denk daarbij aan het bestaan van directe interne beheersingsmaatregelen zoals beheersingsactiviteiten en indirecte controles (van diepgaande invloed) die kunnen worden opgenomen in de beheersingsomgeving, risico-inschatting, informatiesystemen en monitoringselementen. Deze informatie is nuttig bij het opzetten van effectieve controlewerkzaamheden voor de onderkende risico's.</p> <p>Als significante niet-routinematige of oordeelsactiviteiten niet zijn onderworpen aan routinematige interne beheersing (zoals een eenmalige of jaarlijkse gebeurtenis), dan moet de accountant de bewustheid van de risico's bij het management en de gepastheid van hun reactie evalueren. Als de entiteit bijvoorbeeld de activa van een andere onderneming heeft gekocht, kan de respons van de entiteit bijvoorbeeld zijn:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Het inhuren van een onafhankelijke taxateur voor de verkregen activa;</li> <li>• Het toepassen van de gepaste verslaggevingsprincipes; en</li> <li>• De juiste toelichting van de transactie in de financiële overzichten.</li> </ul> <p>Als de accountant besluit dat het management niet op de juiste manier heeft ingespeeld (door interne beheersing voor significante risico's te implementeren), dan is er sprake van een significante tekortkoming in de interne beheersing van de entiteit, die (zo spoedig mogelijk) aan degenen belast met governance moet worden gecommuniceerd.</p>
Opzetten van controlewerkzaamheden die inspelen op de onderkende significante risico's	<p>Zijn de geplande verdere controlewerkzaamheden specifiek gericht op het significante risico? Deze werkzaamheden moeten worden opgezet om controle-informatie met hoge betrouwbaarheid te verkrijgen en kunnen toetsingen van interne beheersingsmaatregelen en gegevensgerichte werkzaamheden inhouden. In veel gevallen kunnen de controlewerkzaamheden eenvoudig een uitbreiding zijn van werkzaamheden die toch al zouden worden uitgevoerd. Bijvoorbeeld voor het significante risico met betrekking tot potentiële beïnvloe-</p>

Controlestappen	Beschrijving
	<p>ding door het management, zoals bij het opstellen van een schatting, moeten de uitgebreide gegevensgerichte werkzaamheden onder meer inhouden:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Inschatting van de geldigheid van de gehanteerde veronderstellingen;</li> <li>• Onderkenning van de bronnen en betrouwbaarheid van de gebruikte informatie (zowel extern als intern);</li> <li>• Overweging van het bestaan van eventuele oneigenlijke beïnvloeding in de schattingen van de vorige verslagperiode vergeleken met werkelijke feiten; en</li> <li>• Beoordeling van de gebruikte methoden (met inbegrip van formules in spreadsheets) in de berekening van de schatting.</li> </ul>
Er kan niet worden vertrouwd op informatie verkregen in eerdere verslagperiodes	Als de werking moet worden getoetst van een beheersingsmaatregel die een significant risico mitigeert, dan mag de accountant niet steunen op controle-informatie over de werking van interne beheersing die is verkregen in eerdere controles.
Gegevensgerichte cijferanalyses op zich zijn niet voldoende	<p>Het gebruik van gegevensgerichte cijferanalyses op zich wordt niet beschouwd als een passende wijze van inspelen op een significant risico. Als de benadering van significante risico's alleen bestaat uit gegevensgerichte werkzaamheden kunnen de controlewerkzaamheden bestaan uit:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• alleen detailcontroles; of</li> <li>• een combinatie van detailcontroles en gegevensgerichte cijferanalyses.</li> </ul>

## 10.5 Documenteren van significante risico's

Het onderkennen van significante risico's en de voorgestelde controlewerkzaamheden die inspelen op de risico's moeten worden gedocumenteerd. Als alle risico's op één enkele plaats worden gedocumenteerd, kan de documentatie van significante risico's eenvoudig bestaan uit een uitbreiding van de reeds gedocumenteerde informatie.

### Toelichting:

Als de accountant concludeert dat opbrengstverantwoording geen significant risico voor afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude vormt, dan moeten de redenen voor die conclusie worden opgenomen in de controledocumentatie.

## 10.6 Case studies - Significante risico's

Zie voor details van de case studies Deel 2, Hoofdstuk 2 - Inleiding tot de case studies.

Significante risico's kunnen worden onderkend aan de hand van de lijst met risicofactoren en hun inschatting. Zie de formulieren in de bespreking van de case studies in Deel 2, hoofdstuk 8 en 9. Een dergelijk formulier kan ook worden gebruikt om elk significant risico via onderlinge verwijzingen te koppelen aan het gerelateerde gedetailleerde controleprogramma.

Voor elk onderkend significant risico moet de wijze van inspelen door het management worden gedocumenteerd en moeten passende controlewerkzaamheden worden opgezet die inspelen op het specifieke risico.

## Case study A - Dephta Meubilair B.V.

(Uitreksel)

Significant risico	Wijze van inspelen door het management	Controlewerkzaamheden	WD-referentie
Mogelijke schending van financieringsvoorwaarden van hun bank?	Opstellen en monitoren van cash-flow-prognoses. Opnieuw onderhandelen over bedrag en voorwaarden van financiering	Kijk naar de groeiplannen van de onderneming en of de geprognosticeerde cash flows realistisch zijn. Beoordeel en vergelijk feitelijke resultaten en cash flows. Stel zeker dat de waarderingen van vorderingen en voorraden (de zekerheden voor de leningen) redelijk zijn. Beoordeel het door de onderneming aan de bank voorgelegde herfinancieringsvoorstel. Beoordeel de reactie/correspondentie van de bank.	(Niet opgenomen)
Er kan manipulatie van financiële overzichten plaatsvinden om schending van de bankconvenanten te voorkomen	Geen. Het management ziet dit helemaal niet als een risico.	Beoordeel zorgvuldig de veronderstellingen die worden gebruikt in de cash-flow-prognoses en de basis waarop feitelijke cash-flow-rapporten worden opgesteld. Stel zeker dat de basis voor de waarderingen van vorderingen en voorraden geldig en correct is. Toets zorgvuldig het bestaan en het accuraat zijn van verkopen, aangezien er druk bestaat om omzet te behouden en te vergroten, ondanks de moeilijke economische situatie.	
Inconsistente opbrengst ver-antwoording (een verondersteld frauderisico)	Verkoopcontracten boven 500€ worden beoordeeld door de verkoopmanager.	Controle van belangrijke contracten (en een steekproef uit kleinere contracten) en bespreking met verkoopmanager om zeker te zijn dat opbrengsten correct werden verantwoord in de verslagperiode.	
Ongeautoriseerde journaalposten	Het management is overeengekomen om beleid te hanteren waarbij goedkeuring van alle journaalposten is vereist, maar dit is nog niet geïmplementeerd.	Onderken en beoordeel alle journaalposten boven 1.500€ en alle posten in de maand voor en na het einde van de verslagperiode.	
Belangrijke uitbreiding in transacties met verbonden partijen	Beleid is dat alle transacties met verbonden partijen als zodanig worden aangegeven en plaatsvinden op de normale verkoopvoorwaarden. Dit omvat tevens alle bedrijfsmiddelen of diensten die beschikbaar worden gesteld voor persoonlijk gebruik door management of medewerkers.	Beoordeel het inzicht van medewerkers in het beleid door navraag en inspecties. Streef ernaar dat alle transacties met verbonden partijen bekend zijn en dat de transacties, verkoopvoorwaarden, aard van de transactie en datums inderdaad correct zijn.	

Opgesteld door: FJ  
Beoordeeld door: LF

Datum: 9 december 20X2  
Datum: 5 januari

## Case study B - Kumar B.V.

**Dossiernote:** Kumar B.V.

### Onderkenning van significante risico's

De volgende significante risicogebieden, met inbegrip van de wijze van inspelen door het management en de controlewerkzaamheden, worden hieronder besproken.

### Recessie

De onderneming heeft niet al te erg te lijden gehad van de recessie. Raj moet echter periodiek de berekeningen van de bankconvenanten controleren, maar in de huidige controleperiode heeft hij dit laten versloffen. Wij zullen alle verhoudingen opnieuw berekenen om de status ten opzichte van de convenanten te bepalen. Ook zullen we meer controlewerkzaamheden uitvoeren voor controlegebieden die worden meegenomen in de berekening. Vanwege de mogelijkheid van manipulatie van financiële overzichten wordt het risico groter naarmate de onderneming dichterbij schending van de convenanten komt.

### Belastingdruk minimaliseren

Het management heeft geen specifieke interne beheersingsmaatregelen voor dit probleem. De wijze van inspelen op dit risico is om de schattingen en journalposten van het management zorgvuldig te beoordelen (zie onder).

### Ongeautoriseerde journalposten

Raj moet alle journalposten autoriseren, maar dit is niet consistent gebeurd. Wij zullen alle journalposten boven 500€ en alle posten in de maand voor en na het einde van de verslagperiode bepalen en controleren.

### Transacties met verbonden partijen

Ondernemingsbeleid is dat alle transacties met verbonden partijen als zodanig worden aangegeven en plaatsvinden op de normale verkoopvoorwaarden. Wij zullen het begrip van Raj en Ruby van het beleid controleren door navraag en inspectie. Wij zullen ervoor zorgen dat alle transacties met verbonden partijen, verkoopvoorwaarden, aard van de transacties en datums inderdaad correct zijn. Wij zullen ook tijdens de hele controle alert blijven op transacties buiten de normale bedrijfsactiviteiten en dat alle transacties met verbonden partijen inderdaad zijn aangegeven.

### Opbrengstverantwoording

Het beleid met betrekking tot opbrengstverantwoording is tamelijk eenvoudig en de meeste verkopen door Kumar zijn aan Dephta Meubilair B.V. Bij de controlewerkzaamheden met betrekking tot afsluiting en transacties met verbonden partijen werd rekening gehouden met alle potentiële fraude door ongepaste opbrengstverantwoording.

**Opgesteld door:** FJ

**Datum:** 9 december 20X2

**Beoordeeld door:** LF

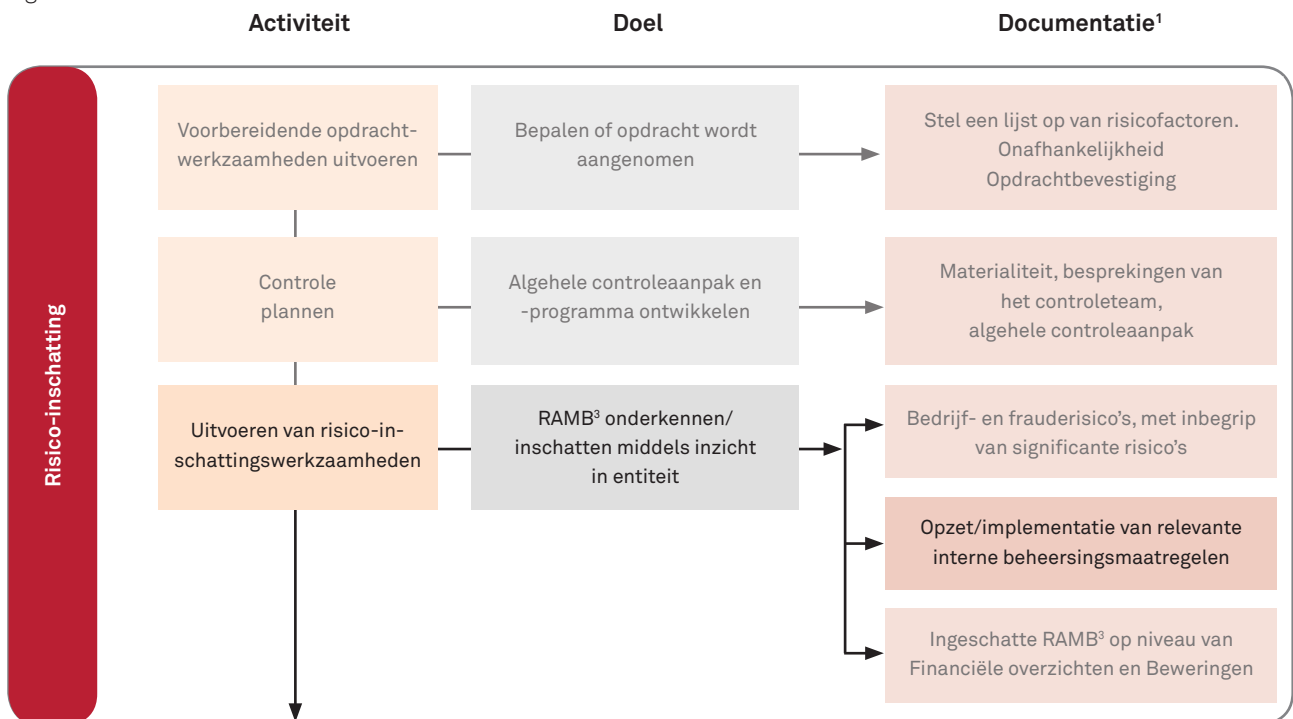
**Datum:** 5 januari 20X3



# 11 | Interne beheersing

Inhoud van het hoofdstuk	Relevante Standaard('s)
Leidraden voor de betrokken stappen voor inzicht in interne beheersing die relevant is voor de controle:	315
<ul style="list-style-type: none"> <li>Evaluatie van de opzet en implementatie van de interne beheersing; en</li> <li>Documentatie met twee mogelijke benaderingen.</li> </ul>	

Figuur 11.0-1



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.

3. RAMB = Risico's van Afwijkingen van Materieel belang.

## Alinea # Relevante uittreksels uit de Standaarden

- 315.4 In het kader van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
- Beweringen** - verklaringen van het management, al dan niet expliciet, die opgenomen zijn in de financiële overzichten en door de accountant worden gebruikt bij overweging van de verschillende vormen van afwijkingen die kunnen voorkomen;
  - Bedrijfsrisico** - risico voortkomend uit significante voorwaarden, gebeurtenissen, omstandigheden, handelingen of het achterwege laten van handelingen, die een negatief effect kunnen hebben op het vermogen van de entiteit om haar doelstellingen te bereiken en haar strategieën uit te voeren, dan wel uit het bepalen van ongeschikte doelstellingen en strategieën;
  - Interne beheersing** - het proces dat is opgezet en wordt geïmplementeerd en onderhouden door degenen belast met governance, het management en andere personeelsleden met als doel een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat de doelstellingen van de entiteit met betrekking tot de betrouwbaarheid van de financiële verslaggeving, de effectiviteit en efficiëntie van de uitoefening van de activiteiten alsmede het naleven van de van toepassing zijnde wet- en regelgeving worden bereikt. De term 'interne beheersingsmaatregelen' kan slaan op alle aspecten van één of meer componenten van de interne beheersing;
  - Risico-inschattingswerkzaamheden** - de controlewerkzaamheden die worden uitgevoerd gericht op het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing, voor het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten, op het niveau van het financieel overzicht en op het niveau van beweringen;
  - Significant risico** - een onderkend en ingeschat risico van een afwijking van materieel belang, waaraan, naar het oordeel van de accountant, tijdens de controle speciale aandacht moet worden besteed.
- 
- 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)
- 
- 315.14 De accountant dient inzicht te verwerven in de interne beheersingsomgeving. Als onderdeel van het verwerven van dit inzicht dient de accountant te evalueren of:
- Het management, onder het toezicht van degenen belast met governance, een cultuur van eerlijkheid en ethisch gedrag heeft gecreëerd en gehandhaafd; en
  - 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)
- 
- 315.15 De accountant dient inzicht te verwerven of er binnen de entiteit een proces bestaat voor:
- Het onderkennen van bedrijfsrisico's die relevant zijn voor de doelstellingen van de financiële verslaggeving;
  - Het inschatten van de significantie van deze risico's;
  - Het inschatten van de waarschijnlijkheid dat zij voorkomen; en
  - Het beslissen tot het ondernemen van acties gericht op het inspelen op deze risico's. (Zie: Alinea A79)
- 
- 315.18 De accountant dient inzicht te verwerven in het voor financiële verslaggeving relevante informatiesysteem, met inbegrip van de daarop betrekking hebbende bedrijfsprocessen, met inbegrip van het volgende:
- Die transactiestromen in het kader van de activiteiten van de entiteit die significant zijn voor de financiële overzichten;
  - De procedures binnen zowel de informatietechnologie als de handmatige systemen, waardoor de trans-

## Alinea # Relevante uittreksels uit de Standaarden

acties tot stand worden gebracht, vastgelegd, verwerkt, voor zover noodzakelijk gecorrigeerd, overgenomen in het grootboek en waarover in de financiële overzichten wordt gerapporteerd;

- c. De hiermee verband houdende administratie, onderbouwende informatie en specifieke in de financiële overzichten opgenomen posten die worden gebruikt voor het tot stand brengen, het vastleggen, het verwerken en het rapporteren van transacties; hierin is begrepen het corrigeren van onjuiste informatie en de wijze waarop informatie wordt verwerkt in het grootboek. Het vastleggen kan hetzij op handmatige wijze, hetzij in elektronische vorm tot stand komen;
- d. De wijze waarop in het informatiesysteem significante gebeurtenissen en omstandigheden, anders dan transactiestromen, worden vastgelegd die voor de financiële overzichten relevant zijn;
- e. Het proces van financiële verslaggeving dat wordt gebruikt om de financiële overzichten van de entiteit op te stellen, met inbegrip van significante schattingen en toelichtingen; en
- f. Interne beheersingsmaatregelen rondom journaalposten, met inbegrip van boekingen die niet gestandaardiseerd zijn en die worden gehanteerd voor het vastleggen van eenmalige of ongebruikelijke transacties of van correcties. (Zie: Alinea A81-A85)

---

315.19 De accountant dient inzicht te verwerven in de wijze waarop de entiteit communiceert over haar taken en verantwoordelijkheden met betrekking tot de financiële verslaggeving alsmede over significante aangelegenheden die daarop betrekking hebben, waaronder (Zie: Alinea A86-A87):

- a. Communicatie tussen het management en degenen belast met governance; en
- b. Externe communicatie, zoals die met de regelgevende of toezichhoudende instanties.

---

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, rekeningssaldi 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)

---

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)

---

## 11.1 Overzicht

In dit hoofdstuk wordt de reikwijdte geadresseerd van de werkzaamheden die zijn vereist om inzicht te hebben in de interne beheersing die voor de controle relevant is. In deel 1, Hoofdstuk 5 wordt de aard van interne beheersing geadresseerd, alsmede een gedetailleerde beschrijving van de vijf componenten van interne beheersing verschaft. In Deel 2, Hoofdstuk 12 wordt een overzicht van de benadering met vier stappen voor het evalueren van interne beheersing uiteengezet.

Interne beheersing verwijst naar de processen, beleidslijnen en procedures die het management heeft opgezet om betrouwbare financiële verslaggeving en het opstellen van financiële overzichten overeenkomstig het van toepassing zijnde stelsel inzake administratieve verwerking zeker te stellen. Interne beheersing adresseert aangelegenheden als de houding van het management tegenover interne beheersing, competentie van medewerkers in een sleutelpositie, risico-inschatting, verslaggeving en andere financiële informatiesystemen die worden gebruikt, alsmede de traditionele beheersingsactiviteiten. Bij alle controleopdrachten moet de accountant inzicht verwerven in de interne beheersing. Dit is van toepassing voor entiteiten van elk formaat, zelfs als de accountant al heeft besloten dat een volledig gegevensgerichte benadering de gepaste wijze van inspelen is op de risico's van afwijkingen van materieel belang. Het verwerven van voldoende inzicht in interne beheersing (die voor de controle relevant is) omvat de uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden om de interne beheersingsmaatregelen te onderkennen die afwijkingen van materieel belang direct of indirect mitigeren. De verkregen informatie helpt de accountant bij het:

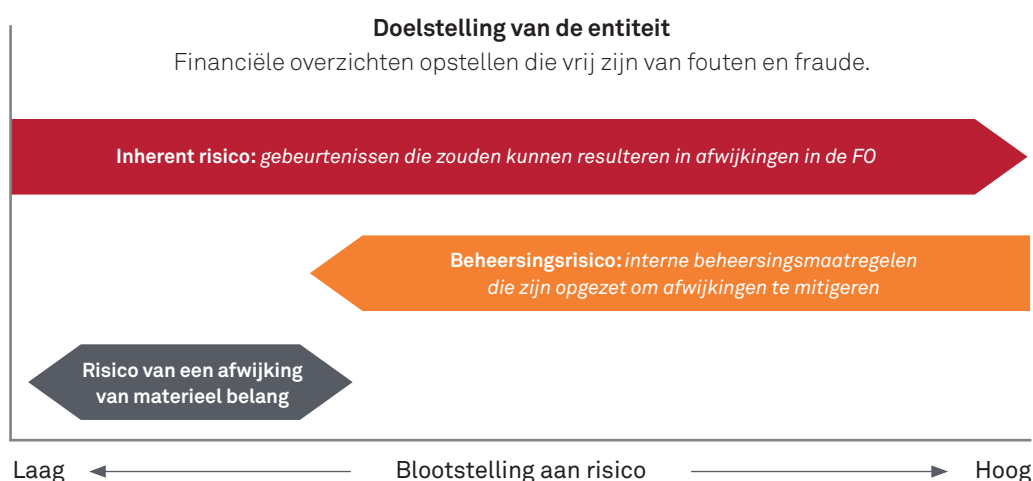
- inschatten van het restrisico (inherent en beheersingsrisico) van afwijkingen van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten en van beweringen; en
- opzetten van verdere controlewerkzaamheden die inspelen op de ingeschatte risico's.

Niet alle beheersingsactiviteiten zijn echter relevant voor de controle en vereisen daarom geen inzicht. De accountant houdt zich alleen bezig met het evalueren van deze interne beheersingsmaatregelen die een risico van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten (als gevolg van fraude of het maken van fouten) kunnen mitigeren. Niet-relevante beheersingsactiviteiten kunnen in hun geheel uit de controle worden weggelaten.

## 11.2 Risico en beheersing

De relatie tussen risico en interne beheersing kan als volgt worden aangegeven.

Figuur 11.2-1



Inherente bedrijfs- en frauderisico's worden onderkend tijdens de fase voor risico-ondersoek en -inschatting. Het management mitigeert dergelijke risico's door interne beheersingsmaatregelen en controlemaatregelen op te zetten en te implementeren die dergelijke risico's terugbrengen tot een aanvaardbaar laag niveau. Het bedrag van het resterende risico, nadat interne beheersingsmaatregelen zijn opgezet en geïmplementeerd, is het risico van afwijkingen van materieel belang (soms restrisico genoemd).

Ideaal gesproken moet het management voldoende interne beheersingsmaatregelen opzetten om zeker te stellen dat het restrisico wordt teruggebracht tot een aanvaardbaar laag niveau voor zowel de doeleinden van het interne manage-

ment als voor de externe controle. In de praktijk zullen bepaalde managers een grotere tolerantie voor risico hebben (d.w.z. dat er minder interne beheersingsmaatregelen aanwezig zijn, wat resulteert in een hoger restrisico) en sommige managers (vaak in de publieke sector) zullen conservatiever zijn en beheersingsmaatregelen opzetten om het risico tot bijna nul te verlagen.

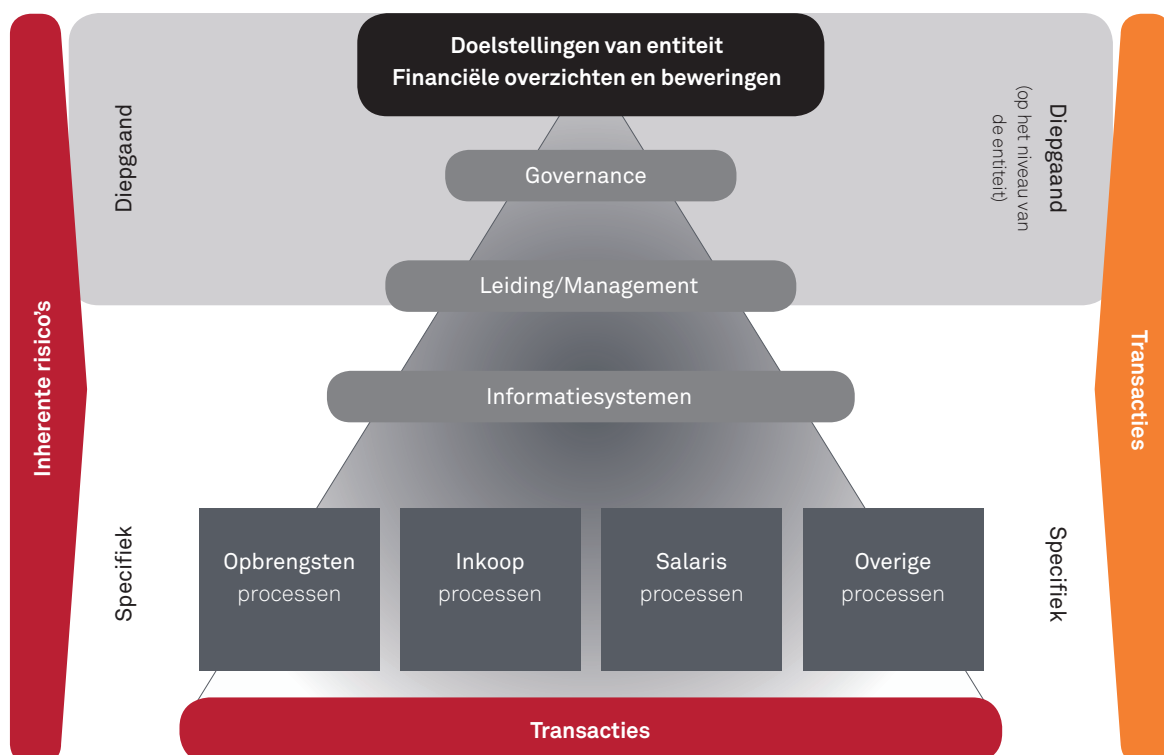
## AANDACHTSPUNT

Het enige doel van een controlemaatregel is om risico te mitigeren. Een controlemaatregel zonder risico om te mitigeren is uiteraard overbodig. Er moet dus een risico bestaan voordat het kan worden gemitigeerd door een controlemaatregel van het management. Sommige accountants gaan echter aan dit feit voorbij. Ze beginnen hun evaluatie van de interne beheersing door het systeem en bestaande interne beheersingsmaatregelen te documenteren alvorens de tijd te nemen om te bepalen welke risico's feitelijk moeten worden gemitigeerd. Deze benadering kan resulteren in een hoop onnodig werk voor het documenteren van processen en interne beheersingsmaatregelen, die later volkomen irrelevant kunnen blijken voor de doelstellingen van de controle.

### 11.3 Diepgaande en specifieke interne beheersingsmaatregelen

Interne beheersingsmaatregelen kunnen ruwweg worden onderverdeeld in diepgaande beheersingsmaatregelen (of op het niveau van de entiteit) die zijn gericht op risico's van diepgaande invloed en specifieke (transactionele) interne beheersingsmaatregelen die zijn gericht op specifieke risico's. De verschillen tussen deze interne beheersingsmaatregelen staan hieronder aangegeven.

Figuur 11.3-1



Figuur 11.3-2

Beschrijving	
<p><b>Diepgaande interne beheersingsmaatregelen (op het niveau van de entiteit)</b></p>	<p>Diepgaande interne beheersingsmaatregelen (op het niveau van de entiteit) adresseren governance en het algemeen management en dienen om de algehele beheersingsomgeving of de “tone at the top” vast te stellen. Typische beheersingsprocessen zijn onder meer personeelszaken, fraude, risico-inschatting (het door het management doorbreken van de interne beheersingsmaatregelen), algemeen IT-management, opstellen van financiële informatie (met inbegrip van financiële overzichten en onderliggende schattingen etc.), alsmede het voortdurend monitoren van activiteiten. In kleine entiteiten zullen deze interne beheersingsmaatregelen voornamelijk betrekking hebben op de houding van het management tegenover integriteit en beheersing.</p> <p>Een grondig inzicht in de diepgaande elementen van de interne beheersing verschaft een belangrijke basis voor het inschatten van relevante interne beheersingsmaatregelen voor financiële verslaggeving op het niveau van transacties (bedrijfsproces). Als er bijvoorbeeld op het niveau van de entiteit slechte interne beheersingsmaatregelen bestaan voor gegevensintegriteit, heeft dit gevolgen voor de betrouwbaarheid van alle informatie die wordt geproduceerd door systemen zoals verkopen, inkopen en salaris.</p>
<p><b>Specifieke (transactionele) interne beheersingsmaatregelen</b></p>	<p>Transactionele interne beheersingsmaatregelen (bedrijfsprocessen) zijn specifieke processen/interne beheersingsmaatregelen die zijn opgezet om zeker te stellen dat:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• transacties op passende wijze worden geboekt voor het opstellen van de financiële overzichten;</li> <li>• de administratie in redelijk detail wordt bijgehouden zodat alle transacties met en vervreemdingen van activa accuraat en getrouw worden weergegeven;</li> <li>• ontvangsten en uitgaven alleen plaatsvinden volgens autorisaties van het management</li> <li>• niet-geautoriseerde acquisitie, gebruik of vervreemding van activa wordt voorkomen of tijdig wordt ontdekt.</li> </ul> <p>Transactionele beheersingsprocessen omvatten onder meer routinetransacties (zoals opbrengsten, aankopen en salaris) en niet-routinematige transacties (zoals de aanschaf van apparatuur of de kosten voor het starten van een nieuwe productlijn).</p>

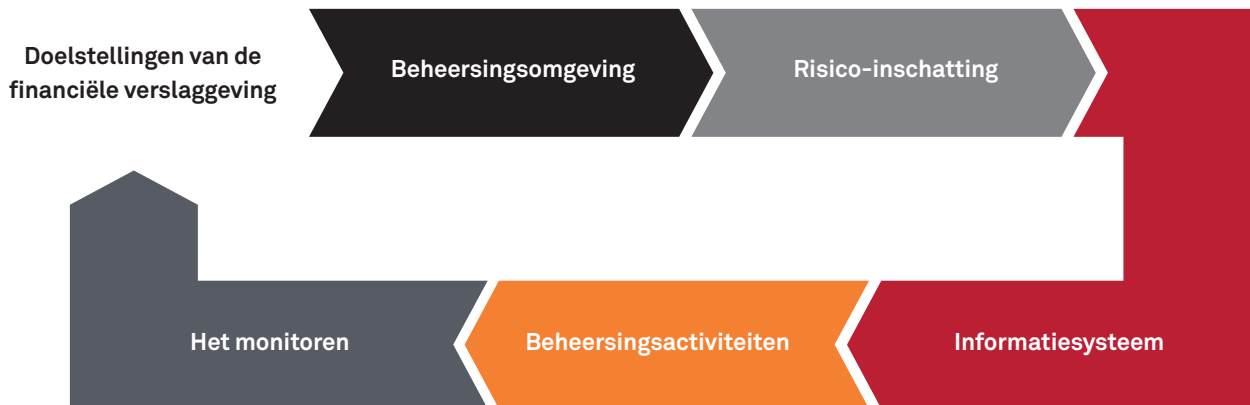
## 11.4 De vijf componenten van interne beheersing

De diverse soorten interne beheersing die er binnen een entiteit bestaan zijn verdeeld in vijf hoofdcomponenten, zoals hieronder wordt weergegeven.

De accountant moet elk van deze componenten adresseren als:

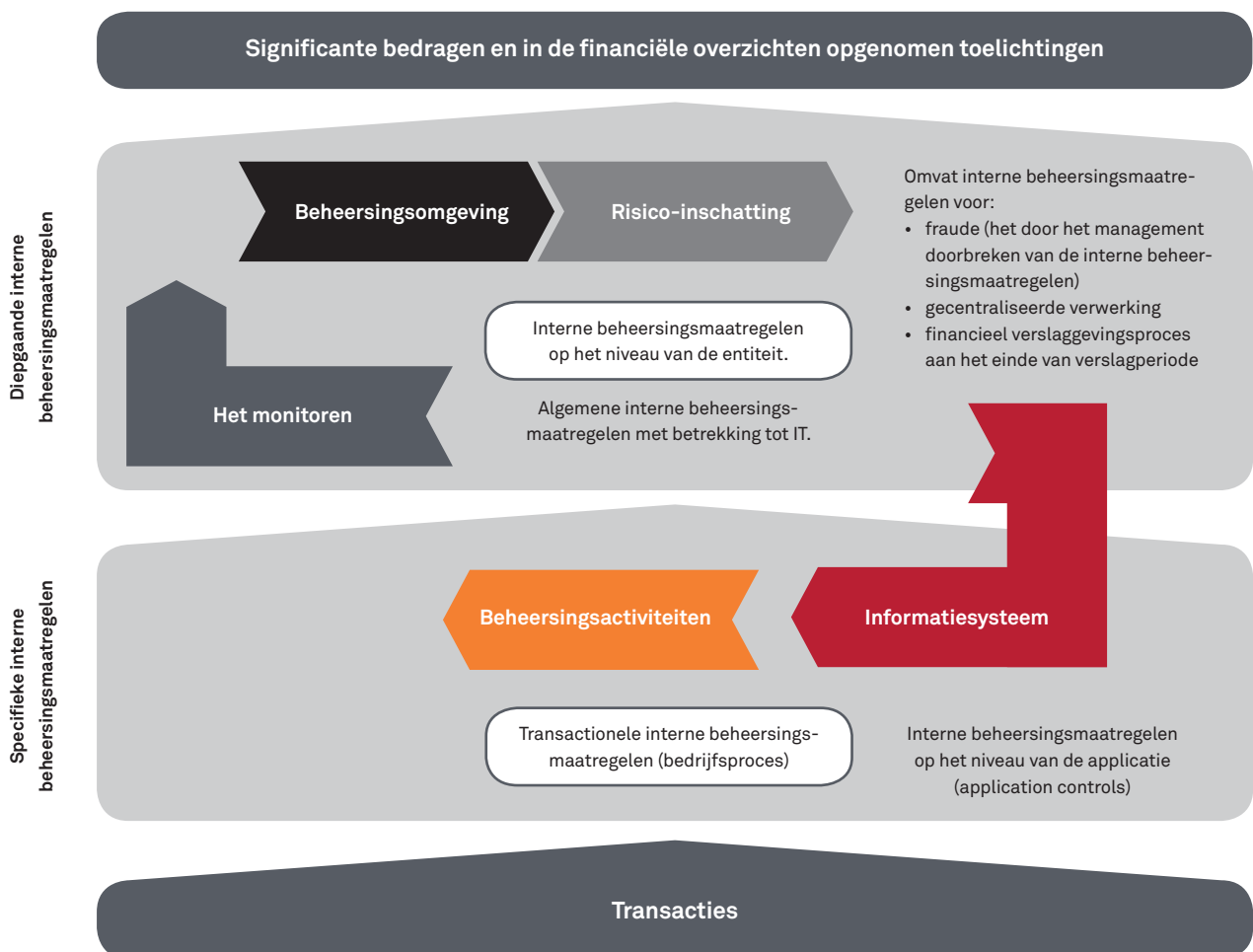
- onderdeel van het inzicht in de interne beheersing (van de financiële verslaggeving); en
- informatie om in overweging te nemen hoe de verschillende aspecten van interne beheersing de controle kunnen beïnvloeden.

Figuur 11.4-1



De onderlinge relaties van de vijf componenten tussen diepgaande interne beheersingsmaatregelen (op het niveau van de entiteit) en de specifieke transactionele interne beheersingsmaatregelen (bedrijfsproces) worden hieronder weergegeven.

Figuur 11.4-2



Diepgaande interne beheersingsmaatregelen op het niveau van de entiteit verschaffen de gepaste fundering voor alle andere componenten van interne beheersing, omdat slechte interne beheersingsmaatregelen op het niveau van de entiteit zelfs de beste interne beheersingsmaatregelen voor bedrijfsprocessen ineffectief kunnen maken. Een entiteit kan bijvoorbeeld een effectief inkoopstelsel hebben, maar als de boekhouder incompetent is (m.a.w. er is een slechte beheersomgeving) dan kan een hele variëteit aan fouten optreden en mogelijk resulteren in een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten. Het door het management doorbreken van de interne beheersingsmaatregelen en een slechte “tone at the top” (wat zich voornamelijk op het niveau van de entiteit afspeelt) zijn veel voorkomende thema's bij slecht ondernemingsgedrag.

## AANDACHTSPUNT

Hoe een entiteit de interne beheersing feitelijk opzet en implementeert, zal variëren naar gelang de omvang en complexiteit van de entiteit. Bij kleinere entiteiten kan de eigenaar-bestuurder functies vervullen waarbij diverse componenten van interne beheersing aan de orde komen.

## 11.5 Interne beheersing in kleinere entiteiten

Kleinere entiteiten hebben vaak minder werknemers, wat beperkingen kan opleggen aan in hoeverre:

- functiescheiding praktisch uitvoerbaar is; en
- een geschikte papieren documentatiespoor beschikbaar is.

In dergelijke entiteiten komt interne beheersing vaak voort uit de beheersingsomgeving (het committeren door het management aan ethische waarden, competentie, houding tegenover beheersing en zijn dagelijkse activiteiten) in tegenstelling tot specifieke interne beheersingsmaatregelen voor transacties. Het evalueren van de beheersingsomgeving verschilt sterk van traditionele beheersingsactiviteiten, aangezien er sprake is van een beoordeling van gedrag, houding, competentie en handelingen van het management. Dergelijke beoordelingen worden vaak gedocumenteerd in een memo of met een vragenlijst. De aanwezigheid van een sterk betrokken eigenaar-bestuurder is vaak zowel een sterk als een zwak punt in de interne beheersing. Het sterke punt is dat de persoon (ervan uitgaande dat hij/zij competent is) kennis heeft van alle aspecten van de activiteiten en dat het zeer onwaarschijnlijk is dat afwijkingen van materieel belang over het hoofd worden gezien. Het zwakke punt is dat die persoon de gelegenheid heeft om interne beheersing met het oog op eigen voordeel te doorbreken.

## AANDACHTSPUNT

### Onderken de diepgaande interne beheersingsmaatregelen (op het niveau van de entiteit)

Bij de controle van kleine entiteiten is het verleidelijk om aan te nemen dat er geen enkele interne beheersing is en dat het daarom niet de moeite is om daarin inzicht te verwerven. Echter, elke entiteit die wil blijven voortbestaan heeft een of andere vorm van interne beheersing. Welke ondernemer kan het bijvoorbeeld niets schelen of de inhoud van de kassa bij de bank wordt gedeponneerd of dat verzonden goederen worden gefactureerd?

### Overweeg hoe de diepgaande interne beheersingsmaatregelen (op het niveau van de entiteit) kunnen worden ondersteund met onderbouwende informatie

In gevallen waarbij de eigenaar-bestuurder of een equivalent van hem transacties goedkeurt en financiële resultaten zorgvuldig beoordeelt, kan de beheersing als gevolg hebben dat afwijkingen op het niveau van beweringen worden voor-



komen of ontdekt. Als het steunen op een een dergelijke beheersing de noodzaak voor andere gegevensgerichte werkzaamheden zou verminderen, bedenk dan of zulke interne beheersingsmaatregelen kunnen worden ondersteund met onderbouwende informatie, zoals een handtekening op een rapportage of een aansluiting als teken van controle of goedkeuring. Dergelijke onderbouwende informatie kan dan worden gebruikt om de werking van de beheersing te toetsen.

## 11.6 Afwezigheid van interne beheersing

Bij praktisch alle entiteiten bestaat een of andere vorm van interne beheersing, zoals de competentie van de eigenaar-bestuurder (beheersingsomgeving). Het is misschien informeel en eenvoudig, maar het is nog steeds interne beheersing. Een entiteit die geen enkel belangrijk risico mitigeert (door beheersingscomponenten zoals de beheersingsomgeving, risico-inschatting, informatiesystemen, beheersingsactiviteiten of het monitoren) houdt het waarschijnlijk niet lang uit.

Als er niet veel beheersingsactiviteiten kunnen worden onderkend moet de accountant overwegen of:

- het mogelijk is om de betreffende beweringen te adresseren door verdere controlewerkzaamheden uit te voeren die voornamelijk gegevensgerichte werkzaamheden zijn; of
- de afwezigheid van beheersingsactiviteiten of andere beheersingscomponenten het (in zeldzame gevallen) onmogelijk maakt om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.

Andere aangelegenheden die vragen oproepen of de controle al dan niet moet worden uitgevoerd zijn:

- Zorgen over integriteit, onethisch gedrag of slechte houding tegenover interne beheersing bij het management. Tekortkomingen in de beheersingsomgeving hebben een ondermijnend effect op interne beheersingsmaatregelen die aanwezig zijn in andere beheersingscomponenten. Het verhoogt ook het risico van fraude of verkeerde voorstelling van zaken door het management; en
- Zorgen over de toestand en betrouwbaarheid van de vastleggingen van een entiteit die het onwaarschijnlijk maken dat voldoende en geschikte controle-informatie beschikbaar zal zijn om een goedkeurend oordeel te ondersteunen.

Als deze of soortgelijke zorgen aanwezig zijn moet de accountant de noodzaak overwegen om de controleverklaring aan te passen of de opdracht in zijn geheel terug te geven. Als wordt gekozen voor terugtrekking moet de accountant zijn/haar professionele en juridische verantwoordelijkheden overwegen, met inbegrip van alle vereisten om verslag uit te brengen aan degenen die de controleafspraken hebben gemaakt en aan regelgevende instanties. De accountant moet de terugtrekking en de redenen daarvoor ook bespreken met het betreffende niveau van het management en degenen belast met governance.

## 11.7 Interne beheersingsmaatregelen om fraude te voorkomen (interne beheersingsmaatregelen tegen fraude)

In kleine entiteiten kan het door het management doorbreken van de interne beheersingsmaatregelen vaak worden gemitigeerd of vertraagd door beleidslijnen en procedures op te stellen en deze vervolgens te documenteren. Bijvoorbeeld een schriftelijke beleidslijn die vereist dat alle niet-routinematige journaalposten moeten worden goedgekeurd stelt de boekhouder in staat om de manager te vragen om voorgestelde journaalposten goed te keuren. Het voorkomt niet dat het door het management doorbreken van de interne beheersingsmaatregelen plaatsvindt, maar het werkt wel als afschrikmiddel. Als er geen beleidslijnen en procedures zijn tegen fraude, dan is het nodig dat de accountant inspeelt op het risico van het door het management doorbreken van de interne beheersingsmaatregelen door andere controlewerkzaamheden uit te voeren.

### Toelichting:

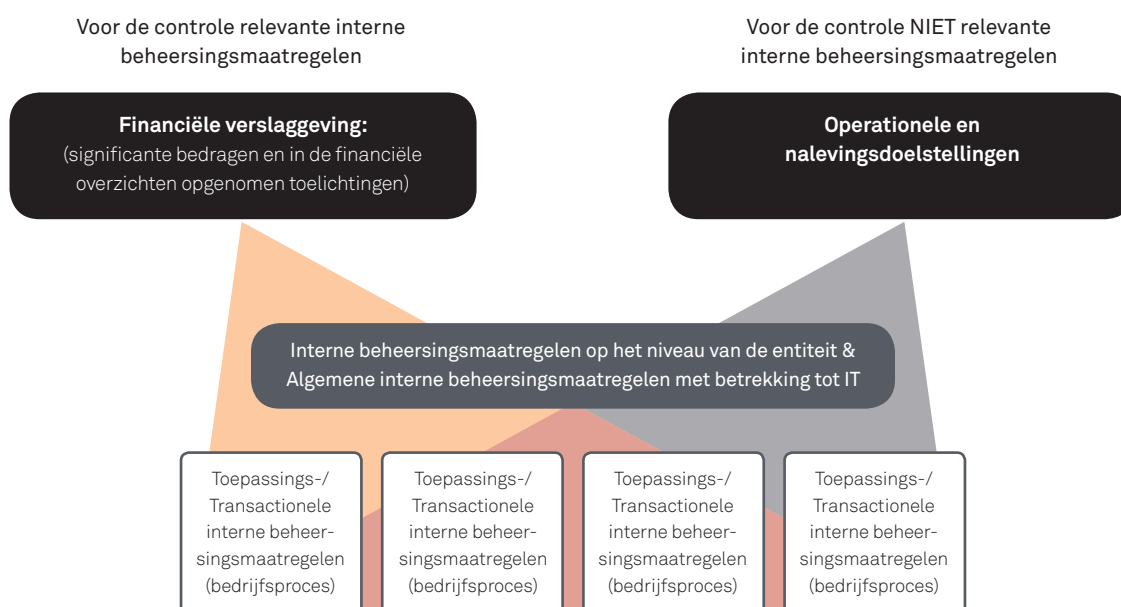
Interne beheersingsmaatregelen die het naleven van regels die niet relevant zijn voor de controle adresseren (waar niet-naleving niet zou resulteren in een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten), hoeven niet te worden geadresseerd in de controle.

## 11.8 Interne beheersingsmaatregelen die relevant zijn voor de controle (de reikwijdte van het inzicht)

Niet alle interne beheersingsmaatregelen zijn relevant voor de controle en vereisen inzicht. De accountant houdt zich alleen bezig met inzicht in en evaluatie van de interne beheersingsmaatregelen die een risico van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten (door fraude of het maken van fouten) zouden mitigeren. Dit betekent dat bepaalde soorten interne beheersingsmaatregelen helemaal uit de controle kunnen worden weggelaten, zoals staat aangegeven in onderstaande toelichting. Dit zijn beheersingsmaatregelen die:

- geen invloed hebben op de financiële verslaggeving (zoals operationele interne beheersingsmaatregelen en interne beheersingsmaatregelen die de naleving van regelgeving adresseren); en
- ook als ze niet bestaan een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten niet waarschijnlijk zou zijn.

Figuur 11.8-1



In sommige gevallen kan er enige overlap bestaan tussen financiële interne beheersingsmaatregelen en interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot activiteiten en nalevingsdoelstellingen. Zoals interne beheersingsmaatregelen die bijvoorbeeld betrekking hebben op gegevens die de accountant evalueert of gebruikt bij de toepassing van andere controlewerkzaamheden zoals:

- Gegevens vereist voor cijferanalyses (bijv. productiestatistieken);
- Interne beheersingsmaatregelen voor ontdekken van niet-naleving van wet- en regelgeving;
- Waarborging van interne beheersingsmaatregelen voor activa die betrekking hebben op financiële verslaggeving; en
- Interne beheersingsmaatregelen voor de volledigheid en het accuraat zijn van geproduceerde informatie die de basis kunnen vormen voor de berekening van essentiële prestatiemetingen.

Interne beheersingsmaatregelen die altijd relevant zijn voor controle zijn onder meer die welke de volgende risico's mitigeren.

Figuur 11.8-2

	Beschrijving
Significante risico's	Significante risico's zijn onderkende en ingeschatte risico's van afwijkingen van materieel belang die, naar het oordeel van de accountant, speciale controleaandacht vereisen.
Risico's die niet eenvoudig kunnen worden aangepakt met gegevensgerichte werkzaamheden	Dit zijn onderkende en ingeschatte risico's van afwijkingen van materieel belang waarvoor gegevensgerichte werkzaamheden alleen niet voldoende en geschikte controle-informatie zouden verschaffen.
Andere risico's van afwijkingen van materieel belang	Dit zijn onderkende en ingeschatte risico's van afwijkingen van materieel belang die, naar het oordeel van de accountant, potentieel kunnen resulteren in het optreden van afwijkingen van materieel belang.

Het oordeel van de accountant of een bepaalde beheersingsmaatregel relevant is voor de controle wordt beïnvloed door:

- kennis van de aanwezigheid/afwezigheid van interne beheersingsmaatregelen die zijn onderkend in andere componenten van de interne beheersing. Als een bepaald risico al wordt geadresseerd (zoals door de beheersingsomgeving, informatiesysteem etc.), is het niet nodig om eventuele aanvullende interne beheersingsmaatregelen te onderkennen;
- het bestaan van meerdere beheersingsactiviteiten die hetzelfde doel dienen. Het is niet nodig om inzicht te verkrijgen in elk van de beheersingsactiviteiten met betrekking tot een dergelijk doel;
- de noodzaak voor het toetsen van de werking van bepaalde essentiële interne beheersingsmaatregelen. Als er bijvoorbeeld geen praktische manier bestaat om de volledigheid van verkopen te toetsen (d.w.z. door gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren) is een toetsing van de werking van de interne beheersingsmaatregelen nodig; en
- de invloed die het toetsen van de werking van de interne beheersingsmaatregelen zou hebben op de omvang (d.w.z. de vermindering) van vereiste gegevensgerichte controles.

Professionele oordeelsvorming is nodig om te bepalen of een interne beheersing, individueel of in combinatie met andere, in feite relevant is.

## AANDACHTSPUNT

### Top-down en risicogebaseerd

De benadering van de accountant voor inzicht in de interne beheersing moet van boven naar beneden. De eerste stap is het onderkennen van relevante transactionele risico's en risico's op het niveau van de entiteit om vervolgens te bepalen of de wijze van inspelen door het management passend is.

Een grondig inzicht in de interne beheersingsmaatregelen op het niveau van de entiteit vormt een belangrijke basis voor het inschatten van relevante interne beheersingsmaatregelen voor de financiële verslaggeving op het niveau van transacties (bedrijfsproces). Als er bijvoorbeeld op het niveau van de entiteit slechte interne beheersingsmaatregelen bestaan voor gegevensintegriteit, heeft dit gevolgen voor de betrouwbaarheid van alle informatie die wordt geproduceerd door systemen zoals verkopen, inkopen en salaris.

### Voorbeeld

Het verwerven van inzicht in de interne beheersing op basis van top-down en risicogebaseerd omvat:

- de betrokken bedrijfsprocessen onderkennen (met inbegrip van de administratie) voor elk significant rekeningsaldo;
- voor elk onderkend proces bepalen of een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten zou kunnen voorkomen of dat er andere factoren bestaan die dit relevant zouden maken; en
- het uit de controle verwijderen van processen en interne beheersingsmaatregelen die niet relevant zijn.

Een koekjesfabriek heeft bijvoorbeeld de volgende processen die van invloed zijn op de omzetcijfers:

- Het belangrijkste verkoopordersysteem registreert gegevens en voortgang van elke per telefoon ontvangen order. Dit heeft betrekking op 70% van de verkopen.
- “Etalageverkopen” vinden plaats als klanten gebroken koekjes kopen bij een kleine winkel aan de achterkant van de productiefaciliteit. Dit heeft betrekking op 2% van de verkopen.
- Internetverkopen - orders die online worden geplaatst en per creditcard worden afgerekend; dit heeft betrekking op 28% van de verkopen.
- Het administratieve systeem registreert gegevens van alle soorten verkopen.

In deze situatie is het onwaarschijnlijk dat de etalageverkopen zullen resulteren in een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten en ze kunnen daarom bij de controle buiten beschouwing worden gelaten. Maar voordat deze beslissing wordt genomen is het nog steeds verstandig om ofwel:

- te verzoeken om inlichtingen over het bestaan van interne beheersingsmaatregelen voor de etalageverkopen om zeker te stellen dat al dergelijke verkopen geboekt worden en dat er geen koekjes opzettelijk worden gebroken om tegen gereduceerde prijzen aan verbonden partijen te verkopen; of
- een analytische beoordeling uit te voeren van de uitsplitsing van de verkopen om er zeker van te zijn dat de etalageverkopen niet meer bedragen dan de verwachte 2% van de verkopen.

## 11.9 Case studies - Relevante interne beheersingsmaatregelen onderkennen

Raadpleeg voor details van de case studies Deel 2, Hoofdstuk 2 - Inleiding tot de case studies.

Aangezien niet alle bedrijfsprocessen en interne beheersingsmaatregelen relevant zijn voor de controle is het belangrijk om te begrijpen welke gebieden van de financiële overzichten en de interne beheersingsmaatregelen een invloed die van materieel belang is zouden kunnen hebben op de financiële overzichten.

Om te bepalen welke onderdelen van de financiële overzichten en gerelateerde bedrijfsprocessen van belang zijn moet de algehele materialiteit als richtlijn worden genomen om het volgende te bepalen:

- Welke gebieden van de financiële overzichten van materieel belang zijn, of zouden kunnen zijn; en
- Welke interne beheersingsmaatregelen op het niveau van de entiteit en welke bedrijfsprocessen relevant zijn.

Saldi, transacties, bedrijfsprocessen die niet van materieel belang zijn en interne beheersingsmaatregelen waaruit waarschijnlijk geen afwijkingen van materieel belang zullen ontstaan, kunnen verder buiten beschouwing worden gelaten in de controle. Maar denk alvorens een onderdeel te verwijderen na over:

- de mogelijke accumulatie van afwijkingen die niet van materieel belang zijn die, gaggregeerd, een afwijking van materieel belang kunnen vormen; en
- of het gebied van de financiële overzichten is ondergewaardeerd als gevolg van fraude of het maken van fouten.

## Case study A - Dephta Meubilair B.V.

Op het niveau van de financiële overzichten en onderkende risico's van diepgaande invloed	Onderken alle processen die de risico's mitigeren
Interne beheersingsmaatregelen op het niveau van entiteit en algemene interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot IT.	Jaarlijkse bedrijfsplanningscyclus, maandelijke bijeenkomsten eigenaar/bestuurder, met inbegrip van beoordeling van de financiële overzichten, IT-budgetten, dagelijkse betrokkenheid van management bij activiteiten
Contanten en geldswaarden	Vorderingen, ontvangstenproces, uitzetting in kortetermijndeposito's (30 - 60 dagen) bij bank, afstemming van banksaldi en beheer van contanten.
Handelsvorderingen en overige vorderingen	Opbrengsten, vorderingen, ontvangstenproces, waardering van achterstallige rekeningen, verkopen van activa
Voorraden	Inkopen, te betalen posten, betalingenproces, voorraadbeheer, voorraadopname, waardering van verouderde voorraad
Materiële vaste activa	Inkopen, te betalen posten, betalingenproces, berekening van afschrijving, kapitalisatie van activa, verkopen van activa
Bankschuld	Vorderingen, ontvangstenproces, bankafstemming en beheer van contanten
Handelsschulden en overige schulden	Inkopen, te betalen posten, salaris, betalingenproces, berekening of afschrijving, kapitalisatie of activa
Te betalen vennootschapsbelasting	Opstellen van verschuldigde vennootschapsbelasting
Rentedragende lening	Financieringskosten, bankafstemmingsproces
Kapitaal en reserves	Uitgifte/aflossing van kapitaal, dividenden
Verkopen	Opbrengsten, vorderingen, ontvangstenproces (met inbegrip van contante verkoop afgekeurde goederen, internetverkopen, verkopen uit catalogus en op bestelling)
Kostprijs verkopen	Inkopen, te betalen posten, salaris, betalingenproces, voorraadaanpassingen
Verkoopkosten	Inkopen, te betalen posten, salaris, betalingen
Administratiekosten	Inkopen, te betalen posten, salaris, betalingen
Afwaarderingen	Berekening van afwaarderingen en afschrijvingen
Financieringskosten	Financieringskosten, bankafstemmingsproces
Vennootschapsbelasting	Opstellen van voorziening vennootschapsbelasting

Opgesteld door: FJ  
Beoordeeld door: LF

Datum: 18 februari 20X3  
Datum: 5 maart 20X3

## Case study B - Kumar B.V.

**Dossiernote:** bepaling van belangrijke onderdelen van financiële overzichten en processen

### Op het niveau van de entiteit en de algemene IT

- Raj stelt elke verslagperiode een jaarbudget op voor de bank.
- Raj heeft elk kwartaal contact met de bankmanager als de financiële overzichten naar de bank worden gezonden.
- Raj beoordeelt deze gewoonlijk met Suraj en Jawad, aangezien Dephta een aandeelhouder is, maar ook omdat Raj hun inbreng waardeert en vanwege Jawads kennis op het gebied van administratie en financiën.

Er bestaat geen formele IT-structuur of proces. Wanneer nodig bepaalt Raj welke software en hardware moet worden vervangen. Hoewel Raj ervoor zorgt dat Ruby wekelijks een back-up maakt van de administratie, bestaat er geen noodplan voor gegevensherstel of gedocumenteerd IT-proces.

### Gebieden van de financiële overzichten die van materieel belang zijn

Met uitzondering van contanten en geldswaarden, die per verslagperiode lijken te fluctueren, zijn alle gebieden van de financiële overzichten van materieel belang en binnen de reikwijdte. Als onderdeel van onze controle moeten daarom de volgende bedrijfsprocessen worden onderzocht:

Bedrijfsproces	Beïnvloede gebieden van de financiële overzichten die van materieel belang zijn
Vorderingen/ontvangsten	Opbrengsten, handelsvorderingen en overige vorderingen, contanten en geldswaarden
Waardering van achterstallige debiteuren	Handelsvorderingen en kosten dubieuze vorderingen
Verkoopproces (contante verkopen, verkooporders)	Opbrengsten
Inkopen, te betalen posten, betalingen	Handelsvorderingen en overige vorderingen, materiële vaste activa, voorraden, kosten-categorieën winst- en verliesrekening
Salaris	Salariskosten
Te betalen belastingen en afdrachten	Vennootschaps-, loon- en omzetbelasting
Voorraadwaardering en -management	Inkopen en voorraden
Bankrekeningafstemmingen	Contanten en geldswaarden, rentedragende lening, rentekosten
Berekening van afwaardering en afschrijving	Materiële vaste activa en kosten afwaardering/afschrijving

Opgesteld door: FJ

Datum: 18 februari 20X3

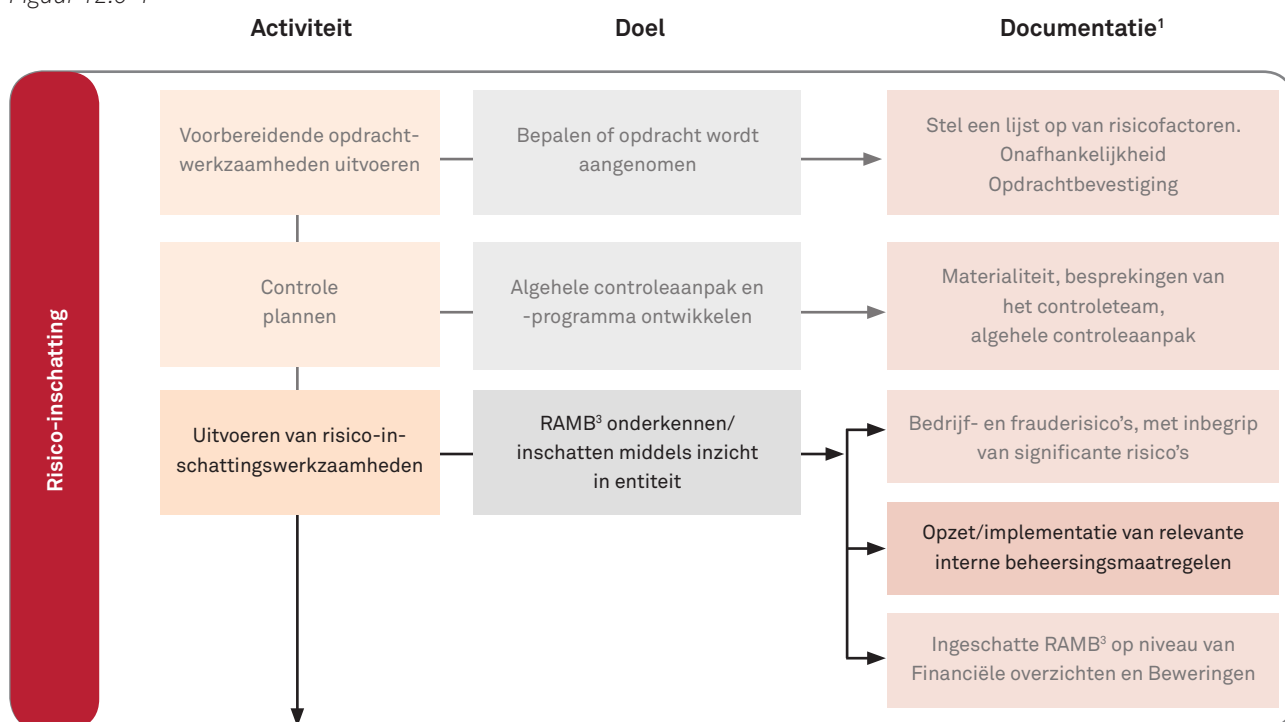
Beoordeeld door: LF

Datum: 5 maart 20X3

# 12 | Interne beheersing evalueren

Inhoud van het hoofdstuk	Relevante Standaard('s)
Leidraden voor de vier belangrijkste stappen voor het evalueren van de opzet en implementatie van beheersing en voor het documenteren van de resultaten hiervan.	315

Figuur 12.0-1



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.

3. RAMB = Risiko's van Afwijkingen van Materieel belang.

Alinea #	Relevante uittreksels uit de Standaarden
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)
315.29	Indien de accountant heeft bepaald dat er een significant risico bestaat dient hij inzicht te verwerven in de interne beheersingsactiviteiten van de entiteit die op dat risico betrekking hebben. (Zie: Alinea A124-A126)
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-inschattings-werkzaamheden;</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 A131-134)</li> </ul>

## 12.1 Overzicht

Ongeacht of toetsingen van interne beheersingsmaatregelen uiteindelijk worden uitgevoerd om controle-informatie te verkrijgen is het nodig dat de accountant nog steeds bij elke opdracht de opzet en implementatie van de beheersing evalueert. Hiertoe behoort een proces in vier stappen, dat als volgt kan worden samengevat.

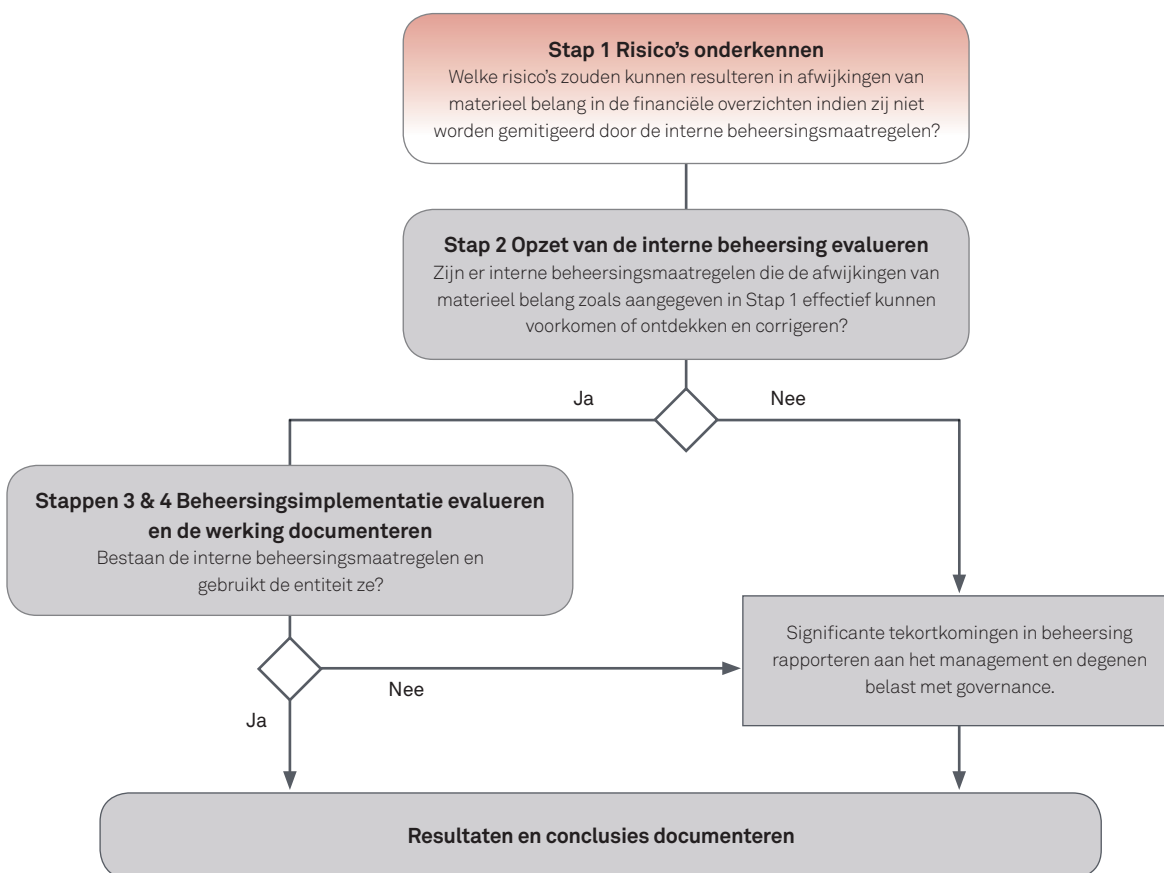
Figuur 12.1-1

Beschrijving	
<p><b>Stap 1</b> Van welke risico's is het vereist dat ze worden gemitigeerd?</p>	Onderken de inherente risico's van afwijkingen van materieel belang (bedrijfs- en frauderisico's) en of het risico's van diepgaande invloed betreft die van invloed zijn op alle beweringen of specifieke risico's die van invloed zijn op bepaalde gebieden van de financiële overzichten en beweringen.
<p><b>Stap 2</b> Mitigeren de interne beheersingsmaatregelen die door het management zijn opgezet het risico?</p>	<p>Onderken welke eventuele bedrijfsprocessen aanwezig zijn.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Spreek met medewerkers van de entiteit om te onderkennen welke interne beheersingsmaatregelen de in Stap 1 aangegeven risico's mitigeren.</li> <li>• Beoordeel de resultaten en schat in of de interne beheersingsmaatregelen de risico's inderdaad mitigeren.</li> <li>• Communiceer aan het management en aan degenen belast met governance alle significante tekortkomingen die in de interne beheersing van de entiteit zijn onderkend.</li> </ul>
<p><b>Stap 3</b> Zijn de interne beheersingsmaatregelen die de</p>	Bij grotere entiteiten kan het voor deze stap nodig zijn om te verwijzen naar systeemdocumentatie of om deze op te stellen (zie Stap 3 hieronder) om enige context te bieden met betrekking tot de werking van bepaalde interne beheersingsmaatregelen.



Beschrijving	
risicofactoren mitigeren actief?	Observeer of inspecteer de werking van relevante interne beheersingsmaatregelen om zeker te stellen dat deze inderdaad zijn geïmplementeerd. Merk op dat navraag bij het management niet voldoende is om te evalueren of een relevante beheersing inderdaad is geïmplementeerd. Deze stap kan vaak worden gecombineerd met Stap 2 hierboven.
<b>Stap 4</b> Is de werking van relevante interne beheersingsmaatregelen gedocumenteerd?	<p>Deze stap kan bestaan uit een eenvoudige beschrijving van de belangrijkste processen (opgesteld door het management van de entiteit of door de accountant), waarin de werking van de relevante interne beheersingsmaatregelen wordt aangegeven.</p> <p>Deze documentatie hoeft niet het volgende te bevatten:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Een gedetailleerde beschrijving van het bedrijfsproces of hoe de papierstroom door de entiteit loopt; of</li> <li>• Interne beheersingsmaatregelen die mogelijk bestaan maar niet relevant zijn voor de controle.</li> </ul>

Figuur 12.1-2



**Toelichting:**

Hoe goed de controlemaatregel ook is opgezet en geïmplementeerd, vanwege bepaalde inherente beperkingen kan deze slechts een redelijke mate van zekerheid bieden in hoeverre de entiteit voldoet aan de doelstellingen met betrekking tot de betrouwbaarheid van de financiële verslaggeving. Deze beperkingen worden hieronder beschreven.

Figuur 12.1-3

Beschrijving	
<b>Beperkingen van interne beheersing</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Menselijke oordeelsvorming en eenvoudige menselijke tekortkomingen zoals fouten of vergissingen.</li><li>• Omzeilen van de interne beheersing door samenspanning van twee of meer personen.</li><li>• Ongepast door het management doorbreken van de interne beheersingsmaatregelen, zoals herziening van de voorwaarden van een verkoopcontract of negeren van de kredietlimiet van een klant.</li></ul>

In Deel 2, Hoofdstuk 11 wordt het vereiste inzicht in interne beheersing geadresseerd. Deel 1, Hoofdstuk 5 bevat een bespreking van de aard van interne beheersing, alsmede een gedetailleerde beschrijving van de vijf componenten van interne beheersing.

## 12.2 Stap 1 - Welke risico's moeten worden gemitigeerd?

Figuur 12.2-1



Alvorens de accountant begint met de bestaande interne beheersingsmaatregelen te documenteren is de eerste stap om de aanwezige significante en andere risicofactoren te onderkennen en deze vervolgens in te schatten. Anders vindt de evaluatie van de interne beheersing plaats zonder inzicht in welke risico's moeten worden gemitigeerd door de interne beheersing.

Het onderkennen van risico's werd geadresseerd in Deel 2, Hoofdstuk 8. Risico's waarvan het vereist is dat zij worden gemitigeerd kunnen van diepgaande invloed zijn en betrekking hebben op vele gebieden van de financiële overzichten en beweringen, of specifiek zijn en betrekking hebben op bepaalde gebieden van de financiële overzichten en beweringen.

Het volgende figuur bevat een samenvatting van enkele typische risicobronnen en de soorten beheersing waarmee dergelijke risico's zouden kunnen worden gemitigeerd.

Figuur 12.2-2

Wat kan er verkeerd gaan?	Risicobronnen	Mitigerende interne beheersingsmaatregelen
<b>Onbetrouwbare financiële verslaggeving</b> (risico's van diepgaande invloed)	Externe branchefactoren Aard van de entiteit Grondslagen voor de financiële verslaggeving Doelstellingen en doelen Prestatiemetingen Fraude	Interne beheersingsmaatregelen en processen op het niveau van de entiteit Algemene interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot IT Transactionele interne beheersingsmaatregelen
<b>Afwijkingen voortkomend uit opstellen van financiële overzichten</b> (risico's van diepgaande invloed)	Schattingen Voorzieningen Grondslagen voor de financiële verslaggeving Gebruik van spreadsheet Niet-routinematige transacties Journaalposten, afstemmingen Informatie nodig voor in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen	Interne beheersingsmaatregelen op het niveau van de entiteit Algemene interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot IT Transactionele interne beheersingsmaatregelen
<b>Niet accuraat verwerkte of geboekte transacties</b> (specifieke risico's)	Onderkennen/boeken van geautoriseerde transacties Transactieclassificering Meting, afgrenzing Waarborgen van activa	Transactionele interne beheersingsmaatregelen Interne beheersingsmaatregelen op het niveau van de applicatie Sommige specifieke interne beheersingsmaatregelen op het niveau van de entiteit

Als een overzicht van risicofactoren per bedrijfsproces is opgesteld, is het nuttig (maar niet verplicht) om:

- elke risicofactor te elimineren die waarschijnlijk niet zou resulteren in een afwijking van materieel belang, zelfs als deze helemaal niet gemitigeerd werd. Interne beheersingsmaatregelen voor dat soort risico's zouden niet relevant zijn voor de controle;
- de beschrijving van de risicofactoren aan te passen om ze relevant te maken voor de specifieke entiteit;
- zeker te stellen dat alle relevante beweringen worden geadresseerd; en
- te overwegen of er aanvullende risico's zijn (op het niveau van de entiteit en het niveau van transacties) die zouden kunnen resulteren in een afwijking van materieel belang, indien zij niet worden gemitigeerd.

## AANDACHTSPUNT

Bij sommige entiteiten is sprake van een intern beheersingskader (zoals dat gepubliceerd door de Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)), dat algemene overzichten van interne beheersingsdoelstellingen en interne beheersingsprocedures verschaft. Als een dergelijk 'gereedschap' ('tool') wordt gebruikt bij de controle, moeten dezelfde stappen worden gevolgd als hierboven aangegeven:

- Verwijder de beheersingsdoelstellingen (of risicofactoren) die waarschijnlijk niet zullen resulteren in een afwijking van materieel belang, zelfs als er geen interne beheersing bestaat;
- Voeg alle andere aanvullende beheersingsdoelstellingen (risicofactoren) toe die indien zij niet worden gemitigeerd zouden kunnen resulteren in een afwijking van materieel belang voor de entiteit; en
- Onderken de gebieden van de financiële overzichten en de beweringen die worden beïnvloed door de risicofactoren.

### Toelichting 12.3 Stap 2 -

### Mitigeren de interne beheersingsmaatregelen die door het management zijn opgezet het risico?

Figuur 12.3-1



Bij de evaluatie of het management een beheersingsmaatregel op de juiste wijze heeft opgezet, behoort een inschatting of de onderkende interne beheersingsmaatregelen (individueel of in combinatie met andere) de risicofactor inderdaad mitigeren. Daarbij moet worden ingeschat of de interne beheersingsmaatregelen effectief:

- voorkomen dat afwijkingen van materieel belang überhaupt optreden; of
- afwijkingen van materieel belang ontdekken en corrigeren nadat deze zijn opgetreden.

Het wordt aangeraden om een evaluatie van de opzet van de beheersing te beginnen met interne beheersingsmaatregelen van diepgaande invloed. Dit soort interne beheersingsmaatregelen vormt de uiterst belangrijke fundering voor het inschatten van de opzet en de werking van specifieke (transactionele) interne beheersingsmaatregelen. Op dit punt vinden sommige accountants (in het bijzonder bij het controleren van grotere en meer complexe entiteiten) het misschien nuttig om wat informatie te krijgen, bij voorkeur opgesteld door de entiteit, over het bedrijfsproces, de papierstromen binnen de entiteit en waar interne beheersingsmaatregelen bestaan. Dit is echter geen specifieke vereiste in de Standaarden.

Er zijn twee algemene methoden om interne beheersingsmaatregelen te koppelen aan de risicofactoren (of beheersingsdoelstellingen) die ze moeten beperken. Voor het doel van deze handleiding worden deze methoden genoemd:

- Een-risico-en-vele-interne-beheersingsmaatregelen; en
- Vele-risico's-en-vele-interne-beheersingsmaatregelen.

#### Een-risico-en-vele-beheersingsmaatregelen

Bij deze benadering wordt elke risicofactor apart bekeken. Alle interne beheersingsmaatregelen die die specifieke risicofactor adresseren worden onderkend. Deze benadering is in het bijzonder nuttig om de risicofactoren van diepgaande invloed (op het niveau van de entiteit) te associëren met interne beheersingsmaatregelen. Hier volgt een voorbeeld van deze benadering.

Figuur 12.3-2

Risico-/Beheersingsdoelstelling	Bewering	Mitigerende interne beheersingsmaatregelen
1. Risicofactor	V	1. Controlemaatregel A 2. Controlemaatregel B 3. Controlemaatregel C 4. Controlemaatregel D
2. Risicofactor	BA	1. Controlemaatregel E 2. Controlemaatregel F 3. Controlemaatregel G 4. Controlemaatregel H

Risico-/Beheersingsdoelstelling	Bewering	Mitigerende interne beheersingsmaatregelen
3. Risicofactor	A	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Controlemaatregel I</li> <li>2. Controlemaatregel J</li> <li>3. Controlemaatregel K</li> <li>4. Controlemaatregel L</li> </ol>
4. Risicofactor	VA	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Controlemaatregel M</li> <li>2. Controlemaatregel N</li> <li>3. Controlemaatregel O</li> <li>4. Controlemaatregel P</li> </ol>

De methode een-risico-en-vele-beheersingsmaatregelen is vaak gebruikt voor het in kaart brengen van alle soorten beheersing, inclusief transactionele interne beheersingsmaatregelen. Maar omdat een enkele transactionele beheersing vaak meer dan één risico adresseert (en daarom vele malen wordt herhaald bij deze methode), wordt de veel-op-veel matrix (zie Figuur 12.3-4) algemeen beschouwd als effectiever voor transactionele interne beheersingsmaatregelen.

Het volgende voorbeeld toont hoe de benadering een-risico-en-vele-beheersingsmaatregelen kan werken. Een doelstelling van de beheersingsomgeving is de noodzaak voor het management om, onder toezicht van degenen belast met governance, een cultuur van eerlijkheid en ethisch gedrag te scheppen en te onderhouden. Als deze doelstelling als een risicofactor wordt genoemd kan dit betekenen dat het management geen cultuur van eerlijkheid en ethisch gedrag heeft geschapen of gehandhaafd.

Sommige van de interne beheersingsmaatregelen die het management kan opstellen en implementeren om dit risico van diepgaande invloed aan te pakken zouden kunnen zijn:

- Het management toont voortdurend, in woord en daad, een streven naar hoge ethische standaarden;
- Het management verwijdert of vermindert prikkels of verleidingen waardoor medewerkers bij oneerlijke of onethische handelingen betrokken zouden kunnen raken;
- Er bestaat een gedragscode of equivalent met verwachte standaarden voor ethisch en moreel gedrag;
- Medewerkers begrijpen duidelijk welk gedrag wel en niet aanvaardbaar is en weten wat te doen als ze worden geconfronteerd met ongepast gedrag; en
- Medewerkers worden altijd gestraft voor ongepast gedrag.

De accountant moet eerst het risico of de beheersingsdoelstelling lezen en vervolgens onderkennen, mogelijk uit een lijst zoals hierboven, welke interne beheersingsmaatregelen er al dan niet bestaan om het risico te mitigeren. De resulterende documentatie zou de volgende vorm kunnen hebben.

**Toelichting:**

De kolom over de beheersingsopzet bevat de stappen die de accountant kan nemen om de opzet van de beheersing in te schatten.

Figuur 12.3-3

Component van de interne beheersing (IB)	Risicofactor	Onderkende beheersing	Beheersingsopzet
Beheersingsomgeving	Geen nadruk op integriteit of ethiek	Gedragscode wordt elk jaar ondertekend door medewerkers en gehandhaafd door disciplinaire maatregelen.	Code gelezen en benadrukt inderdaad noodzaak van integriteit en ethiek.
	Er kunnen incompetent medewerkers worden aangenomen	Voor elke functie zijn vereiste kennis en vaardigheden gespecificeerd.	Functiespecificaties voor essentiële functies beoordeeld, inclusief administratieve, en ze lijken acceptabel te zijn.
Risico-inschatting	Management vaak verrast door voorspelbare gebeurtenissen	Elk jaar worden bedrijfsrisico's onderkend en ingeschat als onderdeel van de bedrijfsplanning.	Businessplan beoordeeld en risico's zijn onderkend, bijgewerkt en ingeschat.

Als de interne beheersingsmaatregelen eenmaal zijn onderkend moet de accountant zijn of haar professionele oordeelsvorming toepassen om te bepalen of de beheersingsopzet voldoende is voor de risicofactor.

Bij het trekken van conclusies over de beheersingsomgeving is het vereist dat de accountant op grond van Standaard 315.14 evalueert of:

- het management, onder toezicht van degenen belast met governance, een cultuur van eerlijkheid en ethisch gedrag heeft geschapen en onderhouden; en
- de sterke punten van de beheersingsomgeving samen een goede fundering vormen voor de andere onderdelen van interne beheersing en of die andere onderdelen niet worden ondermijnd door tekortkomingen in de beheersingsomgeving.

Deze frasering kan worden gebruikt als de algehele conclusie van de accountant over alle interne beheersingsmaatregelen op het niveau van de entiteit. Een dergelijke conclusie zal ook een belangrijke invloed hebben op de inschatting door de accountant van risico op het niveau van de financieel overzichten.

#### **Vele-risico's-en-vele-interne-beheersingsmaatregelen.**

Voor specifieke en transactionele risico's is de meest algemene benadering om de opzet te evalueren door het gebruik van wat soms een "beheersingsopzetmatrix" wordt genoemd. Met deze matrixen ziet de accountant in één oogopslag:

- de veel-op-veel relaties die bestaan tussen risico's en interne beheersingsmaatregelen;
- waar de interne beheersing sterk is;
- waar de interne beheersing zwak is; en
- de essentiële interne beheersingsmaatregelen die zijn gericht op vele risico's/beweringen en kunnen worden getoetst op hun werking.

Hieronder staat een voorbeeld van een eenvoudige beheersingsopzetmatrix.

Figuur 12.3-4

Materiële risicofactoren		Risico A	Risico B	Risico C	Risico D	Essentiële interne beheersingsmaatregelen
Beweringen		V	BA	AV	VB	
Interne beheersingsmaatregelen	Interne beheersingscomponent					
Controlemaatregel #1	Beheersingsomgeving	O				
Controlemaatregel #2	Informatiesystemen		O			
Controlemaatregel #3	Beheersingsactiviteit	V	V		V	Ja
Controlemaatregel #4	Monitoren	O				
Controlemaatregel #5	Beheersingsactiviteit		V		V	Ja
Controlemaatregel #6	Beheersingsactiviteit					
Controlemaatregel #7	Informatiesystemen	O	O		O	
<b>Is beheersingsopzet OK? D.w.z. zullen de onderkende beheersingsmaatregelen de risicofactoren mitigeren?</b>		Ja	Ja	Nee	Ja	

Verklaring:

V = Beheersingsmaatregel om te voorkomen

O = Beheersingsmaatregel om te ontdekkende en corrigerende beheersingsmaatregel

#### Toelichting:

De bovenstaande matrix bevat de volgende informatie:

- Risicofactoren die, indien zij niet gemitigeerd worden, zouden kunnen resulteren in een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten;
- De beweringen die door de risicofactoren worden geadresseerd; en
- Waar de interne beheersingsprocedure het risico op de matrix kruist wordt de procedure aangeduid als voorkoming (V) van een afwijking of ontdekking (O) en vervolgens correctie van een afwijking nadat deze heeft plaatsgevonden.

Een dergelijke matrix kan ook worden uitgebreid om andere informatie te bevatten, zoals:

- De frequentie waarmee de beheersing wordt toegepast, bijv. doorlopend, wekelijks of maandelijks;
- Of de beheersing handmatig of geautomatiseerd is; en

- De verwachte betrouwbaarheid van de interne beheersing gedurende een tijdsperiode. Dit zou bijvoorbeeld het inschatten kunnen omvatten van de competentie (en onafhankelijkheid van andere functies) van de persoon die de beheersing uitvoert, of de beheersing tijdig wordt uitgevoerd, alsmede een eventuele historie van optredende fouten.

## AANDACHTSPUNT

### Meervoudige interne beheersingsprocedures

Merk op dat het onwaarschijnlijk is dat een enkele beheersingsprocedure op zichzelf een essentiële risicofactor kan mitigeren. Vaak is een combinatie van beheersingsactiviteiten, samen met andere onderdelen van interne beheersing (zoals de beheersingsomgeving) voldoende om de risicofactor aan te pakken.

### Begin met de risico's

Weersta de verleiding om een lijst te maken met alle bekende interne beheersingsmaatregelen en deze vervolgens aan risico's te koppelen. Eerst komen de risico's, dan de interne beheersingsmaatregelen om de risico's te mitigeren. Het is efficiënter om elk risico (of elke beheersingsdoelstelling) apart aan te pakken en vervolgens te onderkennen welke beheersingsmaatregelen er bestaan om dat risico te adresseren. Nadat genoeg interne beheersingsmaatregelen zijn onderkend om het risico te adresseren heeft het geen zin om meer tijd te besteden om aanvullende interne beheersingsmaatregelen te onderkennen.

Het koppelen van interne beheersingsmaatregelen aan risico's helpt niet alleen om de beheersingsopzet te evalueren, maar bepaalt ook essentiële interne beheersingsmaatregelen (voor relevante beweringen) die potentieel zouden kunnen worden getoetst. Het helpt de accountant ook om tekortkomingen in de beheersing te bepalen die:

- tijdige communicatie met het management en degenen belast met governance over de significante tekortkoming vereisen, zodat corrigerende actie kan worden ondernomen; en
- ontwikkeling van gepaste controlewerkzaamheden vereisen.

De beheersingsopzetmatrix (zie Toelichting 12.3-4) kan worden gebruikt om zowel sterke punten als tekortkomingen in de beheersing te bepalen. Dit proces wordt hieronder beschreven.

*Figuur 12.3-5*

Te onderkennen	Beschrijving - De beheersingsopzetmatrix gebruiken
<b>Tekortkomingen in de interne beheersing</b>	<p>Kijk in elke risicokolom (in de bovenstaande beheersingsopzetmatrix) om te zien welke interne beheersingsprocedures bestaan om de risico's te mitigeren. Als er voldoende interne beheersingsmaatregelen aanwezig zijn, bestaat er geen tekort aan beheersing.</p> <p>Als er weinig of geen interne beheersingsprocedures bestaan om het risico te beperken, dan kan sprake zijn van een significant tekort aan interne beheersing. Zie Risico C in bovenstaande matrix, waar een significant tekort lijkt te bestaan. In dat geval moet de accountant:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• verzoeken om inlichtingen over alle andere interne beheersingsprocedures of mogelijk bestaande compenserende interne beheersingsprocedures. Als er geen bestaan, kan sprake zijn van een significant tekort dat zo spoedig mogelijk aan management en degenen belast met governance moet worden gecommuniceerd, zodat corrigerende actie kan worden ondernomen; en</li> <li>• overwegen welke verdere controlewerkzaamheden nodig kunnen zijn als wijze van inspelen op het onderkende risico.</li> </ul>



Te onderkennen	Beschrijving - De beheersingsopzetmatrix gebruiken
	Compenserende interne beheersingsmaatregelen kunnen activiteiten zijn die indirect van invloed zijn op de risicofactor. Bijvoorbeeld het risico dat goederen worden verzonden zonder te worden gefactureerd kan door de verkoopmanager worden ontdekt als hij elk kwartaal verkoopresultaten beoordeelt. Een dergelijke beheersingsmaatregel zou op zich uiteraard niet voldoende zijn om het risico te mitigeren.
<b>Sterke punten in de interne beheersing</b>	Bekijk de rijen van de bovenstaande beheersingsopzetmatrix om interne beheersingsprocedures te bepalen die afwijkingen voortkomend uit een aantal risicofactoren zouden kunnen voorkomen of ontdekken en corrigeren. Merk op dat Beheersingsprocedure 3 in de voorbeeldmatrix hierboven betrekking heeft op drie risico's en drie beweringen. Dit is een voorbeeld van een soort beheersing (vaak een essentiële beheersing genoemd) die, indien betrouwbaar geacht, zou kunnen worden overwogen voor het toetsen van operationele effectiviteit, in het bijzonder waar deze toetsing zouden kunnen worden gebruikt om andere meer gedetailleerde toetsingen te verminderen.

## 12.4 Interne beheersingsmaatregelen onderkennen

Interne beheersingsmaatregelen worden meestal onderkend door middel van gesprekken met de personen die verantwoordelijk zijn voor het managen van het risico of van het specifieke proces. Bij kleinere entiteiten is dit vaak de eigenaar-bestuurder of de senior manager. Hieronder volgt een gebruikelijke benadering voor het onderkennen van interne beheersingsmaatregelen.

Figuur 12.4-1

Actie	Beschrijving
<b>De inherente risico's onderkennen</b>	Bepaal de diepgaande (op het niveau van de entiteit) en specifieke (transactionele) risico's die moeten worden gemitigeerd door de interne beheersing om afwijkingen van materieel belang te voorkomen of te ontdekken en te corrigeren.
<b>Vraag naar interne beheersingsprocedures die het inherente risico adresseren</b> (Elke risicofactor aanpakken, een tegelijk)	Vraag de eigenaar-bestuurder of de verantwoordelijke persoon welke interne beheersingsprocedures de entiteit heeft om elke specifieke risicofactor stuk voor stuk te beperken. Documenteer de onderkende interne beheersingsmaatregelen in de woorden van de ondervraagde persoon. Als (op basis van professionele oordeelsvorming) voldoende interne beheersingsmaatregelen zijn gevonden om het risico effectief te beperken, stop dan met vragen naar meer interne beheersingsmaatregelen. Het heeft geen zin om alle andere interne beheersingsmaatregelen op te sommen die mogelijk bestaan om het risico te beperken, tenzij specifiek gevraagd voor een ander doeleinde.
<b>Resultaten documenteren</b>	De onderkende interne beheersingsmaatregelen kunnen op een aantal manieren worden gedocumenteerd. Ze kunnen worden vermeld onder elke risicofactor waarop ze gericht zijn of worden opgenomen in een beheersingsmatrix en gekoppeld aan alle verschillende risicofactoren die zij adresseren. De essentie is om zeker te stellen dat de onderkende beheersingsprocedures worden gekoppeld aan de risicofactor die ze moeten mitigeren. Zo kan een inschatting worden uitgevoerd om te kijken of de onderkende interne beheersingsmaatregelen het risico daadwerkelijk mitigeren.

Actie	Beschrijving
	<p>Als de beheersingsmatrix wordt gebruikt:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• noteer dan de onderkende beheersingsprocedures rechtstreeks in de matrix en geef aan (waar ze het risico kruisen) of ze potentiële afwijkingen voor risicofactoren zouden voorkomen of ontdekken en corrigeren; en</li> <li>• overweeg dan of de beheersing ook effectief zou zijn om andere risicofactoren te mitigeren. Het is heel goed mogelijk dat sommige beheersingsprocedures een aantal risicofactoren kan voorkomen of ontdekken.</li> </ul> <p>Als geen interne beheersingsmaatregelen zijn onderkend voor een risico, moet de accountant het management onmiddellijk informeren over de tekortkoming in de beheersing (waarschijnlijk significant) die mogelijk moet worden behandeld.</p>

## AANDACHTSPUNT

### Vermijd het gebruik van generieke interne beheersingsmaatregelen

Weersta de verleiding om generieke lijsten van interne beheersingsactiviteiten te gebruiken die toepasselijk zijn voor de zogeheten “typische” entiteit. Lijsten met “standaard” of “typische” interne beheersingsmaatregelen vergen vaak tijd om te lezen en te begrijpen en zijn vaak te complex of eenvoudigweg niet relevant voor kleinere entiteiten. Gebruik ze in plaats daarvan als referentiebron, maar alleen wanneer nodig. Het is veel beter om de aard van elke onderkende beheersing te documenteren aan de hand van de eigen beschrijving van de klant.

### Multi-tasking

Het evalueren van de beheersingsopzet kan worden gecombineerd met beheersingsdocumentatie (zie Stap 3 hieronder) en met de inspectie/observatie van documenten om de beheersingsimplementatie te ondersteunen (zie Stap 4 hieronder). Als er bijvoorbeeld een beleid is onderkend dat er geen niet-routinematige journaalposten mogen worden geboekt zonder toestemming, vraag dan om de feitelijke beleidslijnen (beheersingsopzet beoordelen) en een paar journaalposten te mogen zien als onderbouwende informatie van zulke goedkeuring (beheersingsimplementatie).

### Risicomanagement

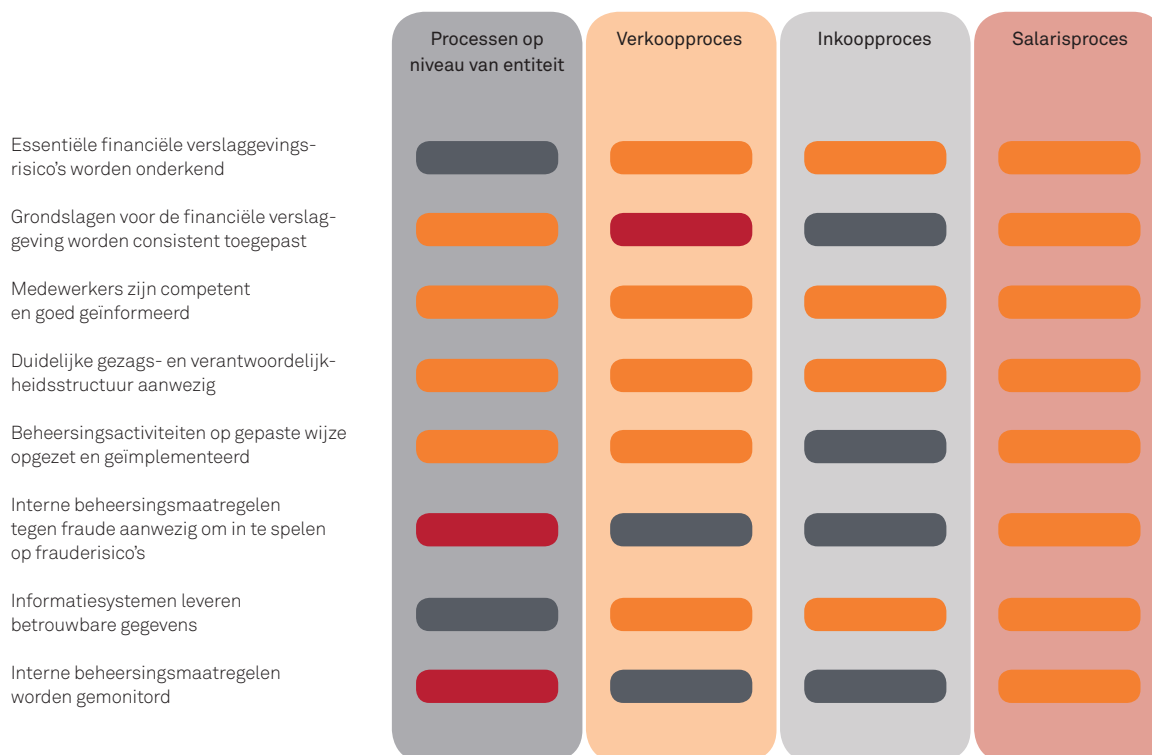
In veel entiteiten worden verantwoordelijkheden voor risicobeheer toegewezen per proces (zoals verkoop of inkoop) in plaats van per risico. Als gevolg daarvan kunnen er een aantal belangrijke risicofactoren zijn die tussen afdelingen in vallen (zoals verkoop, inkoop en boekhouding) en waarvoor niemand direct aansprakelijk is. Als risico's niet specifiek zijn onderkend en de verantwoordelijkheid niet aan iemand is toegewezen, ontstaat er veel zwartepieten als er iets verkeerd gaat. De staf kan elkaar de schuld geven met opmerkingen als “Ik dacht dat dit risico werd beheerd door Jan of Marie, de boekhouding of de IT- of verkoopafdeling” etc.

### Laatste stap in de beheersingsopzet

De laatste stap in de inschatting van de beheersingsopzet is om een conclusie te trekken over het feit of de onderkende beheersingsmaatregelen de specifieke risicofactor inderdaad mitigeren. Dit vereist het gebruik van professionele oordeelsvorming. Overweeg voor elke relevante bewering of risicofactor of de wijze van inspelen door het management voldoende is om het risico van afwijkingen van materieel belang terug te brengen tot een aanvaardbaar laag niveau. Als de beheersingsopzetmatrix wordt gebruikt, kan de onderste rij van de matrix worden gebruikt om de conclusie te documenteren of de interne beheersingsmaatregelen al dan niet voldoende zijn om elke risicofactor te beperken.

Het volgende figuur bevat een samenvatting van de algehele beheersingsevaluatie (gericht op vijf beheersingscomponenten).

Figuur 12.4-2



Verklaring: Oranje = onderliggende risico's zijn op gepaste wijze gemitigeerd Grijs = mogelijk enkele problemen Rood = potentieel significante tekortkomingen

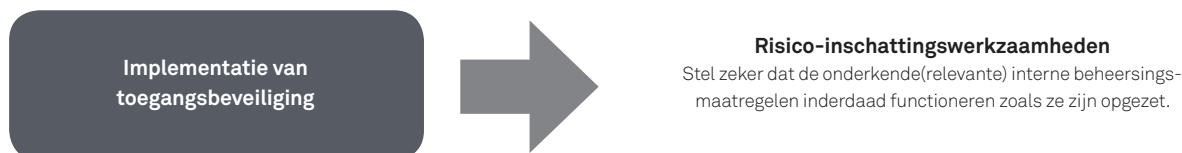
## AANDACHTSPUNT

Voor kleinere entiteiten bestaat zelfs een nog eenvoudiger manier om transactionele interne beheersingsmaatregelen in te schatten. Onderken eerst de risicofactoren (zie Stap 1 hierboven) en de betrokken bewering(en). Onderken vervolgens in plaats van onderkende interne beheersingsmaatregelen aan elke individuele risicofactor te koppelen, interne beheersingsmaatregelen die de beweringen die door het risico worden beïnvloed adresseren.

Als voor een bepaalde bewering geen interne beheersingsmaatregelen worden onderkend, moeten er gegevensgerichte controlewerkzaamheden worden opgezet. Als de onderkende interne beheersingsmaatregelen verondersteld worden betrouwbaar te functioneren, zouden in de controlewerkzaamheden die inspelen op de risico's een toetsing van relevante essentiële interne beheersingsmaatregelen kunnen worden opgenomen. Zo heeft het risico van niet-geboekte verkopen bijvoorbeeld te maken met de bewering van volledigheid. De onderkenning van relevante interne beheersingsmaatregelen zou kunnen worden beperkt tot die welke de bewering van volledigheid in het algemeen betreffen, in plaats van het ene specifieke risico.

## 12.5 Stap 3 - Zijn de interne beheersingsmaatregelen die de risicofactoren mitigeren actief?

Figuur 12.5-1



Verzoeken om inlichtingen bij het management op zichzelf is niet genoeg om de opzet van interne beheersingsprocedures te evalueren of om te bepalen of ze zijn geïmplementeerd. Dit komt omdat mensen daadwerkelijk kunnen geloven of hopen dat bepaalde interne beheersingsmaatregelen bestaan, terwijl dit in werkelijkheid niet het geval is. Een gedocumenteerde beschrijving van interne beheersingsmaatregelen (hoe goed ook) die niet bestaan of niet functioneren is van geen enkele waarde voor de controle. Enkele redenen om de interne beheersing actief te observeren zijn:

- **Veranderingen in processen**  
Processen veranderen in de loop der tijd door herziene/nieuwe producten of diensten, efficiëntere activiteiten, veranderingen in personeel en implementatie van nieuwe ondersteunende IT-applicaties;
- **Wishful thinking**  
De medewerkers van de entiteit kunnen aan de accountant uitleggen hoe een systeem zou moeten werken in plaats van hoe het in de praktijk echt werkt; en
- **Gebrek aan kennis**  
Bij het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing zijn sommige aspecten van het systeem misschien per ongeluk over het hoofd gezien.

### AANDACHTSPUNT

Als er twijfel bestaat of sommige interne beheersingsmaatregelen die in Stap 2 hierboven zijn onderkend in feite niet geïmplementeerd zijn, documenteer de opzet en werking van de beheersingsmaatregelen en schat deze dan pas in nadat is bepaald dat de maatregelen bestaan en functioneren. Besteed ook geen tijd aan het inschatten van interne beheersingsmaatregelen die waarschijnlijk niet relevant zijn voor de controle of die verkeerd zijn opgezet.

Risico-inschattingswerkzaamheden om controle-informatie te verkrijgen over beheersingsimplementatie moeten onder meer onderstaande elementen bevatten.

Figuur 12.5-2

Beschrijving	
Beheersingsimplementatie inschatten	<ul style="list-style-type: none"><li>• Verzoeken om inlichtingen bij medewerkers van entiteit;</li><li>• Toepassing van specifieke interne beheersingsmaatregelen observeren of opnieuw uitvoeren;</li><li>• Documenten en rapportages inspecteren; en</li><li>• Een of twee transacties door het informatiesysteem volgen met betrekking tot financiële verslaggeving. Dit wordt vaak een "walkthrough" of lijncontrole genoemd.</li></ul>

**Toelichting:**

Een lijncontrole is geen toetsing van de werking van een interne beheersingsmaatregel.

De implementatie van interne beheersingsmaatregelen levert onderbouwende informatie over het feit of een beheersingsmaatregel feitelijk actief was op een bepaald tijdstip. Het adresseert niet de werking hiervan tijdens de hele verslagperiode die wordt gecontroleerd. Onderbouwende informatie van de werking (als dit onderdeel uitmaakt van de controleaanpak die wordt opgezet) moeten worden verkregen door een toetsing van interne beheersingsmaatregelen die onderbouwende informatie verzamelt over het functioneren van de beheersing gedurende een tijdsperiode, zoals een jaar.

Alleen nadat is vastgesteld dat de interne beheersing voor de controle op de juiste manier is opgezet en geïmplementeerd is het de moeite waard om te overwegen:

- welke toetsing van de werking van de eventuele interne beheersingsmaatregelen de noodzaak voor andere gegevens gerichte controles verminderen; en
- welke interne beheersingsmaatregelen moeten worden getoetst omdat er geen andere manier is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.

## AANDACHTSPUNT

Stel zeker dat het controleteam een duidelijk inzicht heeft in het verschil tussen beheersingsopzet, beheersingsimplementatie en toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen. Hier volgt een samenvatting:

**Beheersingsopzet**

Zijn er beheersingsmaatregelen opgezet die de inherente risico's mitigeren?

**Beheersingsimplementatie**

Functioneren de opgezette interne beheersingsmaatregelen daadwerkelijk? Elke verslagperiode moeten werkzaamheden voor beheersingsimplementatie worden uitgevoerd om eventuele systeemwijzigingen te onderkennen.

**Toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen**

Hebben de interne beheersingsmaatregelen effectief gefunctioneerd tijdens een bepaalde tijdsperiode? Er bestaat geen vereiste om de werking van interne beheersingsmaatregelen te toetsen tenzij er geen alternatieve manier is (zoals in een sterk geautomatiseerd en papierloos systeem) om de benodigde controle-informatie te verkrijgen. Het besluit om de werking van de interne beheersingsmaatregelen te toetsen is daarom een zaak van professionele oordeelsvorming.

**De link tussen beheersingsopzet en -implementatie mag niet worden genegeerd**

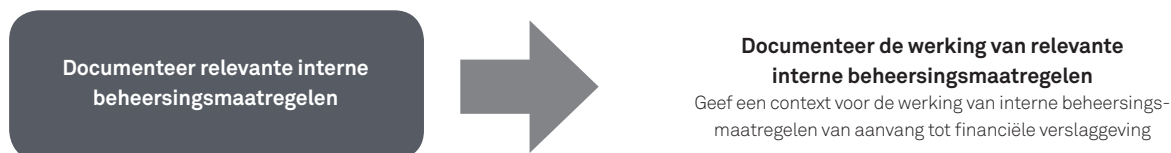
Als er enige twijfel bestaat of enkele van de in Stap 2 hierboven onderkende interne beheersingsmaatregelen inderdaad zijn geïmplementeerd, schat de beheersingsopzet pas in nadat is bepaald of ze bestaan en functioneren. Ook is het zo dat als de accountant concludeert dat de beheersingsopzet onvoldoende is, het geen zin heeft om verder te gaan en de beheersingsimplementatie te evalueren. Het is waarschijnlijk dat al een significante tekortkoming bestaat.

**Schat de implementatie elke verslagperiode in**

Evalueer na de eerste controleopdracht eerst de beheersingsimplementatie om te bepalen wat er is veranderd. Gebruik de documentatie voor de beheersingsopzet die in de vorige periode werd verkregen als uitgangspunt. Als een verandering in interne beheersing wordt onderkend, overweeg dan of de herziene of nieuwe interne beheersingsmaatregelen de risicofactor nog steeds mitigeren, of dat er nu nieuwe risico's zijn die moeten worden gemitigeerd.

## 12.6 Stap 4 - Is de werking van relevante interne beheersingsmaatregelen gedocumenteerd?

Figuur 12.6-1



Het doel van deze stap is om enige informatie te leveren over de werking van de relevante interne beheersingsmaatregelen die werden onderkend in Stap 2 hierboven. De omvang van de vereiste documentatie is een zaak van professionele oordeelsvorming.

De resulterende documentatie helpt de accountant om:

- inzicht te verkrijgen in de aard, werking (aanvang, verwerking, registratie etc.) en context (zoals wie de beheersing uitvoert, waar de beheersing wordt uitgevoerd, hoe vaak en de resulterende documentatie) van de onderkende interne beheersingsmaatregelen; en
- te bepalen of de interne beheersingsmaatregelen waarschijnlijk betrouwbaar en effectief werkzaam zullen zijn. Als dat het geval is, dan kunnen ze worden getoetst als onderdeel van de controlewerkzaamheden die inspelen op de onderkende risico's. Als wordt besloten om de werking van interne beheersingsmaatregelen te toetsen, zal deze documentatie de accountant tevens helpen bij het opzetten van de toetsing zoals welke populatie moet worden gebruikt bij de keuze van de steekproef, welke beheersingsattributen moeten worden onderzocht, wie de beheersing uitvoert en waar de benodigde documentatie kan worden gevonden.

### AANDACHTSPUNT

De documentatie van interne beheersingsmaatregelen hoeft niet complex of uitgebreid te zijn. De accountant hoeft niet het hele bedrijfsproces te documenteren of de werking te beschrijven van interne beheersingsmaatregelen die niet relevant zijn voor de controle.

Sommige van de aangelegenheden die moeten worden overwogen bij het documenteren van relevante interne beheersingsmaatregelen komen aan de orde in onderstaand figuur.

Figuur 12.6-2

#### Documenteren van de relevante interne beheersingsmaatregelen

- Hoe significante transacties worden geïnitieerd, geautoriseerd, geregistreerd, verwerkt en daarover gerapporteerd;
- De stroom van transacties in voldoende detail om de punten te kunnen onderkennen waar afwijkingen van materieel belang kunnen voorkomen veroorzaakt door fouten of fraude; en
- Interne beheersingsmaatregelen voor het proces van financiële verslaggeving aan het einde van de verslagperiode, met inbegrip van significante schattingen en toelichtingen.

De meest algemene vormen van documentatie die worden opgesteld door het management of de accountant zijn:

- beschrijvingen of memo's;
- stroomschema's;
- een combinatie van stroomschema's en beschrijvingen; en
- vragenlijsten en checklists.

De aard en omvang van de vereiste documentatie is een aangelegenheid van professionele oordeelsvorming. Hierbij moet onder meer rekening worden gehouden met de volgende factoren:

- De aard, omvang en complexiteit van de entiteit en haar interne beheersing,
- De beschikbaarheid van informatie van de entiteit, en
- De controlemethodologie en -technologie die tijdens de controle wordt gebruikt.

De omvang van de documentatie kan ook worden aangepast aan de ervaring en capaciteiten van het controleteam. Een controle door een minder ervaren team kan een meer gedetailleerde documentatie vereisen voor het verkrijgen van een gepast inzicht in de entiteit dan wanneer het team bestaat uit meer ervaren personen.

## 12.7 Controledocumentatie bijwerken in volgende verslagperioden

Bij het plannen van de controle voor een volgende verslagperiode kan de accountant documentatie gebruiken die is opgesteld of verkregen in een vorige controleperiode. Hierbij wordt de volgende documentatie gebruikt.

Figuur 12.7-1

Beschrijving	
<b>Bijwerken van controledocumentatie die is opgesteld in vorige verslagperioden</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Een kopie maken van de werkdocumenten over de interne beheersingsmaatregelen van de vorige verslagperiode als uitgangspunt voor het bijwerken van het huidige jaar. Als er niets veranderd is, evalueer de beheersingsimplementatie dan voorafgaand aan de beheersingsopzet. Als de beheersing is geïmplementeerd en het risico niet is veranderd, dan is de opzet aanvaardbaar;</li><li>• De lijst met risico's bijwerken waarvan het vereist is dat zij worden gemitigeerd door beheersing;</li><li>• Veranderingen in interne beheersing onderkennen op het niveau van de entiteit en op niveaus van de transactie. Dit wordt bewerkstelligd door werkzaamheden die zijn gericht op de beheersingsimplementatie;</li><li>• Als veranderingen zijn onderkend (risico of internebeheersingsmaatregelen), bepalen of nieuwe interne beheersingsmaatregelen zijn opgezet en geïmplementeerd;</li><li>• De koppeling van interne beheersingsmaatregelen aan gepaste risicofactor bijwerken; en</li><li>• De conclusies over beheersingsrisico bijwerken.</li></ul>

Als bij de controleaanpak waarschijnlijk zal worden vertrouwd op het effectief functioneren van bepaalde interne beheersingsmaatregelen (zoals door toetsingen van interne beheersingsmaatregelen) en beheersingswijzigingen zijn opgetreden, dan bestaat er behoefte aan een steekproefsgewijze controle van transacties die zijn verwerkt zowel voor als nadat de verandering plaatsvond.

## AANDACHTSPUNT

### Veranderingen in diepgaande interne beheersingsmaatregelen (op het niveau van de entiteit)

Bij het bijwerken van beheersingsdocumentatie moet nauwkeurig worden gekeken naar de veranderingen in interne beheersingsmaatregelen van diepgaande invloed (op het niveau van de entiteit). Deze veranderingen zouden een significante invloed kunnen hebben op de effectiviteit van andere specifieke (transactionele) interne beheersingsmaatregelen en kunnen van invloed zijn op de controlewerkzaamheden die inspelen op onderkende risico's. Zo kan een besluit van het management om een gekwalificeerde professional in te huren om de financiële overzichten op te stellen het risico van fouten in de financiële informatie aanzienlijk verminderen en de effectiviteit vergroten van transactionele interne beheersingsmaatregelen die eerder ondermijnd hadden kunnen zijn. Andersom kan nalatigheid van het management om een incompetent IT-manager te vervangen of om voldoende middelen beschikbaar te stellen om IT-beveiligingsrisico's aan te pakken het effect van andere interne beheersingsprocedures daadwerkelijk ondermijnen. In beide gevallen kunnen deze veranderingen een belangrijke verandering in de passende controlewerkzaamheden die inspelen op de risico's veroorzaken.

## 12.8 Schriftelijke bevestigingen over interne beheersing

Er dienen schriftelijke bevestigingen van het management worden verkregen waarin het management zijn verantwoordelijkheid erkent voor zodanige interne beheersing als het management nodig acht om financiële overzichten te kunnen opstellen die vrij zijn van afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude of van fouten.

## 12.9 Case studies - Evaluatie van de interne beheersing

Zie voor details van de case studies Deel 2, Hoofdstuk 2 - Inleiding tot de case studies. De volgende uittreksels uit interne beheersingsdocumentatie geven een voorbeeld van de informatie die zou worden verkregen door het gebruik van het hierboven beschreven proces van vier stappen.

### Case study A - Dephta Meubilair B.V.

#### Interne beheersingsmaatregelen op het niveau van de entiteit

In dit formulier komen alle vier de hierboven beschreven stappen aan de orde. Het geeft een overzicht van de risico's die moeten worden geadresseerd en zorgt voor documentatie van de onderkende interne beheersingsmaatregelen, hoe de maatregelen functioneren en hoe ze worden geïmplementeerd.

Beheersingsomgeving	Beheersing aanwezig?	Beschrijf de aard van ondersteunende documentatie of managementacties	Beschrijf verzoeken om inlichtingen/observaties om zeker te stellen dat de onderkende interne beheersingsmaatregelen zijn geïmplementeerd
<b>1. Risico: geen nadruk op noodzaak van integriteit en ethische waarden</b>			
<i>Mogelijke interne beheersingsmaatregelen (kies die welke van toepassing zijn):</i>			
a) Het management streeft voortdurend, in woord en daad, naar hoge ethische standaarden.	Ja	<i>Suraj en het managementteam benadrukken consistent de noodzaak van naleving van ethische en veiligheidsstandaarden door dagelijks contact met medewerkers.</i>	<i>Gesproken met twee medewerkers, Jon en Amad, die dit bevestigden.</i>
b) Het management verwijderd of vermindert incentives	Ja	<i>Suraj accepteerde onze aanbeveling uit de afgelopen periode en stelde een gedrags-</i>	<i>Medewerkers hebben een exemplaar van de gedragscode ontvangen en op 13 mei een</i>



Beheersingsomgeving	Beheersing aanwezig?	Beschrijf de aard van ondersteunende documentatie of managementacties	Beschrijf verzoeken om inlichtingen/observaties om zeker te stellen dat de onderkende interne beheersingsmaatregelen zijn geïmplementeerd
of verleidingen waardoor medewerkers bij oneerlijke of onethische handelingen betrokken zouden kunnen raken.		<i>code op voor gedrag dat van medewerkers wordt verwacht.</i>	<i>bijeenkomst bijgewoond waarin de leidraden werden uitgelegd.</i>
c) Er bestaat een gedragscode of iets gelijkwaardigs met standaarden voor verwacht ethisch en moreel gedrag.	Ja	<i>Zie respons op b) hierboven.</i>	<i>Gedragscode beoordeeld.</i>
d) Medewerkers begrijpen duidelijk welk gedrag wel en niet aanvaardbaar is en weten wat te doen als ze worden geconfronteerd met ongepast gedrag.	Ja	<i>In het verleden zijn medewerkers disciplinair gestraft voor ongepast gedrag.</i>	<i>Suraj ontslaat mensen direct als ze worden betrappt bij stelen of onethisch gedrag. Afgelopen jaar deden zich twee van zulke gevallen voor bij tijdelijke krachten.</i>
e) Medewerkers worden altijd gestraft voor ongepast gedrag.	Ja	<i>Suraj tolereert geen onwettig of onethisch gedrag bij medewerkers, klanten of leveranciers.</i>	<i>Opgemerkt dat een nieuwe medewerker snel werd ontslagen na te zijn betrappt bij stelen van kantoorbenodigdheden.</i>
f) Overig (uitleggen).	Nee		

Beheersingsomgeving	Beheersing aanwezig?	Beschrijf de aard van ondersteunende documentatie of managementacties	Beschrijf verzoeken om inlichtingen/observaties om zeker te stellen dat de onderkende interne beheersingsmaatregelen zijn geïmplementeerd
<b>2. Risico: er kunnen incompetent medewerkers worden aangenomen of in dienst blijven</b>			
<i>Mogelijke interne beheersingsmaatregelen (kies die welke van toepassing zijn):</i>			
a) Medewerkers van de onderneming beschikken over de benodigde competentie en training voor hun aangewezen taken.	Ja	<i>Alle medewerkers worden op het werk getraind en staan onder adequaat toezicht.</i>	<p><i>Gesproken met twee medewerkers, Jon en Amad, die:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li><i>in afwezigheid van een schriftelijke functiebeschrijving hun rollen en verantwoordelijkheden duidelijk begrepen.</i></li> <li><i>aangaven dat ze instructies krijgen telkens als er een machine of proces verandert.</i></li> <li><i>worden geprezen als dingen beter gaan dan verwacht en onmiddellijk te horen krijgen wanneer een taak niet goed is uitgevoerd.</i></li> </ul> <p><i>Uit navraag bij administratiemedewerkers (Mirelli en Cliff) bleek dat het aantal medewerkers constant bleef tijdens de verslagperiode.</i></p>

Beheersingsomgeving	Beheersing aanwezig?	Beschrijf de aard van ondersteunende documentatie of managementacties	Beschrijf verzoeken om inlichtingen/observaties om zeker te stellen dat de onderkende interne beheersingsmaatregelen zijn geïmplementeerd
b) Het management specificeert de vereiste kennis en vaardigheden voor medewerkerfuncties.	Ja	<i>Het management is vaardig in fabricage, verkoop en administratie. Ravi en Parvin geven advies over ondernemingsactiviteiten, marketing en juridische kwesties</i>	
c) Er bestaan functiebeschrijvingen en deze worden effectief gebruikt.	Nee		
d) Het management biedt het personeel toegang tot opleidingsprogramma's voor relevante onderwerpen.	Nee		
e) Er worden voldoende medewerkers aangehouden om de vereiste taken effectief te kunnen uitvoeren.	Ja	<i>Gedurende het jaar waren er geen vacatures voor de functies die van invloed zijn op de financiële verslaggeving.</i>	
f) Initiële en voortdurende afstemming van personeelsvaardigheden op hun functiebeschrijvingen.	Nee	<i>Medewerkers worden aangemoedigd als ze hun werk goed doen.</i>	
g) Medewerkers worden gecompenseerd en beloond voor goede prestaties.	Nee		<i>Alleen verkopers hebben een bonusstructuur.</i>
h) Overig (uitleggen).	Nee		

Beheersingsomgeving	Beheersing aanwezig?	Beschrijf de aard van ondersteunende documentatie of managementacties	Beschrijf verzoeken om inlichtingen/observaties om zeker te stellen dat de onderkende interne beheersingsmaatregelen zijn geïmplementeerd
<b>3. Risico: Het management heeft een slechte houding tegenover interne beheersing en/of het managen van bedrijfsrisico's</b>			
<i>Mogelijke interne beheersingsmaatregelen (kies die welke van toepassing zijn):</i>			
Het management heeft een positieve houding tegenover: a) Het opzetten en onderhouden van robuuste interne beheersing van financiële verslaggeving (met inbegrip van het door het management doorbreken van de interne beheersingsmaatregelen en andere fraude): - Toepasselijke selectie/	Ja	<i>Het management is zeer ontvankelijk voor aanbevelingen die niet kostbaar of verstorend zijn om te implementeren en heeft een goede houding met betrekking tot interne beheersing.</i>	<i>Het business plan beoordeeld, waaronder:</i> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Verkopen en cash-flow-prognose.</i></li> <li>• <i>Verwachte kapitaaluitgaven.</i></li> <li>• <i>Bespreking van hoe recessie hun onderneming kan beïnvloeden in termen van verkopen en de mogelijkheid dat een leverancier failliet gaat.</i></li> </ul> <i>Onze aanbevelingen in de management letter zijn altijd geaccepteerd als ze uitvoerbaar waren</i>

Beheersingsomgeving	Beheersing aanwezig?	Beschrijf de aard van ondersteunende documentatie of managementacties	Beschrijf verzoeken om inlichtingen/observaties om zeker te stellen dat de onderkende interne beheersingsmaatregelen zijn geïmplementeerd
<p>toepassing van grondslagen voor de financiële verslaggeving,</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Interne beheersingsmaatregelen voor informatieverwerking, en</li> <li>- De behandeling van boekhoudmedewerkers.</li> </ul>			
<p>b) Het management benadrukt gepast gedrag bij medewerkers.</p>		<p><i>Zie bovenstaande opmerkingen over houding en gedragscode.</i></p>	<p><i>Op basis van onze gesprekken met medewerkers (zie Stap 2) begrijpen de medewerkers wat er wordt vereist en dat ze zich aan regels moeten houden.</i></p>
<p>c) Het management heeft werkzaamheden vastgesteld om ongeautoriseerde toegang tot of vernietiging van activa, documenten en informatie te voorkomen.</p>			
<p>d) Het management analyseert bedrijfsrisico's en onderneemt passende actie.</p>		<p><i>Hoewel het risicobeheer informeel is worden bedrijfsrisico's besproken tijdens managementvergaderingen en opgenomen in het business plan.</i></p>	<p><i>Tijdens ons gesprek met Jawad gaf hij aan dat Suraj open stond voor het bespreken van problemen en dat hij zich niet onder druk gezet voelde om de financiële overzichten te manipuleren. In de woorden van Suraj: "De cijfers zijn wat ze zijn, of ze deze maand nu goed zijn of slecht".</i></p>

**Beweringen**  
V = Volledigheid  
B = Bestaan  
A = Het accuraat zijn  
W = Waardering

**Component van interne beheersing**  
BO = Beheersingsomgeving  
BA = Beheersingsactiviteiten  
IC = Informatie en communicatie  
MO = Monitoren

**Type beheersingsmaatregel**  
V = Voorkomen  
O = Ontdekken en corrigeren

Component van interne beheersing

Ontvangsten worden deels of niet gestort of geboekt

Contante verkopen worden geboekt bij de verkeerde

klant of rekening (fraude of fout)

Ontvangsten worden in verkeerde periode geboekt

Vervallen vorderingen worden niet tijdig gemaand.

Beheersing getoetst (J/N)

WD-ref.

Beweringen waar risicofactor op inspeelt		CAE	CAE	CAE	CAE	AV		
Karla stelt de stortingsbewijzen op, maar Jawad doet de kasstortingen om er zeker van te zijn dat de functies gescheiden blijven.	CA	P						
Bij het openen van de post worden cheques van het stempel "alleen voor storting" voorzien met het rekeningnummer van Dephta. Bank heeft instructies om geen cheques uit te betalen.	CA	P						
Voor storting worden ontvangen cheques op een lijst gezet, getotaliseerd en gecontroleerd.	CA	P						
Vorderingen ouder dan 90 dagen worden onderzocht door Suraj en Jawad en de ondernomen acties worden gedocumenteerd.	CA					D		
Er bestaan afsluitprocedures om ervoor te zorgen dat ontvangsten in de juiste periode worden geboekt.	CA					P		
Regelmatig wordt een ouderdomsoverzicht debiteuren opgesteld en maandelijks aan Suraj en Jawad gezonden.	IS						D	
Regelmatige beoordeling van ouderdomsoverzicht debiteuren en opvolgen van achterstallige rekeningen door Suraj. In gebreke zijnde klanten worden op rembours gezet.	MO						P	
<b>Mitigeren de beheersingsprocedures de risicofactor?</b>			Nee	Nee				
Verklaring: Ja = Risico beperkt E = Enige beperking Nee = Materiële zwakheid aanwezig								

**Onderkende zwakheden**

Aangezien er geen afschriften naar klanten worden gestuurd bestaat er een beheersingszwakheid dat een verkeerde klantrekening wordt gecrediteerd.								
Omdat de meeste showroomverkopen contant plaatsvinden en op verzoek een kwitantie wordt gegeven, bestaat een risico dat niet alle contante verkopen worden geboekt.								

**Interne beheersingsmaatregelen voor zakelijke processen of voor transacties**

Bovenstaande beheersingsopzetmatrix heeft betrekking op twee van de vier stappen. De matrix koppelt de transactionele risico's aan onderkende interne beheersingsmaatregelen en kan ook worden gebruikt als onderlinge verwijzing voor werk aan implementatie.

### Stap 3 - Het inschatten van de beheersingsimplementatie wordt hieronder geadresseerd

*Uittreksel uit de lijncontrole van de opbrengsten/vorderingen*  
Verzoek om inlichtingen bij het personeel dat de transactie verwerkt.

Gesproken met:

Karla Datum 16 februari 20X3  
Dameer Datum 17 februari 20X3  
Maria Ho Datum 17 februari 20X3

Beschrijf de werkzaamheden die worden uitgevoerd in relatie tot de transactie. Kijk naar initiatie, autorisatie, boeking in de administratie en rapportage in de financiële overzichten.	<i>Het systeem werkt zoals staat beschreven in de systeemdocumentatie. Zie WD 530 voor voorbeelden van documenten die de interne beheersingsmaatregelen in actie tonen. We hebben echter opgemerkt dat Maria Ho een nieuwe medewerker is en op dit moment weinig over het systeem weet.</i>
Beschrijf het proces van alle informatieoverdracht van de ene persoon (procesverantwoordelijke) naar de volgende.	<i>Er is een overdracht van verkopen naar boekhouding. Op basis van de lijncontrole functioneerde de overdracht goed.</i>
Noteer de frequentie en timing van de uitgevoerde interne beheersingsprocedures.	<i>Genoteerd op de beheersingsopzetmatrix.</i>
Onderken alle vereiste algemene interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot IT om de bestanden met transactiegegevens te beschermen en te zorgen voor het correct functioneren van interne beheersingsmaatregelen voor toepassing.	<i>Algemene interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot IT zijn minimaal vanwege kleine omvang van entiteit.</i>
Documenteer de aanwezige procedures voor het geval van ziekte en vakantie van medewerkers. Als de afgelopen 12 maanden geen vakanties zijn opgenomen, documenteer dan waarom.	<i>Tijdens de verslagperiode voordat Maria werd aangenomen was er vier maanden lang een vacature voor een verkoopmedewerker. Dit betekende minder functiescheiding gedurende die tijd.</i>
Vraag naar de omvang en aard van fouten gevonden in de vorige verslagperiode.	<i>De meeste fouten waren het gevolg van vergissingen in prijzen, dat op dit moment grotendeels een handmatig proces is.</i>
Vraag of het van iemand vereist is om af te wijken van gedocumenteerde procedures.	<i>Een verzoek van de verkoopmanager om de prijs van een slaapkamerameublement voor een vriend aanzienlijk te verlagen werd afgewezen.</i>

## Stap 4 - Beheersingsdocumentatie

### Uittreksel uit de documentatie van bedrijfsprocessen - Dephta Meubilair B.V.

Opmerking: de interne beheersingsmaatregelen zijn vet gedrukt.

**Zakelijk proces** - Systeem voor opbrengsten/vorderingen/ontvangsten

#### Verkoopcontracten

Verkoopcontracten voor de detailhandel en gespecialiseerde orders worden opgesteld door Arjan, omdat ze uitgebreide werkzaamheden vereisen. Alle contracten zijn gebaseerd op een **sjabloon** dat de geschatte hoeveelheden, soorten meubelen, speciale verzoeken, alsmede **standaard** leverings- en betalingsvoorwaarden bevat. De betalingsvoorwaarden kunnen per klant verschillen. Voor alle speciale bestellingen is een aanbetaling van 15% vereist die ten tijde van de verkoop wordt geboekt als opbrengst.

Alle contracten worden door Suran **beoordeeld en ondertekend** voordat ze ter ondertekening aan de klant worden gegeven. Als de klant het contract voor akkoord heeft ondertekend, wordt de order ingevoerd in het boekhoudsysteem, dat aan de order automatisch een volgnummer toekent. Als de order gereed is voor verzending wordt een verzenddocument opgesteld, in het systeem ingevoerd en aan de order gekoppeld. Karla stelt dan een factuur op aan de hand van het boekhoudsysteem dat automatisch een **volgnummer** toewijst. Het is een strikte regel dat geen verzendingen plaatsvinden zonder dat het nummer van het verzenddocument in het systeem wordt ingevoerd. Het systeem kan vervolgens traceren welke orders zijn uitgevoerd en welke nog steeds hangende zijn op de leverdatum.

#### Normale verkooporders

Voor alle ontvangen orders worden verkooporders opgesteld en **ingevoerd** in het boekhoudsysteem, dat automatisch aan de order een **volgnummer** toekent. De enige uitzondering zijn meubelen die rechtstreeks vanuit de winkel worden verkocht of andere kleine items.

Alle orders van meer dan 500€ of als de verkoopprijs onder de minimum verkoopprijs ligt moeten worden **goedgekeurd** door Arjan.

Als items gemonteerd en gereed voor verzending zijn stelt Karla een factuur op die samen met de order naar de klant wordt gestuurd.

Arjan voert geen kredietwaardigheidscontrole uit op klanten, tenzij hij ze niet kent of het een grote order betreft. Bij het verlenen van krediet vertrouwt hij grotendeels op zijn eerdere ervaring met de klant.

#### Winkelverkopen

Voor alle verkopen uit de winkel **worden facturen opgesteld op het moment van verkoop** en ingevoerd in het boekhoudsysteem. Het **systeem genereert automatisch een factuurnummer** voor elke verkoop. Klanten krijgen gewoonlijk een factuur mee. De meerderheid van de winkelverkopen zijn contante verkopen, dus is er weinig kredietrisico.

#### Internetverkopen:

Karla downloadt een samenvatting van de internetverkopen van de dag van de website. Ze stelt verkooporders op die aan de productieafdeling worden gegeven. Tegelijk wordt een factuur opgesteld en geboekt als vooruitbetaalde opbrengsten, aangezien het item is betaald. Alle verzonden internetorders gaan vergezeld van een factuur met de tekst "geheel voldaan".

#### Debiteuren

Karla opent alle post en legt de ontvangen betalingen apart voor storting. Op weg naar huis gaat Jawad gewoonlijk langs de bank en voert de storting uit. Karla voert de betalingen vervolgens in het boekhoudsysteem in en wijst de betalingen toe aan de aangegeven facturen.

Jawad stelt een ouderdomsoverzicht debiteuren op en geeft de lijst aan Suraj ter beoordeling.

Vorderingen ouder dan 90 dagen worden elke maand gemaand en op de lijst worden opmerkingen geplaatst over wanneer de klant heeft beloofd het saldo te voldoen.

Klanten van meer dan 90 dagen die geen alternatieve betalingsregeling hebben getroffen worden bij toekomstige verlopen op rembours gezet.

## Case study B - Kumar B.V.

### Op het niveau van de entiteit en algemene IT

In dit formulier komen alle vier de hierboven beschreven stappen aan de orde. Het geeft een overzicht van de risico's die moeten worden geadresseerd en zorgt voor documentatie van de onderkende interne beheersingsmaatregelen, hoe de maatregelen functioneren en hoe ze worden geïmplementeerd.

#### Interne beheersingsmaatregelen op het niveau van de entiteit

Risico's om in overweging te nemen	Relevante interne beheersingsmaatregelen
<p>Beheersingsomgeving:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Geen nadruk op belang/noodzaak van integriteit en ethische waarden.</li><li>• Geen streven naar competente medewerkers.</li><li>• Ineffectief toezicht op management door degenen belast met governance.</li><li>• Management heeft een slechte houding tegenover interne beheersing en/of het managen van bedrijfsrisico's</li><li>• Ineffectieve/ongeschikte organisatiestructuur voor planning, beheersing en realisatie van doelstellingen.</li><li>• Geen beleidslijnen/procedures om een effectief HR management zeker te stellen.</li></ul>	<p><i>Raj communiceert voortdurend de noodzaak van integriteit en ethisch handelen in de dagelijkse omgang met medewerkers en door zijn optreden.</i></p> <p><i>Hij heeft een goede houding voor interne beheersing - heeft in het verleden haalbare controleaanbevelingen geïmplementeerd.</i></p> <p><i>Geen formele bestuursstructuur, maar Raj vergadert regelmatig met Suraj en Jawad (Dephta).</i></p>
<p>Worden de risicofactoren gemitigeerd door de interne beheersingsmaatregelen?</p>	<p><i>Ja</i></p>
<p>Beschrijf verzoeken om inlichtingen/observaties om zeker te stellen dat de onderkende interne beheersingsmaatregelen zijn geïmplementeerd.</p>	<p><i>Gesproken met Ruby, die bevestigde dat Raj streeft naar een eerlijke, ethische behandeling van leveranciers en klanten. Notulen beoordeeld van de meest recente vergadering die waren opgesteld door Jawad.</i></p>
<p>Risico-inschatting:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Het management wordt vaak verrast door gebeurtenissen die niet eerder werden onderkend/ingeschat of is voortdurend bezig te reageren op gebeurtenissen in plaats van vooruit te plannen.</li></ul>	<p><i>Jaarlijks opgesteld business plan. Raj bewaakt maandelijks kasstromen en verkooptrends.</i></p>

Risico's om in overweging te nemen	Relevante interne beheersingsmaatregelen
Worden de risicofactoren gemitigeerd door de interne beheersingsmaatregelen?	<i>Ja</i>
Beschrijf verzoeken om inlichtingen/observaties om zeker te stellen dat de onderkende interne beheersingsmaatregelen zijn geïmplementeerd.	<i>Een exemplaar van het business plan beoordeeld, waarin werd benadrukt dat de economische situatie de omzet kan beïnvloeden. Een dossier beoordeeld met maandelijkse cash flows dat aan Raj wordt gegeven. Onderbouwende informatie van controle door Raj door opmerkingen op de documenten en gevraagde veranderingen.</i>
Risico's van de financiële verslaggeving: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Gebeurtenissen en situaties (anders dan transacties) die belangrijk zijn voor de financiële overzichten worden mogelijk niet vergaard of geregistreerd;</li> <li>• Slecht toezicht op/beheersing van financiële verslaggeving, journaalposten en opstelling van belangrijke schattingen/toelichtingen zou kunnen resulteren in afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten; en</li> <li>• Belangrijke aangelegenheden met betrekking tot financiële verslaggeving worden mogelijk niet gecom-municeerd aan de raad van bestuur of externe partijen zoals bankiers of regelgevende instanties.</li> </ul>	<i>Raj vergadert met Suraj en Jawad (Dephta) om financiële overzichten en businessplannen te beoordelen. Raj controleert financiële overzichten maar beoordeelt journaalposten alleen als hij tijd heeft. (Risico vergroot door gebrek aan functiescheiding en geeft Ruby gelegenheid om posten ongecontroleerd te boeken.)</i>
Worden de risicofactoren gemitigeerd door de interne beheersingsmaatregelen?	<i>Nee. Tot de zwakheden van de beheersing behoren het risico van het dor het management doorbreken van de interne beheersingsmaatregelen en het gebrek aan functiescheiding in een dergelijke kleine entiteit.</i>
Beschrijf verzoeken om inlichtingen/observaties om zeker te stellen dat de onderkende interne beheersingsmaatregelen zijn geïmplementeerd.	<i>Een dossier beoordeeld met de maandelijkse financiële overzichten dat aan Raj wordt gegeven. Echter geen onderbouwende informatie gevonden dat Raj de overzichten daadwerkelijk heeft beoordeeld.</i>
Fraudepreventie: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Management heeft risico's van fraude (met inbegrip van het door het management doorbreken van interne beheersingsmaatregelen) niet overwogen of ingeschat.</li> </ul>	<i>Raj houdt contanten en kostbaarheden achter slot en grendel. Raj is betrokken bij elke stap van de activiteiten, inclusief productie, dus toezicht op alle activiteiten minimaliseert risico van fraude.</i>
Worden de risicofactoren gemitigeerd door de interne beheersingsmaatregelen?	<i>Nee. Kostbaarheden worden veilig opgeborgen, maar Raj was tamelijk vaak afwezig dit jaar, waardoor sprake was van minder toezicht door het management. Daarnaast is bekend dat de boekhouder persoonlijke financiële problemen heeft.</i>
Beschrijf verzoeken om inlichtingen/observaties om zeker te stellen dat de onderkende interne beheersingsmaatregelen zijn geïmplementeerd.	<i>Geïnspecteerd waar de contanten worden bewaard en gecontroleerd dat alleen Raj de sleutel heeft.</i>



### Algemene interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot IT

Risico's om in overweging te nemen	Relevante interne beheersingsmaatregelen
Risico's om in overweging te nemen <ul style="list-style-type: none"> <li>• Geen beleidslijnen/procedures voor effectief IT-beheer of toezicht op IT-medewerkers;</li> <li>• Zakelijke doelstellingen, risico's en IT-plannen zijn niet op elkaar afgestemd;</li> <li>• Er wordt vertrouwd op systemen/programma's die gegevens onnauwkeurig verwerken of onnauwkeurige gegevens verwerken; en</li> <li>• Ongeautoriseerde toegang tot gegevens. Mogelijke vernietiging van gegevens, ongeoorloofde wijzigingen, ongeautoriseerde of niet-bestaande transacties of onnauwkeurige registratie van transacties.</li> </ul>	Geen beleidslijnen en procedures met betrekking tot IT. IT-uitgaven en aanschaf van kapitaalgoederen onderdeel van jaarlijks budget (indien voorzien). Raj zorgt ervoor dat software up-to-date is en dat Ruby een back-up van de gegevens maakt.
Worden de risicofactoren gemitigeerd door de interne beheersingsmaatregelen?	Ja, gezien de kleine omvang van de activiteiten.
Beschrijf verzoeken om inlichtingen/observaties om zeker te stellen dat de onderkende interne beheersingsmaatregelen zijn geïmplementeerd.	Het jaarbudget inclusief IT-uitgaven beoordeeld. Voor de periode was geen belangrijke aanschaf van kapitaalgoederen gepland.

### Interne beheersingsmaatregelen voor het bedrijfsproces of transactionele interne beheersingsmaatregelen

Dit formulier (opbrengsten, vorderingen, ontvangsten) adresseert twee van de vier stappen in het proces. Het koppelt de transactionele risico's per bewering aan onderkende interne beheersingsmaatregelen. Het kan ook worden gebruikt als onderlinge verwijzing voor werk aan de implementatie van interne beheersingsmaatregelen.

**Entiteit:** Kumar B.V.                      **Periode eindigend op:** 31 december 20XX

1. Onderken alle transactionele risico's die indien zij niet worden beheerst zouden kunnen resulteren in een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten.

Stap 1a: Onderken transactionele risico's die van materieel belang zijn (verwijder risico's hieronder die niet van materieel belang zijn)	Beweringsrisico's
1    Verzonden goederen/geleverde diensten niet gefactureerd	V
2    Opbrengsten deels of niet geboekt (d.w.z. contante verkopen)	VA
3    Fictieve verkopen/verkoopkredieten opgenomen in boekhouding.	VB
4    Beleidslijnen voor opbrengstverantwoording niet gevolgd.	VBA
5    Opbrengsten/ontvangsten geregistreerd in verkeerde boekingsperiode.	A

6	Ontvangsten worden deels/niet gedeponeed of geboekt.	VA
7	Geen voorziening voor dubieuze of oninbare saldi.	W
8	Transacties met verbonden partijen niet aangegeven.	VBAW
9		

<b>Stap 1b: Controlewerkzaamheden die inspelen op de risico's</b> (beschrijving of onderlinge verwijzing naar controleprogramma)	<b>WD-ref.</b>
Zie opbrengstenplan	700
Zie opbrengstenplan	700
Zie opbrengstenplan	700
Extra procedures voor	700
Zie opbrengstenplan	700
Zie opbrengstenplan	700
Zie opbrengstenplan	700
Zie WD	666

2. Onderken relevante interne beheersingsprocedures (RIBP's) (handmatig en geautomatiseerd) die de in Stap 1 hierboven onderkende beweringsrisico's (1-8) mitigeren (V = voorkomen of O = ontdekken en corrigeren). Schat vervolgens voor elke bewering in of de onderkende RIBP's het beweringsrisico mitigeren.

	<b>Stap 2: RIBP's bepalen</b>	<b>Beweringen</b>			
		<b>V</b>	<b>B</b>	<b>A</b>	<b>W</b>
1	Order-/verzendinglogboek wordt opgesteld met: orderdetails, leveringsinformatie, verkochte/verzonden hoeveelheid, datum verzonden en al dan niet betaald.	0	0	0	
2	Verkooplogboek wordt opgesteld met: klantnaam, datum verzonden, orderdetails, prijs, betaald bedrag.	0	0		
3	Raj stemt het verzendinglogboek elke week af met het verkooplogboek om er zeker van te zijn dat geen zendingen zijn gemist.	0			
4	Raj controleert de maandelijkse verkopen, debiteuren en contante ontvangsten journaals. (Weinig klanten, meerderheid van verkopen aan Dephta).	0	0	0	0

5	Alle verkopen aan Dephta en gerelateerde ondernemingen worden geboekt op aparte rekeningen.					0
6						
7						
	Mitigeren de beheersingsprocedures het beweringsrisico?	J	J	J	J	

Verklaring: Ja = Risico beperkt E = Enige beperking Nee = Materiële zwakheid aanwezig

### Stap 3 - Beheersingsimplementatie

Implementatie van transactionele beheersing. Uittreksel uit de lijncontrole van de opbrengsten/vorderingen

Gesproken met: *Ruby* Datum 22 februari 20X3  
*Raj* Datum 22 februari 20X3

Beschrijf de werkzaamheden die worden uitgevoerd in relatie tot de transactie. Kijk naar initiatie, autorisatie, boeking in de administratie en het rapporteren in de financiële overzichten.	<i>Het systeem werkt zoals beschreven in de systeemdocumentatie. Zie WD 535 voor voorbeelden van documenten die de interne beheersingsmaatregelen in actie tonen.</i>
Beschrijf het proces van alle informatieoverdracht van ene persoon (procesverantwoordelijke) naar volgende.	<i>Er is een overdracht van verkopen naar boekhouding. Op basis van de lijncontrole functioneerde de overdracht goed.</i>
Noteer de frequentie en timing van de uitgevoerde interne beheersingsprocedures.	<i>Genoteerd op de beheersingsopzetmatrix.</i>
Onderken alle vereiste algemene interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot IT om de bestanden met transactiegegevens te beschermen en te zorgen voor het correct functioneren van interne beheersingsmaatregelen op het niveau van de applicatie.	<i>Algemene interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot IT zijn minimaal vanwege kleine omvang van entiteit.</i>
Documenteer de aanwezige procedures voor het geval van ziekte en vakantie van medewerkers. Als de afgelopen 12 maanden geen vakanties zijn opgenomen, documenteer dan waarom.	<i>Als part-time-medewerkster werkt Ruby de administratie bij als ze weer op kantoor is. Vanwege het minimale aantal transacties is dit voldoende geweest</i>
Vraag naar de omvang en aard van fouten gevonden in de vorige verslagperiode.	<i>De meeste fouten waren het gevolg van fouten in hoeveelheden bestelde en verzonden artikelen. Raj ondervangt deze fouten door het verkoop- en orderlogboek op elkaar af te stemmen en uit onze steekproeven lijkt dit effectief te functioneren.</i>
Vraag of er van iemand is vereist af te wijken van gedocumenteerde procedures.	<i>Niemand.</i>

## Stap 4 - Interne beheersingsdocumentatie

Opmerking: de interne beheersingsmaatregelen zijn vet gedrukt.

### Uittreksel uit de documentatie van bedrijfsprocessen - Dephta Meubilair B.V.

#### Zakelijk proces - Systeem voor opbrengsten/vorderingen/ontvangsten

##### Verkooporders

Voor alle ontvangen orders worden verkooporders opgesteld en ingevoerd in het boekhoudsysteem, dat **automatisch aan de order een volgnummer** toekent. De enige uitzondering zijn meubelen die rechtstreeks vanuit de winkel worden verkocht of andere kleine items.

Raj houdt een **orderlogboek** bij waarin datum van de order, bedrag, soort product, datum beloofd, prijs etc. worden bijgehouden. Hij houdt ook een **verkooplogboek** bij met klantnaam, orderdetails, prijs etc. Raj **beoordeelt en stemt** de order- en verkooplogboeken met elkaar af aan het eind van de maand.

Als items gemonteerd en gereed voor verzending zijn stelt Ruby een **factuur** op, die samen met de order naar de klant wordt gestuurd.

##### Winkelverkopen

Voor alle verkopen uit de winkel worden op het moment van verkoop **facturen** opgesteld door Raj en ingevoerd in het boekhoudsysteem. Het **systeem genereert automatisch een factuurnummer** voor elke verkoop. Klanten krijgen een factuur mee.

De meerderheid van de winkelverkopen zijn contante verkopen, dus is er weinig kredietrisico.

##### Debiteuren

Ruby opent alle post en **legt** de ontvangen betalingen **apart** voor storting. Op weg naar huis gaat Raj langs de bank en voert de storting uit. Ruby voert de betalingen vervolgens in het boekhoudsysteem in en wijst de betalingen toe aan de aangegeven facturen.

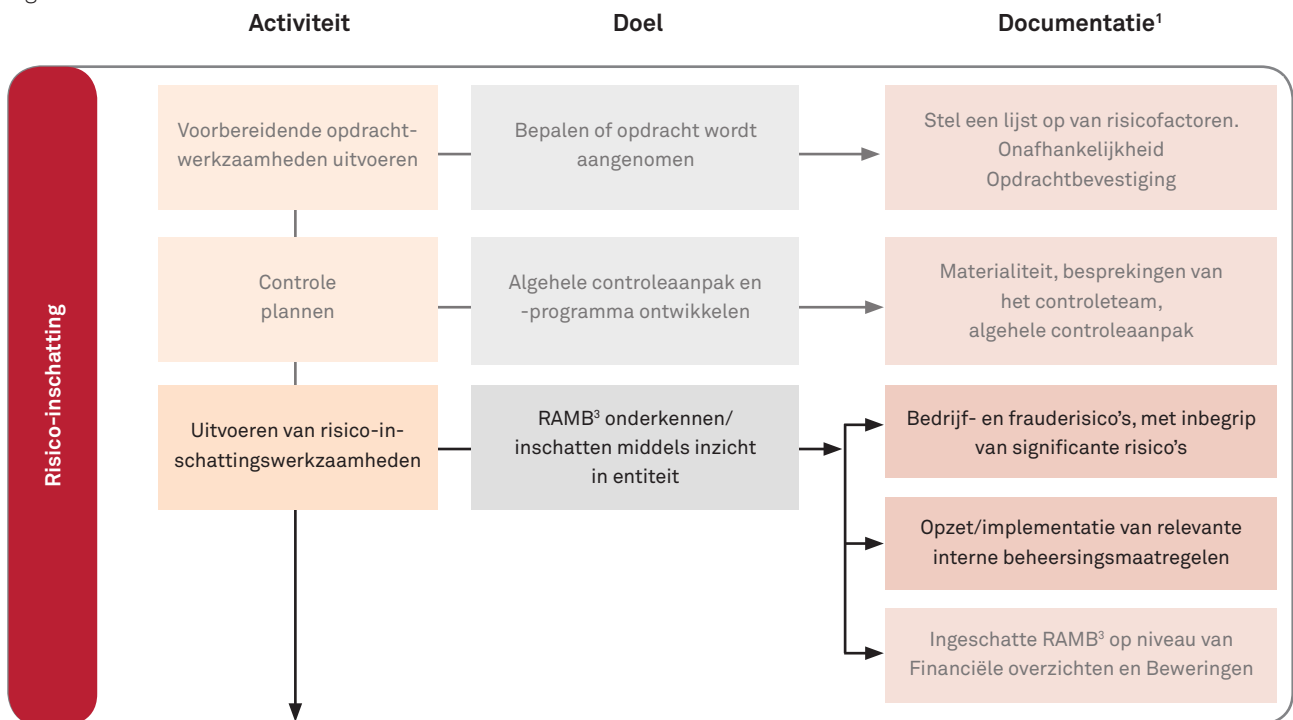
Ruby stelt een **ouderdomsoverzicht debiteuren** op en geeft de lijst aan Raj voor controle.

Vorderingen **ouder dan 90 dagen** worden elke maand **gemaand door Ruby** en op de lijst worden **opmerkingen** geplaatst over wanneer de klant heeft beloofd het saldo te voldoen.

# 13 | Communicatie over tekortkomingen in interne beheersing

Inhoud van het hoofdstuk	Relevante Standaard('s)
Leidraden voor communicatie over onderkende tekortkomingen in de interne beheersing die, naar het professionele oordeel van de accountant, de aandacht van management en degenen belast met governance	265

Figuur 13.0-1



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.

3. RAMB = Risico's van Afwijkingen van Materieel belang.

## Alinea # Relevante uittreksels uit de Standaarden

- 260.10 In het kader van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
- Degenen belast met governance** - De persoon (personen) of organisatie(s), (bijvoorbeeld een trustee van een vennootschap), met verantwoordelijkheid voor het uitoefenen van toezicht op de strategische aansturing van de entiteit en op de verplichtingen van de entiteit met betrekking tot het afleggen van verantwoording. Deze verantwoordelijkheid omvat het uitoefenen van toezicht op het proces van financiële verslaggeving. Voor bepaalde entiteiten in sommige rechtsgebieden kan ook leidinggevend personeel behoren tot degenen en belast met governance, bijvoorbeeld leden die een leidinggevende functie hebben bij een bestuurorgaan van een entiteit in de private of publieke sector dan wel een eigenaar-bestuurder. Zie de alinea's A1-A8 voor een bespreking van de verschillende vormen van governance-structuren
  - Het management** - De persoon (personen) met leidinggevende verantwoordelijkheid voor de uitoefening van de activiteiten van de entiteit. Voor bepaalde entiteiten in sommige rechtsgebieden behoren sommige of allen belast met governance tot het management, bijvoorbeeld leden die een leidinggevende functie hebben bij een raad van bestuur of een eigenaar-bestuurder.
- 
- 265.6 In het kader van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenissen:
- Tekortkoming in de interne beheersing** - Deze bestaat indien:
    - Een interne beheersingsmaatregel op dusdanige wijze is opgezet, geïmplementeerd of operationeel is dat deze niet in staat is om afwijkingen in de financiële overzichten tijdig te voorkomen, of te ontdekken en te corrigeren; of
    - Een interne beheersingsmaatregel ontbreekt die nodig is om afwijkingen in de financiële overzichten tijdig te voorkomen, of te ontdekken en te corrigeren.
  - Significante tekortkoming in de interne beheersing** - Een tekortkoming of een combinatie van tekortkomingen in de interne beheersing die, op grond van het professionele oordeel van de accountant, voldoende belangrijk is om de aandacht van degenen belast met governance te verdienen. (Zie: Alinea A5)
- 
- 265.7 De accountant dient vast te stellen of, op basis van de uitgevoerde controlewerkzaamheden, de accountant één of meer tekortkomingen in de interne beheersing heeft onderkend. (Zie: Alinea A1- A4)
- 
- 265.8 Indien de accountant één of meer tekortkomingen in de interne beheersing heeft onderkend, dient de accountant te bepalen, op basis van de uitgevoerde controlewerkzaamheden, of deze hetzij individueel hetzij in combinatie significante tekortkomingen vormen. (Zie: Alinea A5-A11)
- 
- 265.9 De accountant dient significante tekortkomingen in de interne beheersing die hij tijdens de controle heeft onderkend, tijdig schriftelijk aan degenen belast met governance te communiceren. (Zie: Alinea A12-A18, A27)
- 
- 265.10 De accountant dient tevens tijdig aan het management op het juiste verantwoordelijkheidsniveau te communiceren: (Zie: Alinea A19, A27)
- Schriftelijk, significante tekortkomingen in de interne beheersing die de accountant heeft gecommuniceerd of voornemens is te communiceren aan degenen belast met governance, tenzij het niet passend zou zijn in de omstandigheden om dit rechtstreeks aan het management te communiceren; en (Zie: Alinea A14, A20-A21)
  - Andere tijdens de controle onderkende tekortkomingen in de interne beheersing die niet door andere partijen aan het management zijn gecommuniceerd en die, op grond van het professionele oordeel van de accountant, voldoende belangrijk zijn om de aandacht van het management te verdienen. (Zie: Alinea A22-A26)
- 
- 265.11 De accountant dient in de schriftelijke communicatie over significante tekortkomingen in de interne beheersing op te nemen:

## Alinea # Relevante uittreksels uit de Standaarden

- a. Een omschrijving van de tekortkomingen en een uitleg over de mogelijke gevolgen ervan; en (Zie: Alinea A28)
- b. Voldoende informatie om degenen belast met governance en het management inzicht in de context van communicatie te verschaffen. De accountant dient in het bijzonder uit te leggen dat: (Zie: Alinea A29-A30)
  - (i) Het doel van de controle was dat de accountant een oordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking brengt;
  - (ii) De controle het in overweging nemen van de interne beheersing die relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten omvatte, gericht op het opzetten van controlewerkzaamheden die in de omstandigheden passend zijn, maar die niet gericht zijn op het tot uitdrukking brengen van een oordeel over de werking van de interne beheersing; en
  - (iii) De aangelegenheden waarover wordt gerapporteerd beperkt zijn tot die tekortkomingen die de accountant tijdens de controle heeft onderkend en waarvoor de accountant tot de conclusie is gekomen dat deze voldoende belangrijk zijn om te verdienen te worden gerapporteerd aan degenen belast met governance.

## 13.1 Overzicht

In de loop van de controle kunnen tekortkomingen in de interne beheersing worden onderkend. Dit kan het gevolg zijn van inzicht in en evaluatie van de interne beheersing (zie Deel 2, Hoofdstuk 11 en 12), uitvoering van risico-inschattingswerkzaamheden of controlewerkzaamheden of andere observaties tijdens een willekeurige fase van het controleproces. Er zijn geen beperkingen wat betreft de tekortkomingen in de interne beheersing die kunnen worden gecommuniceerd aan management en degenen belast met governance. Als echter een onderkende tekortkoming door de accountant als significant wordt ingeschat, moet de accountant deze eerst bespreken met het management en vervolgens (samen met alle andere significante tekortkomingen) schriftelijk melden aan degenen belast met governance.

In het volgende figuur worden enkele van de meer algemene tekortkomingen in de beheersing behandeld.

Figuur 13.1-1

### Potentiële tekortkomingen in interne beheersing

#### Diepgaande interne beheersingsmaatregelen (op het niveau van de entiteit)

Zwakke interne beheersingsmaatregelen voor de beheersingsomgeving (op het niveau van de entiteit) zoals ineffectief toezicht, slechte houding tegenover interne beheersing of voorbeelden van het door het management doorbreken van de interne beheersingsmaatregelen of fraude.

Veranderingen in personeel die ertoe hebben geleid dat sleutelfuncties niet waren bezet of waarbij huidig personeel (zoals op de boekhouding) niet competent is om de vereiste taken uit te voeren.

Tekortkomingen vastgesteld in algemene interne beheersingsmaatregelen m.b.t. tot IT.

Onvoldoende interne beheersingsmaatregelen geïmplementeerd om in te spelen op significante niet-routinematige gebeurtenissen zoals de introductie van een nieuw administratief systeem, de automatisering van een systeem zoals verkopen of de overname van een nieuwe onderneming.

## Potentiële tekortkomingen in interne beheersing

Onvermogen bij het management om toezicht te houden op het opstellen van de financiële overzichten. Hiertoe kan behoren het ontbreken van:

- algemene interne beheersingsmaatregelen voor het monitoren (zoals toezicht op personeel van financiële administratie);
- interne beheersingsmaatregelen voor het voorkomen en ontdekken van fraude;
- interne beheersingsmaatregelen voor de selectie en toepassing van significante grondslagen voor de financiële verslaggeving;
- interne beheersingsmaatregelen voor significante transacties met verbonden partijen;
- interne beheersingsmaatregelen voor significante transacties buiten de normale bedrijfsactiviteiten van de entiteit; en
- interne beheersingsmaatregelen voor het proces van financiële verslaggeving aan het einde van de verslagperiode (zoals interne beheersingsmaatregelen voor eenmalige journaalposten).

Significante tekortkomingen die eerder aan het management of aan degenen belast met governance waren gecommuniceerd blijven na een redelijke tijdsperiode ongecorrigeerd.

### Specifieke (transactionele) interne beheersingsmaatregelen

Ineffectieve wijze van inspelen door het management op onderkende significante risico's (d.w.z. afwezigheid van interne beheersingsmaatregelen voor een dergelijk risico).

Er werden door de accountant afwijkingen ontdekt die hadden moeten worden voorkomen of ontdekt en gecorrigeerd door de interne beheersing van de entiteit.

De bestaande interne beheersingsmaatregelen waren niet:

- voldoende om het risico (slechte opzet) te mitigeren; en/of
- in werking zoals opgezet (slechte implementatie). Dit zou het gevolg kunnen zijn van slechte training, gebrek aan competentie bij medewerkers of onvoldoende bedrijfsmiddelen om de vereiste taken uit te voeren.

## 13.2 Fraude

Als er onderbouwende informatie is verkregen dat er fraude bestaat of kan bestaan moet de zaak zo snel als praktisch uitvoerbaar is onder de aandacht van het juiste managementniveau worden gebracht. Dit moet ook gebeuren als de zaak van weinig belang wordt geacht. Het passende managementniveau is een zaak van professionele oordeelsvorming, maar moet minstens een niveau hoger zijn dan de persoon die bij vermoede fraude betrokken lijkt. Een en ander wordt ook beïnvloed door de waarschijnlijkheid van samenspanning en aard en omvang van vermoede fraude. Als fraude het senior management betreft moet ook degenen belast met governance worden ingelicht. Dit kan mondeling of schriftelijk gebeuren.

### AANDACHTSPUNT

#### Fraude gepleegd door de eigenaar-bestuurder of degenen belast met governance

Als er sprake is van fraude in de top van de organisatie is er niemand binnen de entiteit aan wie dit kan worden gemeld. In dergelijke situaties kan de accountant juridisch advies inwinnen om de passende gang van zaken te bepalen in de omstandigheden. Het doel van het inwinnen van dergelijk advies is om te bepalen welke eventuele stappen nodig zijn in verband met de publieke aspecten van de onderkende fraude.



In de meeste landen is de accountant beroepsmatig verplicht om klantinformatie geheim te houden. Dit kan verhinderen dat fraude aan een externe partij wordt gemeld. De wettelijke verantwoordelijkheden van een accountant verschillen echter van land tot land en in bepaalde omstandigheden kan de geheimhoudingsplicht worden doorbroken voor wetten of verordeningen. In sommige landen is de accountant van een financiële instelling wettelijk verplicht om gevallen van fraude te melden bij de toezichthoudende instanties. Ook is het zo dat in sommige landen de accountant verplicht is om afwijkingen te melden aan de autoriteiten als management en degenen belast met governance nalaten om corrigerende acties te ondernemen.

### 13.3 De ernst van een tekortkoming inschatten

Een significante tekortkoming wordt gedefinieerd als een tekortkoming of combinatie van tekortkomingen in de interne beheersing die, naar het professionele oordeel van de accountant, voldoende belangrijk is om onder de aandacht van degenen belast met governance te worden gebracht.

Bij het evalueren van de interne beheersing (zie Deel 2, Hoofdstuk 12) wordt gesuggereerd dat risicofactoren die waarschijnlijk niet zullen resulteren in een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten door de accountant kunnen worden weggelaten uit het inzicht van de accountant in de interne beheersing. In dat geval zijn de meeste tekortkomingen in de beheersing die door de accountant zijn onderkend waarschijnlijk significant.

De criteria om te bepalen of een tekortkoming al dan niet significant is, zijn soortgelijk aan die voor elk ander risico (zie Deel 2, Hoofdstuk 9). Professionele oordeelsvorming wordt gebruikt om de waarschijnlijkheid dat een afwijking zou kunnen optreden in te schatten, alsmede de potentiële omvang van de afwijking als deze optreedt. Als een afwijking daadwerkelijk is opgetreden moet de inschatting worden gebaseerd op de omvang van de feitelijke afwijking.

In de loop van de controle kunnen ook minder ernstige of zelfs onbelangrijke tekortkomingen in de beheersing worden onderkend. Deze kunnen voortkomen uit gesprekken met management en medewerkers, observatie van interne beheersingsmaatregelen in werking, uitvoering van verdere controlewerkzaamheden en elke andere informatie die kan worden verkregen. Het is een kwestie van professionele oordeelsvorming of deze aangelegenheden van voldoende belang zijn om aan het management en degenen belast met governance te worden gerapporteerd.

In het volgende figuur staan enkele aangelegenheden die de accountant kan overwegen bij het inschatten van de ernst van een tekortkoming.

*Figuur 13.3-1*

#### Onderkennen van een significante tekortkoming

##### Criteria voor het inschatten van de tekortkoming

Waarschijnlijkheid van tekortkomingen die in de toekomst zullen resulteren in afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten.

De gevoeligheid van activa of passiva voor verlies of fraude.

De subjectiviteit en complexiteit van het bepalen van geschatte bedragen, zoals schattingen van reële waarde.

De bedragen in de financiële overzichten die blootstaan aan de tekortkomingen.

Het volume van activiteiten dat heeft plaatsgevonden of zou kunnen plaatsvinden in de rekeningensaldi of transactiestromen die zijn blootgesteld aan de tekortkoming(en).

### Onderkennen van een significante tekortkoming

Het belang van de interne beheersingsmaatregelen voor het proces van financiële verslaggeving.

De oorzaak en frequentie van de gevonden uitzonderingen als gevolg van de tekortkomingen in de interne beheersingsmaatregelen.

De interactie van de tekortkoming met andere tekortkomingen in de interne beheersing.

## 13.4 Kleinere entiteiten

Bij het inschatten van tekortkomingen in de interne beheersing in kleinere entiteiten moet de accountant aandacht besteden aan de volgende factoren.

*Figuur 13.4-1*

### Te overwegen

#### Beheersing in een kleine entiteit

Interne beheersingsmaatregelen zijn mogelijk minder formeel en hun uitvoering is minder duidelijk zichtbaar dan in grotere entiteiten.

Bepaalde soorten beheersingsactiviteiten zijn wellicht helemaal niet nodig. De risico's kunnen worden beperkt door de interne beheersingsmaatregelen die zijn toegepast door het senior management (bijv. interne beheersingsmaatregelen op het niveau van de entiteit, zoals de beheersingsomgeving, die voorkomen of ontdekken dat een specifieke fout optreedt).

Er zijn minder medewerkers, wat de mate waarin functiescheiding praktisch uitvoerbaar is kan beperken. Dit kan worden gecompenseerd als de eigenaar-bestuurder een effectiever toezicht uitoefent (bijv. interne beheersingsmaatregelen op het niveau van de entiteit zoals de beheersingsomgeving) dan in een grotere entiteit mogelijk is.

Er bestaat een groter potentieel voor het door het management doorbreken van de interne beheersingsmaatregelen.

Daarnaast is de communicatie over tekortkomingen met degenen belast met governance mogelijk minder gestructureerd dan bij grotere entiteiten.

## 13.5 Documenteren van tekortkomingen in de interne beheersing

De Standaarden bevatten geen specifieke vereisten voor hoe tekortkomingen in de interne beheersing moeten worden gedocumenteerd. De omvang van de documentatie is een zaak van professionele oordeelsvorming. Als het controleteam minder ervaren is, kunnen meer gedetailleerde documentatie en leidraden nodig zijn dan wanneer het team bestaat uit zeer ervaren personen.

Hieronder staat een mogelijke methode voor het documenteren van tekortkomingen wanneer deze worden aangetroffen. Deze documentatie kan worden gebruikt om:

- tekortkomingen te bespreken met het management;
- de ernst van de tekortkomingen te in te schatten;
- noodzaak voor aanvullende controlewerkzaamheden in te schatten als wijze van inspelen op niet-gemitigeerde risico;
- de vereiste communicatie aan management en degenen belast met governance op te stellen;

Hieronder staat een voorbeeld van dergelijke documentatie (zonder de verwijzingen naar ondersteunende en andere werkdocumenten).

Figuur 13.5-1

Wat is de betrokken risicofactor of bewering?	Beschrijf de onderkende tekortkoming	Wat is het potentiële effect op de financiële overzichten?	Significante tekortkoming?	(Ja/Nee) Controlewerkzaamheden
Management heeft de risico's van het optreden van fraude niet overwogen of ingeschat.	Leden van het managementteam vertrouwen elkaar en zijn onwillig om kostbaar beleid etc. te introduceren dat het risico van fraude moet voorkomen.	Management zou beheersingsmaatregelen kunnen doorbreken en de financiële overzichten materieel manipuleren.	Ja.	Toezien op uitvoering van de specifieke werkzaamheden op journaalposten, verbonden partijen en opbrengstverantwoording.
Verkopen/diensten in verkeerde periode geboekt.	Er zijn geen interne beheersingsmaatregelen om dit te helpen voorkomen en in onze detailcontroles vonden we enkele afsluitfouten.	Opbrengsten zouden afwijkingen van materieel belang kunnen bevatten in de financiële overzichten.	Ja	Toezien op uitvoering van de aanvullende werkzaamheden met betrekking tot afgrenzing
Slecht toezicht en documentatie om schattingen te helpen opstellen.	De klant levert praktisch geen onderbouwende informatiedocumenten ter ondersteuning van de schattingen.	Gezien de omvang van de schattingen zou een fout kunnen resulteren in een fout van materieel belang in de financiële overzichten.	Ja	Onderbouwende informatie verzamelen ter ondersteuning van de veronderstellingen en de berekeningen opnieuw uitvoeren.

## AANDACHTSPUNT

### Registreer tekortkomingen op één plaats

Reserveer een speciaal controleformulier om details van tekortkomingen in de beheersing te noteren wanneer deze worden ontdekt. Zo worden alle gevonden tekortkomingen consistent en op één plaats genoteerd. Als tekortkomingen door het dossier verspreid zijn, kunnen ze over het hoofd worden gezien. Dit zou kunnen resulteren in onvoldedige controlewerkzaamheden voor de betrokken risico's en onvoldedige communicatie aan management en degenen belast met governance.

### Beschrijf de implicaties

Neem bij het documenteren van tekortkomingen de tijd om de implicaties van de tekortkoming te beschrijven ("wat zou er verkeerd kunnen gaan") en de eventuele voorgestelde controlewerkzaamheden voor het niet-gemitigeerde risico.

### Wat is de aanbevolen gedragslijn?

Het is niet vereist om het management te voorzien van een aanbevolen gedragslijn voor het corrigeren van onderkende tekortkomingen in de interne beheersing. Aanbevelingen kunnen echter nuttig zijn voor het management om de passende corrigerende actie te kunnen bepalen. Als het waarschijnlijk is dat aanbevelingen aan het management worden gedaan, documenteer de suggesties voor verbeteringen dan op hetzelfde moment dat de tekortkomingen worden geregistreerd. Als deze stap wordt uitgesteld kan het later extra tijd kosten om opnieuw bekend te worden met de feiten.

## 13.6 Mondelinge besprekingen met het management

Alvorens schriftelijke mededelingen te doen wordt het in het algemeen als best practice beschouwd om de bevindingen mondeling te bespreken (bijv. in een gesprek op basis van een conceptbrief) met de juiste persoon of het juiste managementniveau en mogelijk met degenen belast met governance. De juiste persoon is degene die de tekortkomingen kan evalueren en de nodige herstelacties kan ondernemen. Deze stap helpt de accountant ervoor te zorgen dat de bevindingen feitelijk correct zijn en passend verwoord in de omstandigheden. Het kan de accountant ook de gelegenheid bieden om een eerste indicatie te krijgen van de reactie van het management op de bevindingen.

Voor significante tekortkomingen is het toepasselijke managementniveau het hoogste binnen de entiteit, zoals de eigenaar-bestuurder, chief executive officer of chief financial officer (of gelijkwaardig). Voor andere tekortkomingen kan het gepaste niveau het operationele management zijn dat direct betrokken is bij de betreffende beheersingsgebieden. Merk op dat als allen belast met governance ook betrokken zijn bij het managen van de entiteit, communicatie met het hoogste management mogelijk niet iedereen met bestuursverantwoordelijkheden bereikt. Als de tekortkoming direct betrekking heeft op het management (bijv. een vraag over hun integriteit of competentie), is het niet gepast om dit rechtstreeks met het management te bespreken. De bespreking van dergelijke bevindingen moet normaal gesproken plaatsvinden met degenen belast met governance.

### AANDACHTSPUNT

Als een significante tekortkoming betrekking heeft op het gedrag of de competentie van de eigenaar-bestuurder of degenen belast met governance, dan is er geen hoger niveau binnen de entiteit waaraan de bevindingen kunnen worden gerapporteerd. In zulke situaties moet de accountant nadenken over zijn/haar vermogen om de uitvoering van de controle voort te zetten. Mogelijk moet de accountant hiervoor juridisch advies inwinnen.

Het gesprek met het management biedt een gelegenheid om de bevindingen te bespreken en een reactie van het management te krijgen voordat de bevindingen worden afgerond en schriftelijk worden gecommuniceerd, zoals hieronder aangegeven.

Figuur 13.6-1

Voordelen	
Besprekingen met het management	<p>Maakt het management tijdig attent op het bestaan van tekortkomingen.</p> <hr/> <p>Gelegenheid om informatie te verkrijgen voor verdere overweging, zoals:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Bevestiging dat de beschrijving van de tekortkoming en de bijbehorende feiten (zoals de omvang van een feitelijke afwijking) accuraat zijn;</li><li>• Het bestaan van andere mogelijk compenserende interne beheersingsmaatregelen;</li></ul>

### Voordelen

- De reactie en het inzicht van het management in de feitelijke of vermoedelijke oorzaken van de tekortkomingen; en
- Het bestaan van uitzonderingen voortkomend uit de tekortkomingen die het management heeft opgemerkt.

---

Laat het management een voorlopige reactie geven op de bevindingen.

---

## 13.7 Schriftelijke communicatie

Significante tekortkomingen moeten schriftelijk worden gerapporteerd. Hieruit blijkt het belang dat aan dergelijke aangelegenheden wordt gehecht en het kan het management en degenen belast met governance helpen bij het voldoen aan hun verschillende verantwoordelijkheden.

De vereiste om significante tekortkomingen schriftelijk te communiceren geldt voor entiteiten van elk formaat, met inbegrip van zeer kleine entiteiten en met een eigenaar-bestuurder. Het schriftelijk communiceren over dergelijke aangelegenheden zorgt ervoor dat degenen belast met governance daadwerkelijk op de hoogte is gesteld van de problemen.

Zodra het praktisch uitvoerbaar is nadat is vastgesteld dat significante tekortkomingen bestaan, moet de accountant deze met het management bespreken en ze vervolgens schriftelijk communiceren aan degenen belast met governance. Hoewel het niet vereist is kan de schriftelijke communicatie ook aanbevelingen bevatten voor herstelacties. Door deze stappen te nemen kan het management tijdig corrigerend optreden.

## 13.8 Reactie van het management op de communicatie

Het is de verantwoordelijkheid van het management en degenen belast met governance om op gepaste wijze te reageren op de communicatie van de accountant over significante tekortkomingen in de interne beheersing en eventuele aanbevelingen voor herstelacties. Dit kan de vorm aannemen van:

- het initiëren van herstelacties om de door de accountant onderkende tekortkomingen te corrigeren;
- een besluit om geen actie te ondernemen. Het management kan al op de hoogte zijn van de significante tekortkomingen en hebben besloten om deze niet te corrigeren vanwege de kosten of andere overwegingen; of
- geen enkele actie. Dit kan duiden op een slechte houding tegenover interne beheersing, wat implicaties heeft voor beoordeling van risico op financieel overzichts niveau. In sommige situaties kan een dergelijk niet-handelen op zichzelf een significante tekortkoming zijn.

Ongeacht welke acties het management onderneemt, is de accountant verplicht om alle significante tekortkomingen schriftelijk te communiceren. Hiertoe behoren significante tekortkomingen die al in eerdere verslagperioden werden gemeld. Het is niet de taak van de accountant om te bepalen of de kosten van het mitigeren van een tekortkoming opwegen tegen de mogelijke voordelen. Uiteraard moet verhoudingsgewijs rekening worden gehouden met de grootte van de entiteit en de specifieke omstandigheden. Als een eerder gecommuniceerde significante tekortkoming blijft bestaan, kan in de communicatie voor de huidige periode de beschrijving worden herhaald of kan eenvoudig worden verwezen naar de eerdere communicatie.

Als de tekortkoming niet significant is hoeft deze niet op schrift te worden gesteld of te worden herhaald in de communicatie voor de huidige periode. Als er een wijziging in het management is opgetreden of als aan de accountant nieuwe informatie bekend is geworden kan het voor de accountant echter passend zijn om de andere tekortkomingen opnieuw onder de aandacht te brengen.

### Inhoud van de communicatie

Communicatie over significante tekortkomingen omvat normaal gesproken:

- een beschrijving van de aard van elke significante tekortkoming en de potentiële effecten. Het is niet nodig om die effecten te kwantificeren;
- eventuele suggesties voor herstelacties voor de tekortkomingen;
- de feitelijke of voorgestelde reacties van het management; en
- een verklaring of de accountant al dan niet stappen heeft ondernomen om te verifiëren of de reactie van het management is geïmplementeerd.

Indien van toepassing kunnen significante tekortkomingen worden gegroepeerd voor rapportagedoeleinden.

Als aanvullende context voor de communicatie kan de brief ook het volgende bevatten:

- Een aanduiding dat, indien de accountant meer uitgebreide werkzaamheden had uitgevoerd op de interne beheersing, de accountant mogelijk meer tekortkomingen had kunnen rapporteren of had kunnen besluiten dat enkele van de gerapporteerde tekortkomingen feitelijk niet hadden hoeven te worden gerapporteerd; en
- Een aanduiding dat een dergelijke communicatie is opgesteld voor degenen belast met governance en mogelijk niet geschikt is voor andere doeleinden.

### Lokale verslaggevingvereisten

In sommige rechtsgebieden kan wet- of regelgeving aanvullende eisen stellen aan de accountant te communiceren over een of meer specifieke soorten tekortkomingen in interne beheersing die tijdens controle zijn onderkend. Als dit het geval is:

- blijven de vereisten van Standaard 265 van toepassing, niettegenstaande het feit dat wet- of regelgeving kan vereisen dat de accountant specifieke termen of definities gebruikt; en
- moet de accountant de gedefinieerde termen en definities gebruiken om te communiceren overeenkomstig de van toepassing zijnde vereisten van wet- of regelgeving.

## 13.9 Tijdstip van de schriftelijke communicatie

De accountant is verplicht om tijdig schriftelijk te communiceren met degenen belast met governance over significante tekortkomingen in de interne beheersing die tijdens de controle zijn onderkend. Hierbij moet onder meer rekening worden gehouden met de volgende factoren:

- Zou door onnodige vertraging in het rapporteren van informatie deze informatie niet meer relevant worden?
- Zou de informatie een belangrijke factor zijn om degenen belast met governance in staat te stellen om hun toezichthoudende verantwoordelijkheden uit te oefenen?

Tenzij lokale vereisten een bepaalde datum voorschrijven, ligt de laatste datum dat een schriftelijke communicatie kan worden afgegeven vóór de datum van de controleverklaring of kort daarna. Zo kan de accountant het uiteindelijke controledossier tijdig samenstellen.

### AANDACHTSPUNT

Waar mogelijk moeten tekortkomingen in interne beheersing worden gecommuniceerd ruim voordat de controlewerkzaamheden voor het einde van de verslagperiode beginnen. Een vroege melding kan het management in staat stellen om corrigerende actie te ondernemen die de accountant kan helpen door het ingeschatte risico van afwijkingen van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten en beweringen terug te brengen. De aanbeveling om een incompetent boekhouder te vervangen of elders in te zetten kan het benodigde werk voor de controle van het opstellen van de financiële overzichten aan het einde van de verslagperiode bijvoorbeeld aanzienlijk verminderen.

## 13.10 Case studies - Communicatie over tekortkomingen in de interne beheersing

Zie voor details van de case studies Deel 2, Hoofdstuk 2 - Inleiding tot de case studies.

Tekortkomingen in de interne beheersing worden onderkend tijdens alle fasen van de controle (risico-inschatting, inspeken op de risico's en het rapporteren) en de accountant moet de tekortkomingen verzamelen om ze vervolgens aan het management te rapporteren. Significante tekortkomingen in de interne beheersing (zowel in de opzet als in de uitvoering) moeten aan het management worden gerapporteerd in een brief zoals in onderstaande voorbeelden.

### Case study B - Kumar B.V.

15 maart 20X3  
Suraj Dephta

Dephta Furniture Inc.  
[Adres]

#### **Betreft: controle van de financiële overzichten voor 20X2**

Beste Suraj:

Het doel van onze controle was om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat de financiële overzichten vrij waren van afwijkingen van materieel belang. Onze controle was niet opgezet om aangelegenheden te onderkennen om te communiceren. Daarom worden tijdens onze controle gewoonlijk niet alle aangelegenheden onderkend die voor u van belang kunnen zijn en het zou onjuist zijn om te concluderen dat dergelijke aangelegenheden niet bestaan.

In de loop van onze controle van Dephta Meubilair B.V. voor de verslagperiode eindigend op 31 december 20X2 hebben wij de volgende tekortkomingen in de interne beheersing onderkend die, naar onze mening, significant zijn. Een significante tekortkoming is een tekortkoming of combinatie van tekortkomingen in de interne beheersing die, naar ons professionele oordeel, voldoende belangrijk is om de aandacht van degenen belast met governance te verdienen.

#### **Ongeautoriseerde journaalposten**

Er zijn op dit moment tijdens de hele verslagperiode geen interne beheersingsmaatregelen voor handmatig geboekte journaalposten. Zonder enige functiescheiding en interne beheersingsmaatregelen voor de beoordeling van geboekte posten kunnen fouten of afwijkingen onontdekt blijven. Hoewel tijdens onze controle dergelijke materiële fouten of afwijkingen niet werden aangetroffen, vormt de huidige onbeperkte en niet-gemitigeerde toegang door alle medewerkers van de onderneming een risico voor het accuraat zijn van de financiële overzichten.

Wij adviseren om een goede functiescheiding aan te brengen op basis van rollen en verantwoordelijkheden. Verder zou een geformaliseerd controleproces moeten worden opgesteld. Alle significante posten zouden voor boeking moeten worden goedgekeurd en het management zou maandelijks een secundaire controle moeten uitvoeren.

#### **Slechte interne beheersingsmaatregelen voor de voorraad**

Er zijn op dit moment zeer beperkte interne beheersingsmaatregelen voor de voorraad. Zonder goede interne beheersingsmaatregelen bestaat het risico van onvolledige voorraad, onjuiste waardering of diefstal.

Wij adviseren Dephta om geformaliseerde interne beheersingsmaatregelen te implementeren voor het merken van voorraden en een periodieke voorraadopname. Voorraadgegevens moeten maandelijks worden vergeleken met de feitelijke producten in het magazijn. Ook zou een maandelijks visuele inspectie op verouderde en beschadigde goederen moeten worden uitgevoerd om ervoor te zorgen dat alle voorraadafschrijvingen op de juiste wijze worden geboekt.

Deze communicatie is uitsluitend opgesteld ter informatie van het management en niet voor enig ander doel. Wij aanvaarden geen aansprakelijkheid jegens derden die van deze communicatie gebruik maken.

Hoogachtend,  
Jamel, Woodwind & Wing B.V.

## Case study B - Kumar B.V.

15 maart 20X3  
Rajesh Kumar

Kumar B.V.  
[Adres]

### Betreft: controle van de financiële overzichten voor 20X2

Beste Rajesh:

Het doel van onze controle was om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat de financiële overzichten vrij waren van afwijkingen van materieel belang. Onze controle was niet opgezet om aangelegenheden te onderkennen om te communiceren. Daarom worden tijdens onze controle gewoonlijk niet alle aangelegenheden onderkend die voor u van belang kunnen zijn en het zou onjuist zijn om te concluderen dat dergelijke aangelegenheden niet bestaan.

In de loop van onze controle van Kumar B.V. voor de verslagperiode eindigend op 31 december 20X2 hebben wij de volgende tekortkoming in de interne beheersing onderkend die, naar onze mening, significant is. Een significante tekortkoming is een tekortkoming of combinatie van tekortkomingen in de interne beheersing die, naar ons professionele oordeel, voldoende belangrijk is om de aandacht van degenen belast met governance te verdienen.

#### Gebrek aan functiescheiding

Er bestaat op dit moment een gebrek aan functiescheiding bij Kumar B.V. De part-time boekhouder heeft volledige toegang tot en beheer over alle gegevensregistratie bij Kumar. Als de taken niet over meerdere medewerkers worden verdeeld bestaat er een risico dat de boekhouder onbedoeld of opzettelijk fouten maakt die onontdekt blijven.

Wij adviseren dat Kumar B.V. overweegt om nog een andere part-time medewerker in te huren om de functies met de boekhouder te delen. Als dit gezien de kleine omvang van de organisatie en de kostenbeperkingen praktisch uitvoerbaar is, adviseren wij dat U meer betrokken wordt bij de gegevensregistratie van de onderneming om voldoende toezicht te houden op het werk van de boekhouder.

Deze communicatie is uitsluitend opgesteld ter informatie van het management en niet voor enig ander doel. Wij aanvaarden geen aansprakelijkheid jegens derden die van deze communicatie gebruik maken.

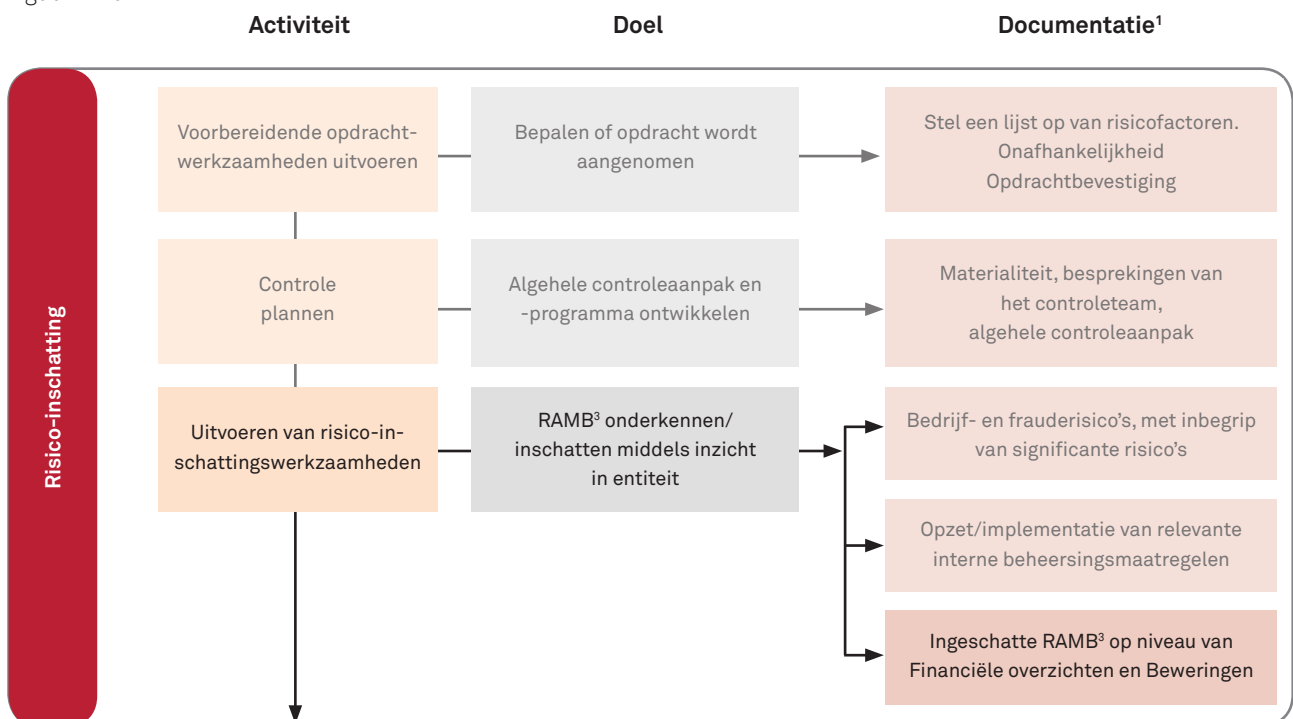
Hoogachtend,  
Jamel, Woodwind & Wing, B.V.



# 14 | De risico-inschattingsfase afsluiten

Inhoud van het hoofdstuk	Relevante Standaard('s)
De risico-inschattingsfase van de controle afsluiten door de ingeschatte risico's te documenteren op het niveau van de financiële overzichten en beweringen.	315

Figuur 14.0-1



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.

3. RAMB = Risico's van Afwijkingen van Materieel belang.

Alinea #	Relevante uittreksels uit de Standaard
315.25	De accountant dient de risico's van een afwijking van materieel belang te onderkennen en in te schatten op: <ol style="list-style-type: none"> <li>Het niveau van het financieel overzicht; (Zie: Alinea A105-A108) en</li> <li>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> </ol>
315.26	Hiertoe dient de accountant: <ol style="list-style-type: none"> <li>De risico's te onderkennen gedurende het gehele proces van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van de relevante interne beheersingsmaatregelen die met deze risico's samenhangen, door het in aanmerking nemen van de transactiestromen, de rekeningsaldi en de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen; (Zie: Alinea A114-A115)</li> <li>Een inschatting te maken van de onderkende risico's en te evalueren of zij een diepgaande invloed op de financiële overzichten als geheel hebben alsmede of zij mogelijkwijs van invloed zijn op meerdere beweringen;</li> <li>De onderkende risico's te relateren aan wat verkeerd kan lopen op het niveau van beweringen rekening houdend met de relevante interne beheersingsmaatregelen die de accountant voornemens is te toetsen; en (Zie: Alinea A116-A118)</li> <li>De waarschijnlijkheid van een afwijking te overwegen, met inbegrip van de mogelijkheid van meerdere afwijkingen, en te overwegen of de mogelijke afwijking van een orde van grootte is dat deze tot een afwijking van materieel belang zou kunnen leiden.</li> </ol>
315.32	De accountant dient in de controledocumentatie op te nemen <sup>3</sup> : <ol style="list-style-type: none"> <li>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>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>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>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> </ol>

## 14.1 Overzicht

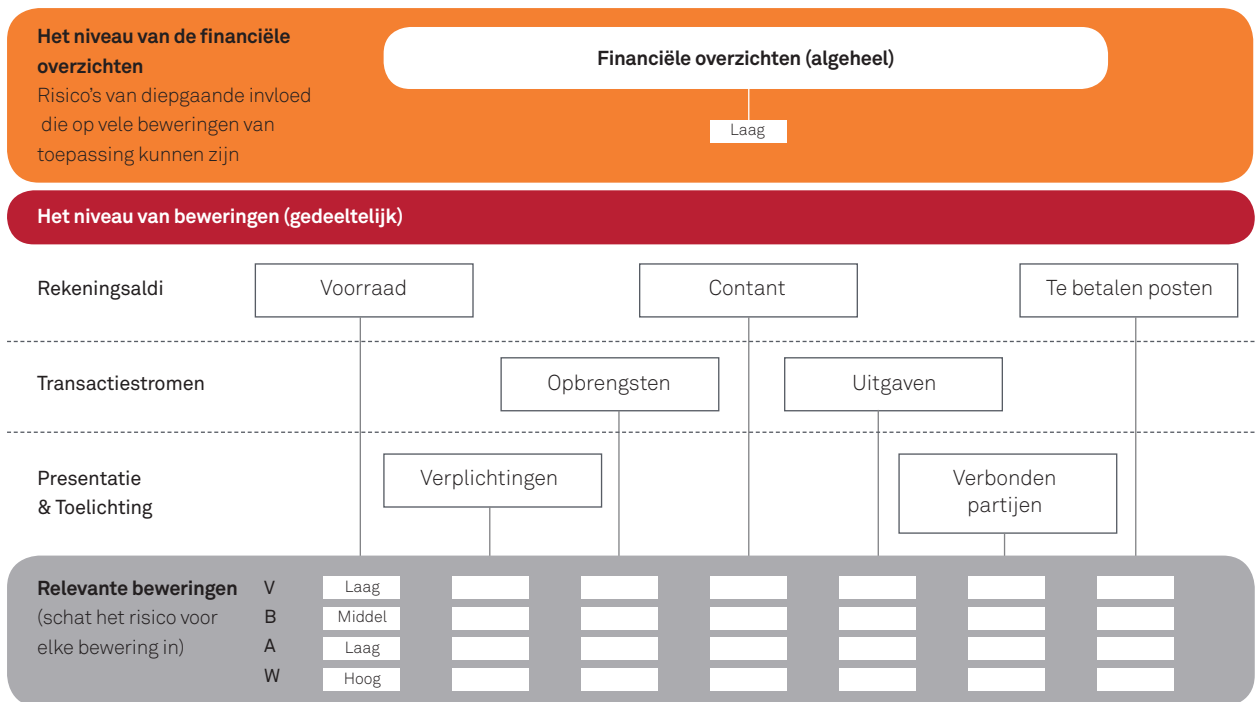
De laatste stap in de risico-inschattingfase van de controle is om de resultaten van de uitgevoerde risico-inschattingswerkzaamheden te beoordelen en om vervolgens de risico's van afwijkingen van materieel belang in te schatten (of als deze al zijn ingeschat, samen te vatten) op:

- het niveau van de financiële overzichten; en
- op het niveau van beweringen voor transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen.

De resulterende lijst van ingeschatte risico's vormt de basis voor de volgende fase van de controle waarin wordt bepaald hoe op passende wijze kan worden ingespeeld op de ingeschatte risico's middels de opzet van verdere controlewerkzaamheden.

De twee niveaus van risico-inschatting worden nader uitgelegd in het onderstaande figuur:

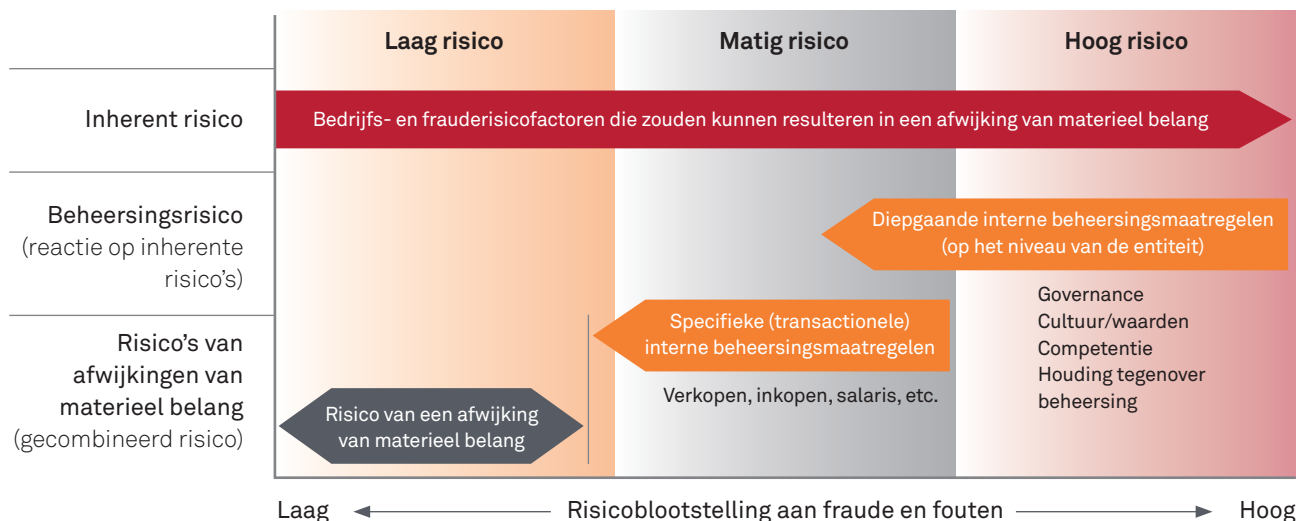
Figuur 14.1-1



## 14.2 Tot nu toe verkregen controle-informatie

De tot op heden verkregen controle-informatie, door uitvoering van risico-inschattingswerkzaamheden, bestaat uit het onderkennen en inschatten van inherente risico's en de opzet en implementatie van de interne beheersingsmaatregelen die inspelen op die risico's. Wat nog resteert, is het risico van afwijkingen van materieel belang. Dit is eenvoudig het restrisico nadat rekening is gehouden met het effect van geïmplementeerde interne beheersingsmaatregelen om de inherente risico's te mitigeren. Het volgende figuur bevat hiervan een voorbeeld.

Figuur 14.2-1



Toelichting: De lengte van de horizontale balken in dit voorbeeld is alleen bedoeld ter illustratie en varieert in werkelijkheid van entiteit tot entiteit.

Hieronder staat een overzicht van bronnen van controle-informatie die mogelijk relevant zijn voor het samenvatten en inschatten van risico's op de twee niveaus.

*Figuur 14.2-2*

Controle-informatie	Deel en hoofdstukken
De algehele controleaanpak	D2 - 5
Materialiteit en onderkenning van belangrijke gebieden van financiële overzichten en toelichtingen	D2 - 6
Besprekingen binnen het controleteam	D2 - 7
Uitkomsten van de risico-inschattingswerkzaamheden	D1 - 4 en D2 - 3 t/m 14
Inherente risico's onderkennen en inschatten	D2 - 8 en 9
Significante risico's	D2 - 10
Inzicht in en evaluatie van de interne beheersing	D2 - 11 en 12
Onderkende significante tekortkomingen	D2 - 13

### 14.3 De diverse risico-inschattingen samenvatten

Het doel van het inschatten van risico's is om een basis en referentiepunt te verschaffen voor wat er nodig is om op de passende wijze te reageren met efficiënte en goed opgezette verdere controlewerkzaamheden.

Als tot op heden onderkende risico's al op consistente wijze zijn gedocumenteerd en ingeschat, zal het relatief eenvoudig zijn om ze te beoordelen en samen te vatten.

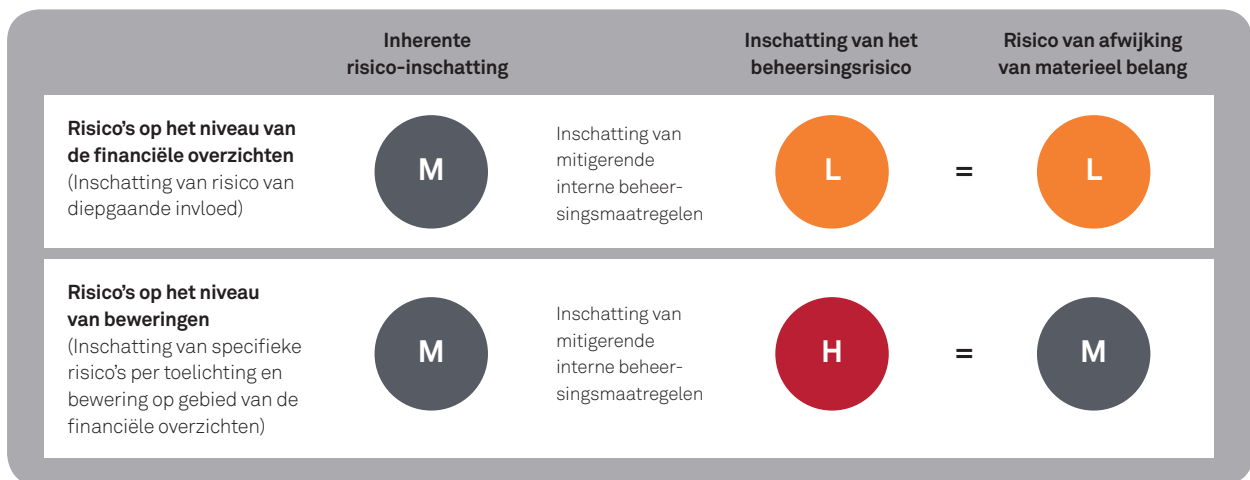
De samenvatting van ingeschatte risico's bevat het totaal van de onderkende inherente risicofactoren en de evaluatie van alle interne beheersing die is opgezet om dergelijke risico's te mitigeren. Figuur 14.3-1 toont hiervan een voorbeeld.

#### **Toelichting:**

Op het niveau van de financiële overzichten bestaat een matig risico dat wordt gemitigeerd door goede interne beheersingsmaatregelen op het niveau van de entiteit en mogelijk andere interne beheersingsmaatregelen. Het resultaat is een laag ingeschat risico op het niveau van de financiële overzichten.

De samenvatting van ingeschatte risico's op het niveau van beweringen is een combinatie van de inschatting van inherente en beheersingsrisico's die van toepassing zijn op individuele saldi, transacties en toelichtingen van financiële overzichten. In het onderstaande geval zijn de inherente risico's matig en zijn er geen relevante interne beheersingsmaatregelen, dus is het beheersingsrisico hoog. Het resultaat is daarom een matig restrisico voor deze specifieke bewering.

Figuur 14.3-1



**Toelichtingen:**

- Denk, alvorens te concluderen dat er geen specifiek risico bestaat voor een gebied van de financiële overzichten of toelichting, na over het bestaan van andere relevante factoren, zoals historie van bekende fouten, gevoeligheid van activa/passiva voor fraude, potentieel voor het door het management doorbreken van de interne beheersingsmaatregelen en de ervaring uit de vorige verslagperiode.
- Als de accountant van plan is te steunen op een beheersingsrisico dat als laag is ingeschat (d.w.z. de omvang van gegevensgerichte werkzaamheden verminderen), dan moet de werking van de interne beheersingsmaatregelen worden getoetst om een dergelijke inschatting te ondersteunen.
- In sommige gevallen heeft de entiteit enkele interne beheersingsmaatregelen, maar heeft de accountant ze beschouwd als niet relevant voor de controle en daarom is geen inschatting uitgevoerd. In zulke gevallen moet het beheersingsrisico als hoog worden ingeschat.
- In het algemeen werken specifieke (transactionele) interne beheersingsmaatregelen (resultierend in een laag ingeschat risico) of ze werken niet (resultierend in een hoog ingeschat risico). Dit zou inhouden dat beheersingsrisico niet kan worden ingeschat als matig. Sommige accountants schatten het beheersingsrisico echter als matig in als een beheersingsmaatregel mogelijk niet helemaal betrouwbaar is in de praktijk, maar naar verwachting het grootste deel van de tijd wel werkt. Dit is vaak het geval in kleinere entiteiten.
- Het onderkennen van restrisico resultierend uit de combinatie van inherent en beheersingsrisico is een aangelegenheid van professionele oordeelsvorming. Het onderstaande figuur toont diverse combinaties van risico's, maar is geen vervanging voor een professioneel oordeel op basis van de specifieke omstandigheden.

Figuur 14.3-2

Inherent risico	Beheersingsrisico	Risico van afwijking van materieel belang
H	H	H
H	M	M
H	L	M of L
M	H	M
M	M	M

Inherent risico	Beheersingsrisico	Risico van afwijking van materieel belang
M	L	L
L	H	M/L
L	M	L
L	L	L

Verklaring: H = Hoog M = Matig L = Laag

## AANDACHTSPUNT

### Documenteer de redenering achter risico-inschattingen

Geef bij samenvattingen van ingeschatte risico's altijd een korte beschrijving van de redenen van elke inschatting of een onderlinge verwijzing naar waar deze kunnen worden gevonden. Dit is vaak belangrijker dan de inschatting zelf, omdat het helpt om een toegesneden en kostenbesparende wijze van inspelen op te zetten.

### Inschatten van inherente risico's

Vergeet niet dat de inschatting van inherente risico's altijd moet zijn voltooid voordat wordt nagedacht over interne beheersingsmaatregelen om het risico te mitigeren. Ervan uitgaande dat de meeste gebieden van de financiële overzichten die moeten worden gecontroleerd de algehele materialiteit zullen overschrijden, is het (in de meeste gevallen) waarschijnlijk dat het inherente risico van afwijkingen (vóór interne beheersing) voor de meeste beweringen hoog zal zijn.

### Laag risico voor alle beweringen

Als een gebied van de financiële overzichten is ingeschat als een laag risico voor alle beweringen is er geen noodzaak om dezelfde redenering voor elke individuele bewering te herhalen. De reden waarom alle beoordelingen laag zijn moet echter worden gedocumenteerd.

## 14.4 Herziening van risico-inschattingen

De inschatting van het risico houdt niet op een bepaald moment op. Naarmate de controle vordert kan nieuwe informatie worden verkregen en bij de uitvoering van controlewerkzaamheden kunnen aanvullende risico's worden onderkend of dat interne beheersing niet functioneert zoals bedoeld. In dat geval moet de oorspronkelijke risico-inschatting worden herzien en moet het effect op de aard en omvang van verdere controlewerkzaamheden worden overwogen.

## 14.5 Documentatie

De samenvatting van ingeschatte risico's kan op een aantal manieren worden gedocumenteerd. Hier volgt een overzicht van drie mogelijke manieren:

- **Een afzonderlijk document.**  
Een apart document met een samenvatting van de inherente risico- en beheersingsinschattingen en de belangrijkste redenen voor de gecombineerde risico-inschattingen. Dit document kan ook worden gebruikt om (in grote lijnen) de wijze van inspelen op de risico's te schetsen.

- **Opnemen in de algehele controleaanpak en het controleprogramma.**  
Het eerste deel van elk onderdeel van het controleprogramma (zoals voor vorderingen, schulden etc.) kan een overzicht bevatten van de risico-inschattingen en het effect op de geplande controlewerkzaamheden.
- **Risico-inschattingen opnemen als onderdeel van documentatie van de accountant van verdere werkzaamheden.**  
In dat geval moeten de risico-inschattingen, controleprogramma's en de uitkomsten van uitgevoerde werkzaamheden allemaal worden gedocumenteerd in één uitgebreid werkdocument voor elk gebied van de financiële overzichten.

De vorm en omvang van de documentatie die de risico-inschattingen ondersteunt, wordt beïnvloed door:

- de aard, omvang en complexiteit van de entiteit en de interne beheersing;
- de beschikbaarheid van informatie van de entiteit; en
- de controlemethodologie en -technologie die tijdens de controle wordt gebruikt.

Andere factoren waar rekening mee moet worden gehouden bij het opstellen van documentatie zijn:

- begrijpelijkheid.
- onderlinge verwijzingen naar de opzet en implementatie van passende controlewerkzaamheden;
- mogelijkheid om bijwerken in volgende verslagperioden te vergemakkelijken; en
- gemakkelijke controle. Een controleur moet kunnen bepalen of essentiële risico's zijn onderkend en of de resulterende controlewerkzaamheden die inspelen op de risico's passend waren.

Een goed gedocumenteerde samenvatting van ingeschatte risico's is ook nuttig in de teamplanningvergaderingen in volgende perioden waarin de aard van de risico's en de controlewerkzaamheden die inspelen op de risico's kunnen worden besproken.

In het volgende figuur staat een voorbeeld van een methode waarbij een afzonderlijk document wordt gebruikt dat echter nauw verbonden is met het controleprogramma. Merk op dat in dit voorbeeld de vier "gecombineerde" beweringen (gebruikt voor het doel van deze handleiding) worden gebruikt zoals gedefinieerd in Deel 1, Hoofdstuk 6.

Figuur 14.5-1

#### Ingeschatte risiconiveaus

	<i>Bewer- ingen</i>	IR	IBR	RAMB	Documenteer de belangrijkste risico's en andere factoren die bijdragen aan risico-inschatting
					<i>Door de komst van nieuwe technologieën is sprake van algemene achteruitgang in de branche. De omzet is echter nog steeds goed en de entiteit investeert in R&amp;D.</i>
Het niveau van de financiële overzichten	D	M	L	L	<i>Houding van management tegenover de interne beheersing is goed. Competente mensen op sleutelposities.</i>
					<i>Het door het management doorbreken van de interne beheersingsmaatregelen is mogelijk, maar nieuw beleid moet de meest algemene praktijken afschrikken.</i>
					<i>Degenen belast met governance bestaan uit gezinsleden.</i>

Bewer-  
ingen

IR

IBR

RAMB

Documenteer de belangrijkste risico's en andere factoren die bijdragen aan risico-inschatting

## Het niveau van beweringen

FOO of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen

1	Verkopen	V	H	L	M	<i>Eigenaar wil besparen op belastingen. Opbrengstverantwoording is inconsistent geweest.</i>
		B	M	L	L	<i>Relevante interne beheersingsmaatregelen onderkend. Toetsingen van de interne beheersing voor deze bewering zijn een mogelijkheid.</i>
		A	M	L	L	<i>Relevante interne beheersingsmaatregelen onderkend en geen historie van fouten.</i>
		W	AVT	L	AVT	
2	Vorderingen	V	L	L	L	<i>Relevante interne beheersingsmaatregelen onderkend en geen historie van fouten.</i>
		B	H	M	M	<i>Bonussen verkoper gebaseerd op geboekte verkopen.</i>
		A	L	L	L	<i>Relevante interne beheersingsmaatregelen onderkend en geen historie van fouten.</i>
		W	H	M	M	<i>Innen van vorderingen kan probleem zijn in achteruitgaande branche.</i>
3	Voorraad	V	L	L	L	<i>Relevante interne beheersingsmaatregelen onderkend en geen historie van fouten.</i>
		B	H	H	H	<i>Vorraaddiefstal en slechte fysieke interne beheersing in magazijn.</i>
		A	L	L	L	<i>Relevante interne beheersingsmaatregelen onderkend en geen historie van fouten.</i>
		W	H	H	H	<i>Nieuwe technologie zal sommige onderdelen en zelfs hele producten overbodig maken.</i>

### Verklaring:

H = Hoog NVT = Niet van toepassing FOO = Financieel overzichtsonderdeel A = het Accuraat zijn

M = Matig IR = Inherent risico D = Risico's van diepgaande invloed W = Waardering

L = Laag IBR = Intern beheersingsrisico V = Volledigheid

O = Ontdekkende en corrigerende beheersingsmaatregel RAMB = Risico's van afwijkingen van materieel belang (gecombineerd risico) B = Bestaan



In de documentatie van ingeschatte risico's kan ook worden verwezen naar:

- details van significante risico's die speciale aandacht verdienen; en
- risico's waarvoor gegevensgerichte werkzaamheden alleen niet voldoende en geschikte controle-informatie leveren.

## 14.6 Case studies - De risico-inschattingsfase afsluiten

Zie voor details van de case studies Deel 2, Hoofdstuk 2 - Inleiding tot de case studies.

De laatste stap in het risico-inschattingsproces is om de gecombineerde risico's van afwijkingen van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten en van beweringen.

De risico-inschattingen kunnen worden samengevat met een benadering zoals hieronder uiteengezet. Ondersteunende informatie (waar de beoordelingen van inherent en beheersingsrisico werden gedocumenteerd) is niet afgebeeld. In de praktijk moeten onderlinge verwijzingen worden gemaakt naar de ondersteunende gegevens.

Case study B - Kumar B.V.		Ingeschatte risiconiveaus				
	Bewerin- gen	IR	IBR	RAMB	Documenteer de belangrijkste risico's en andere factoren die bijdragen aan risico-inschatting	
					<i>De houding van het management tegenover de interne beheersing is goed en de belangrijkste functies worden bekleed door competente mensen.</i>	
	Het niveau van de financiële overzichten	D	M	L	L	<i>Het door het management doorbreken van de interne beheersingmaatregelen is mogelijk, maar we hebben geen voorbeelden hiervan gevonden en de houding van het management tegenover beheersing is goed. De maandelijkse vergadering om de prestaties te bespreken biedt enige verantwoordingsplicht aan het management.</i>
<b>Het niveau van beweringen</b>						
	FOO of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen					
1	Verkopen	V	H	L	M	<i>Beleid voor opbrengstverantwoording is inconsistent.</i>
		B	L	L	L	<i>Beleid voor opbrengstverantwoording is inconsistent. Druk om verkopen op te blazen vanwege verkoopbonussen en marktdruk.</i>
		A	L	L	L	<i>Verkoopsysteem functioneert goed.</i>

	Bewer- ingen	IR	IBR	RAMB	Documenteer de belangrijkste risico's en andere factoren die bijdragen aan risico-inschatting	
	W	AVT	L	AVT		
2	Vorderingen	V	L	L	L	<i>Geen significante risico's onderkend.</i>
	B	H	M	M		<i>Bonussen verkopers gebaseerd op geboekte verkopen.</i>
	A	L	L	L		
	W	H	M	M		<i>Innen van vorderingen bij grote detailhandelaars kan moeilijk zijn als er problemen zijn met productkwaliteit of retouren. Daarnaast wordt, ondanks de economische neergang, de kredietwaardigheid niet gecontroleerd voordat krediet wordt verleend</i>

**Verklaring:**

H = Hoog NVT = Niet van toepassing FOO = Financieel overzichtsonderdeel A = het Accuraat zijn

M = Matig IR = Inherent risico D = Risico's van diepgaande invloed W = Waardering

L = Laag IBR = Intern beheersingsrisico V = Volledigheid

O = Ontdekkende en corrigerende beheersingsmaatregel RAMB = Risico's van afwijkingen van materieel belang (gecombineerd risico) B = Bestaan

Hier zou het "good practice" zijn om een communicatie op te stellen voor het management met een overzicht van de significante zwakheden die zijn onderkend in de interne beheersing.

<b>Case study B - Kumar B.V.</b>		<b>Ingeschatte risiconiveaus</b>			
	Bewer- ingen	IR	IBR	RAMB	Documenteer de belangrijkste risico's en andere factoren die bijdragen aan risico-inschatting
					<i>De houding van het management tegenover interne beheersing is goed en de belangrijkste functies worden bekleed door competente mensen.</i>
	Het niveau van de financiële overzichten			M	<i>Het door het management doorbreken van de interne beheersingsmaatregelen is mogelijk als gevolg van druk om aan bankconvenanten te voldoen en belastingen te minimaliseren. Tijdens de hele verslagperiode heeft Raj het werk van de boekhouder niet consistent beoordeeld. De boekhouder lijkt ontevreden en kan gelegenheid hebben om de cijfers verkeerd voor te stellen. Daarom kunnen zowel onopzettelijke fouten als opzettelijke fraude onontdekt blijven. De maandelijkse vergadering om de prestaties te bespreken biedt enige verantwoordingsplicht aan het management.</i>
	<b>Het niveau van beweringen</b>				

		<i>Bewerin- gen</i>	<i>IR</i>	<i>IBR</i>	<i>RAMB</i>	<b>Documenteer de belangrijkste risico's en andere factoren die bijdragen aan risico-inschatting</b>
FOO of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen						
1	<b>Verkopen</b>	<b>V</b>	H	L	M	<i>Voor deze bewering zijn relevante interne beheersingsmaatregelen onderkend.</i>
		<b>B</b>	H	L	M	<i>Voor deze bewering zijn relevante interne beheersingsmaatregelen onderkend, maar er zijn zorgen over transacties met verbonden partijen.</i>
		<b>A</b>	H	L	M	<i>Voor deze bewering zijn relevante interne beheersingsmaatregelen onderkend, maar er zijn zorgen over transacties met verbonden partijen.</i>
		<b>W</b>	M	M	M	<i>Potentieel voor verkoopretouren vanwege situatie in branche.</i>
2	<b>Vorderingen</b>	<b>V</b>	H	L	M	<i>Meerderheid van vorderingen is op Dephta. Geen andere specifieke risico's onderkend.</i>
		<b>B</b>	H	M	M	<i>Meerderheid van vorderingen is op Dephta. Geen andere specifieke risico's onderkend.</i>
		<b>A</b>	M	M	M	<i>Meerderheid van vorderingen is op Dephta. Geen andere specifieke risico's onderkend.</i>
		<b>W</b>	H	M	M	<i>De kleinere klanten kunnen problemen hebben met het betalen van hun rekeningen in deze moeilijke economische tijden</i>

**Verklaring:**

H = Hoog NVT = Niet van toepassing FOO = Financieel overzichtsonderdeel A = het Accuraat zijn

M = Matig IR = Inherent risico D = Risico's van diepgaande invloed W = Waardering

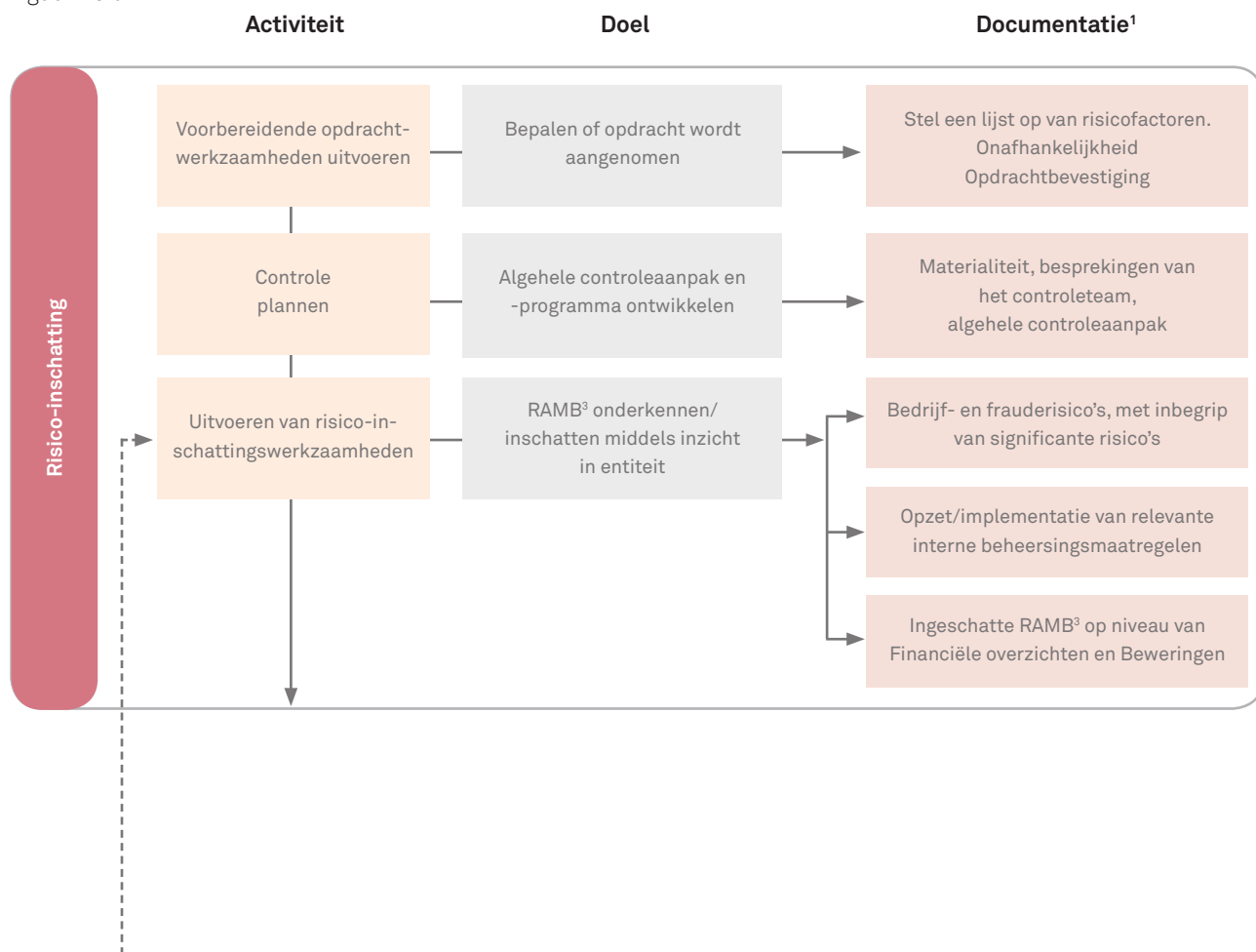
L = Laag IBR = Intern beheersingsrisico V = Volledigheid

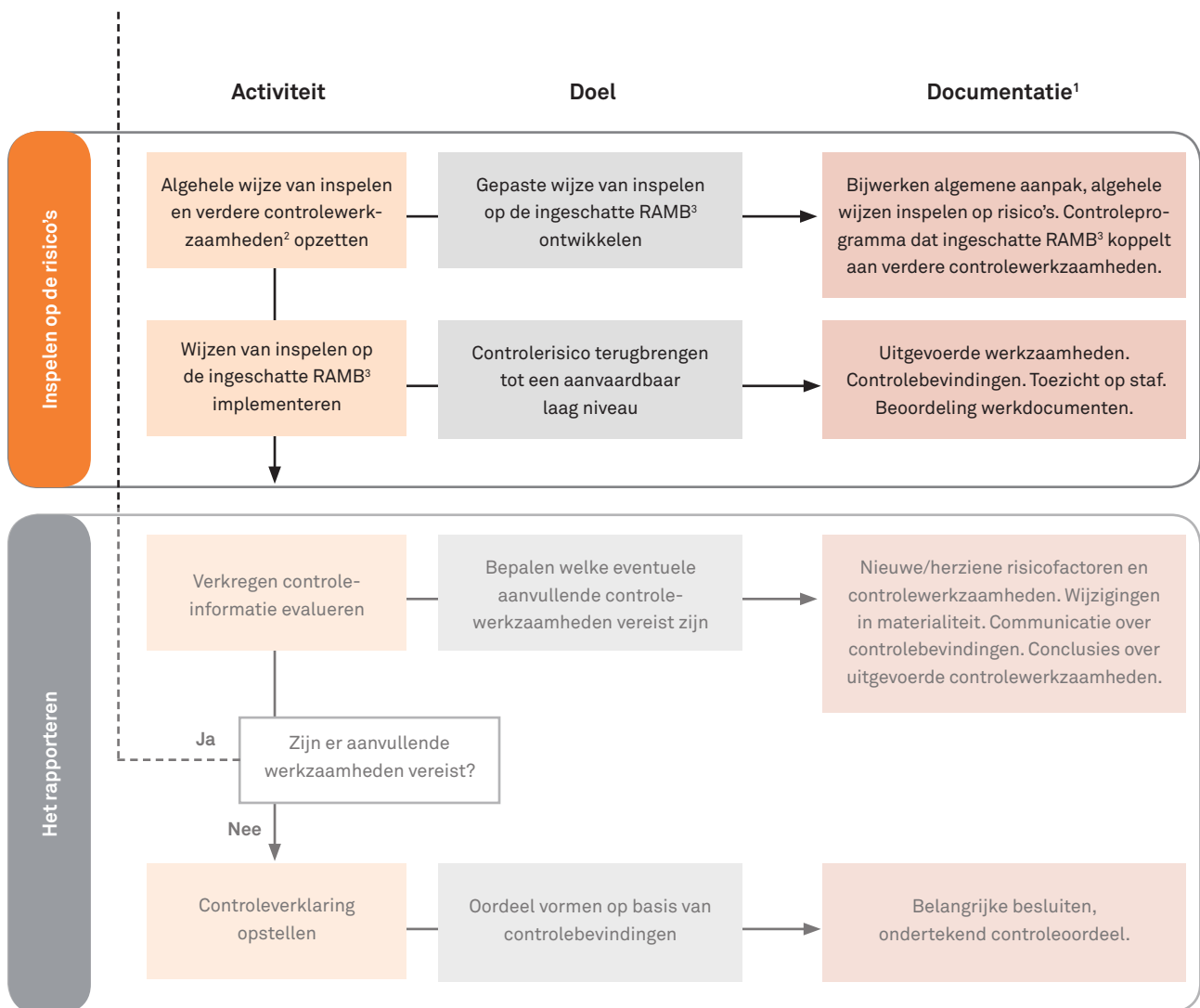
O = Ontdekkende en corrigerende beheersingsmaatregel RAMB = Risico's van afwijkingen van materieel belang (gecombineerd risico) B = Bestaan

Hier zou het "good practice" zijn om een communicatie op te stellen voor het management met een overzicht van de significante zwakheden die zijn onderkend in de interne beheersing.

# 15 | Inspelen op de risico's - Een overzicht

Figuur 15.0-1





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.

3. RAMB = Risico's van Afwijkingen van Materieel belang.

#### Alinea # Relevante uittreksels uit de Standaard

330.5 Het concept van materialiteit wordt door de accountant toegepast zowel bij het plannen en uitvoeren van de controle, als bij het evalueren van het effect van de onderkende afwijkingen op de controle en van niet gecorrigeerde afwijkingen, indien aanwezig, op de financiële overzichten, alsmede bij het vormen van het oordeel in de controleverklaring. (Zie: Alinea A1)

330.6 Bij het plannen van de controle past de accountant oordeelsvorming toe inzake de omvang van de afwijkingen die als materieel worden aangemerkt. Deze oordeelsvorming vormt de basis voor:

- Het vaststellen van de aard, timing en omvang van de risico-inschattingswerkzaamheden;
- Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang; en
- Het vaststellen van de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden.

De vastgestelde materialiteit bij het plannen van de controle hoeft niet noodzakelijkerwijs een vastgesteld bedrag te zijn waaronder niet-gecorrigeerde afwijkingen, afzonderlijk of geaggregeerd, altijd als niet

**Alinea # Relevante uittreksels uit de Standaard**

van materieel belang zijnd worden geëvalueerd. De omstandigheden die betrekking hebben op bepaalde afwijkingen kunnen ertoe leiden dat de accountant deze evalueert als zijnde van materieel belang, zelfs als deze onder het materialiteitsniveau liggen. Ofschoon het onrealiseerbaar is om controlewerkzaamheden op te zetten die afwijkingen ontdekken die enkel van materieel belang zouden kunnen zijn om reden van de aard daarvan, neemt de accountant niet alleen de omvang maar ook de aard van niet gecorrigeerde afwijkingen in aanmerking, alsmede de specifieke omstandigheden waarin deze zich voordoen wanneer het effect daarvan op de financiële overzichten wordt geëvalueerd.

De fase van het inspelen op de risico's omvat de volgende stappen:

Figuur 15.0-2



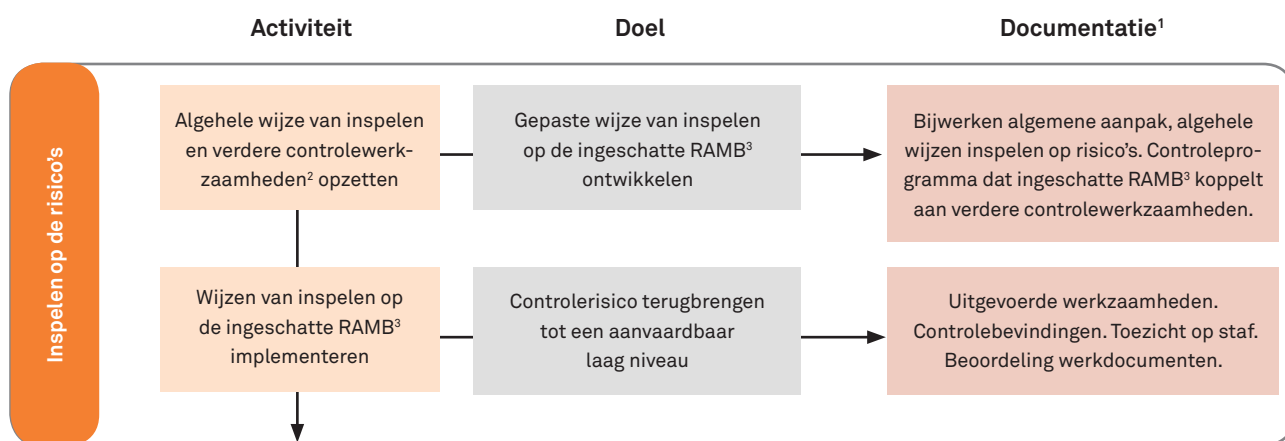
Hieronder staan de basisconcepten die tijdens de fase van het inspelen op de risico's aan de orde komen.

	Deel en hoofdstukken
Wijze van inspelen op ingeschatte risico's	D1 - 9
Verdere controlewerkzaamheden	D1 - 10
Schattingen	D1 - 11
Verbonden partijen	D1 - 12
Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode	D1 - 13
Continuïteit	D1 - 14
Samenvatting van andere Standaard-vereisten	D1 - 15
Controledocumentatie	D1 - 16

# 16 | Het controleprogramma dat inspeelt op de risico's

Inhoud van het hoofdstuk	Relevante Standaard(en)
Effectieve controlewerkzaamheden die inspelen op de risico's plannen voor ingeschatte risico's.	260, 300, 330, 500

Figuur 16.0-1



1. RAMB = Risico's van Afwijkingen van Materieel Belang.

Alinea #	Relevante uittreksels uit de Standaarden
260.15	De accountant dient een overzicht van de geplande reikwijdte en de timing van de controle aan degenen belast met governance te communiceren. (Zie: Alinea A11-A15)
300.9	De accountant dient een controleprogramma te ontwikkelen dat een beschrijving dient te bevatten van: <ol style="list-style-type: none"> <li>Aard, timing en omvang van geplande risico-inschattingswerkzaamheden, zoals bepaald in Standaard 315;</li> </ol>

Alinea #	Relevante uittreksels uit de Standaarden
	<ul style="list-style-type: none"> <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>
300.10	De accountant dient de algehele controleaanpak en het controleprogramma te actualiseren enaan te passen wanneer dat in de loop van de controle noodzakelijk is. (Zie: Alinea A13)
300.11	De accountant dient aard, timing en omvang van het aansturen van en het toezicht houden op de leden van het opdrachtteam alsmede van de beoordeling van hun werkzaamheden te plannen. (Zie: Alinea A14-A15)
300.12	<p>De accountant dient in de controledocumentatie op te nemen:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a. De algehele controleaanpak;</li> <li>b. Het controleprogramma; en</li> <li>c. Alle belangrijke wijzigingen die tijdens de controleopdracht zijn aangebracht in de algehele controle aanpak en het controleprogramma, alsmede de redenen van dergelijke wijzigingen. (Zie: Alinea A16-A19)</li> </ul>
330.5	De accountant dient een algehele benadering op te zetten en te implementeren om op ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang op niveau van het financieel overzicht in te spelen. (Zie: Alinea A1-A3)
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)
330.7	<p>Bij het opzetten van verdere controlewerkzaamheden die zullen worden uitgevoerd dient de accountant:</p> <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>
330.8	<p>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:</p> <ul 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. Gegegevensgerichte controles alleen geen voldoende en geschikte controle-informatie op het niveau van beweringen kunnen verschaffen. (Zie: Alinea A20-A24)</li> </ul>



Alinea #	Relevante uittreksels uit de Standaarden
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	<p>Bij het opzetten en uitvoeren van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen dient de accountant:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>a. In combinatie met verzoeken om inlichtingen ook andere controlewerkzaamheden uit te voeren gericht op het verkrijgen van controle-informatie over de werking van interne beheersingsmaatregelen, waaronder: <ol 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> </ol> </li> <li>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)</li> </ol>
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.
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)
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	<p>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:</p> <ol 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> </ol>
330.21	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	<p>Indien op een tussentijdse datum gegevensgerichte controles worden uitgevoerd, dient de accountant het resterende deel van de verslagperiode af te dekken door:</p> <ol 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> </ol>
330.24	De accountant dient controlewerkzaamheden uit te voeren om te evalueren of de presentatie van de financiële overzichten als geheel, met inbegrip van de toelichtingen daarop, in overeenstemming is met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. (Zie: Alinea A59)

Alinea #	Relevante uittreksels uit de Standaarden
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)
500.7	Bij opzetten en uitvoeren van controlewerkzaamheden dient de accountant de relevantie en betrouwbaarheid van informatie die gebruikt zal worden als controle-informatie in overweging te nemen. (Zie: Alinea A26-A33)
500.10	Bij het opzetten van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen en detailcontroles dient de accountant methodes te bepalen voor het selecteren van items ter toetsing die effectief zijn in het bereiken van datgene waarop de controlemaatregel gericht is. (Zie: Alinea A52-A56)

## 16.1 Overzicht

In de fase van het inspelen op de risico's van de controle is het doel om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de ingeschatte risico's. Dit wordt gedaan door een passende wijze van inspelen op de ingeschatte risico's van afwijkingen van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten en op het niveau van beweringen te ontwikkelen en te implementeren.

De accountant kan deze taak op verschillende manieren benaderen, zoals:

- Om de beurt elk ingeschat risico te adresseren naar gelang de aard ervan (bijv. neergang in de economie) en de juiste controlewerkzaamheden opzetten in de vorm van verdere controlewerkzaamheden;
- De ingeschatte risico's te adresseren per betrokken gebied van de financiële overzichten of de daarin opgenomen toelichting. De accountant moet dan een gepaste wijze van inspelen opzetten in de vorm van verdere controlewerkzaamheden; of
- Beginnen met een standaardlijst van controlewerkzaamheden voor elk materieel gebied van de financiële overzichten en daarin opgenomen beweringen en deze afstemmen (werkzaamheden toevoegen, aanpassen en elimineren) om een gepaste wijze van inspelen voor de ingeschatte risico's op te zetten.

Inspelen op ingeschatte risico's houdt meer in dan het gebruik van een standaard ("one size fits all") controleprogramma dat misschien elke bewering adresseert, maar niet is afgestemd op het ingeschatte risico voor het gebied van de financiële overzichten per bewering voor een bepaalde entiteit. Controleprogramma's moeten doorgaans worden afgestemd (in zoverre als nodig) op het risiconiveau van de entiteit en de specifieke omstandigheden.

## 16.2 Het uitgangspunt

Het uitgangspunt voor het opzetten van effectieve controlewerkzaamheden die inspelen op de risico's is het overzicht van ingeschatte risico's dat werd opgezet bij voltooiing van de risico-inschattingsfase van de controle (zie Deel 2, Hoofdstuk 14).

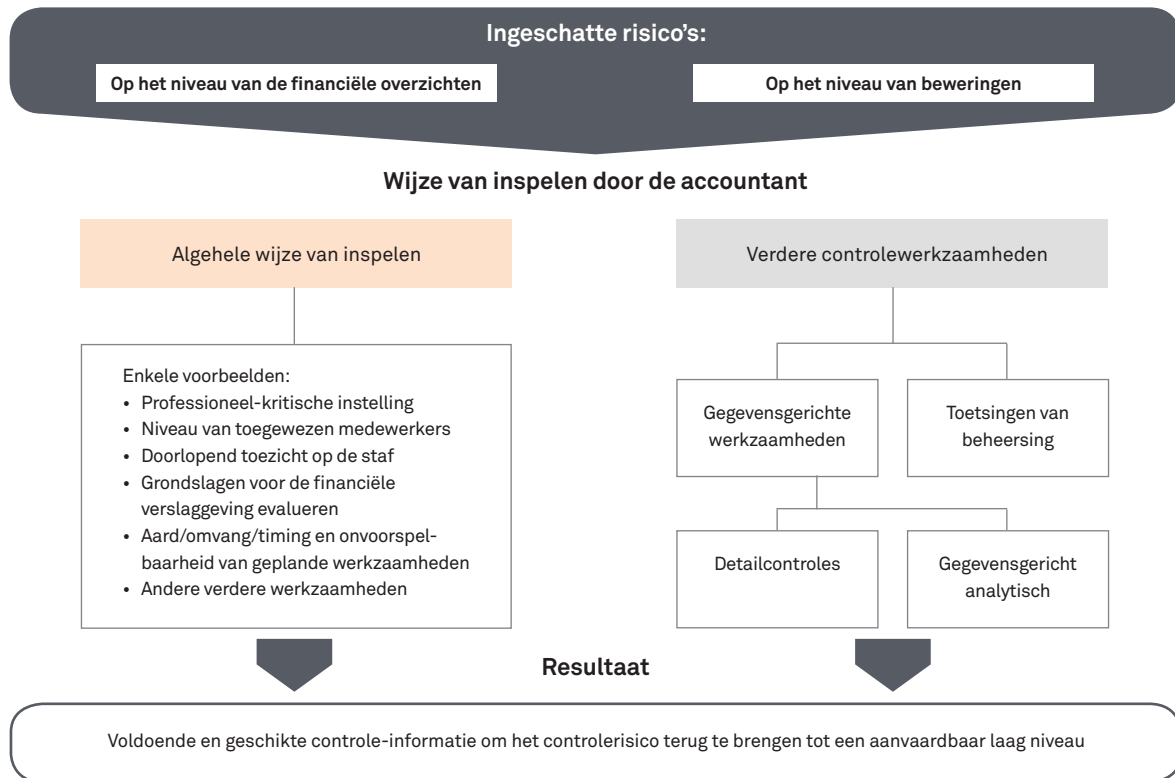
Risico's zijn onderkend en ingeschat op:

- het niveau van de financiële overzichten; en
- op het niveau van beweringen voor gebieden van de financiële overzichten en de daarin opgenomen toelichtingen.

Voor het ontwikkelen van passende controlewerkzaamheden die inspelen op de risico's kunnen kleinere gebieden van de financiële overzichten worden samengevoegd en behandeld als één groter onderdeel.

Deel 1, Hoofdstuk 9 bevat een overzicht van mogelijke wijzen van inspelen op risico's die zijn ingeschat op de twee niveaus. Het volgende figuur bevat een samenvatting van de vereiste soorten wijzen van inspelen.

Figuur 16.2-1



## 16.3 Algehele wijze van inspelen

Risico's van diepgaande invloed op het niveau van de financiële overzichten (risico's zoals een onvoldoende beheersingsomgeving en/of het potentieel voor fraude dat van invloed kan zijn op vele beweringen) worden geadresseerd middels het opzetten en implementeren van een algehele wijze van inspelen door de accountant, zoals aangegeven in onderstaand figuur. Zie Deel 2, Hoofdstuk 8 voor meer informatie over risico's van diepgaande invloed.

Voor de gebieden die de accountant adresseert bij de opzet van een algehele wijze van inspelen moet het volgende worden bepaald:

- De mate waarin het controleteam moet worden herinnerd aan het hanteren van een professioneel-kritische instelling;
- Welke medewerkers worden toegewezen, met inbegrip van degenen met speciale vaardigheden, en of er gebruik moet worden gemaakt van deskundigen;
- De vereiste mate van toezicht tijdens de hele controle;
- De noodzaak om enkele elementen van onvoorspelbaarheid op te nemen in de keuze van verdere controlewerkzaamheden die moeten worden uitgevoerd; en
- Alle algemene veranderingen die moeten worden aangebracht in de aard, timing of omvang van controlewerkzaamheden. Hiertoe kunnen behoren de timing van werkzaamheden (tussentijds of einde periode) of nieuwe/uitgebreide werkzaamheden om in te spelen op specifieke risicofactoren zoals fraude.

Figuur 16.3-1

Voordelen	
<b>Een effectieve beheersingsomgeving</b>	<p>Hierdoor heeft de accountant meer vertrouwen in interne beheersing en de betrouwbaarheid van controle-informatie die intern door de entiteit wordt gegenereerd.</p> <p>Een algehele wijze van inspelen kan onder meer inhouden dat enkele controlewerkzaamheden tussentijds worden uitgevoerd in plaats van aan het einde van de verslagperiode.</p>
<b>Een ineffectieve beheersingsomgeving (tekortkomingen aanwezig)</b>	<p>Hiervoor moet de accountant waarschijnlijk enig extra werk uitvoeren, zoals:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Meer ervaren controlemedewerkers inschakelen.</li><li>• Meer controlewerkzaamheden aan einde van verslagperiode uitvoeren dan tussentijds.</li><li>• Meer uitgebreide controle-informatie verkrijgen uit gegevensgerichte werkzaamheden.</li><li>• Veranderingen aanbrengen in de aard, timing of omvang van uit te voeren controlewerkzaamheden.</li></ul>

## AANDACHTSPUNT

Stel waar mogelijk in de planningfase een eerste inschatting op van het risico op het niveau van de financiële overzichten. Zo kan een eerste algehele wijze van inspelen worden opgezet die aangelegenheden adresseert zoals welke medewerkers moeten worden toegewezen (met inbegrip van die met specialistische vaardigheden), het noodzakelijke toezichtsniveau en welke controlewerkzaamheden moeten worden uitgevoerd. Deze eerste risico-inschatting moet worden bijgewerkt naarmate de controle vordert en in de algehele wijzen van inspelen moeten dienovereenkomstige wijzigingen worden aangebracht.

Dit is soms niet mogelijk bij kleinere entiteiten die geen tussentijdse of maandelijks financiële informatie beschikbaar hebben om cijferanalyses op uit te voeren en de risico's van afwijkingen van materieel belang te onderkennen/in te schatten. Tenzij beperkte cijferanalyses kunnen worden uitgevoerd of informatie kan worden verkregen door te verzoeken om inlichtingen om de controle te kunnen plannen, kan het gebeuren dat de accountant moet wachten tot een eerste concept van de financiële overzichten van de entiteit beschikbaar is.

## 16.4 Gebruik van beweringen bij het opzetten van toetsingen

Er moet een inschatting plaatsvinden van de risico's van afwijkingen van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten en van beweringen. Bij het opzetten van passende controlewerkzaamheden is het doel om controle-informatie te verkrijgen die de risico-inschattingen adresseert die zijn ontwikkeld voor elke relevante bewering. Zie Deel 1, Hoofdstuk 6 voor meer informatie over beweringen.

Bij het ontwikkelen van een wijze van inspelen op specifieke transactiestromen moet de accountant zich ervan bewust zijn dat de beweringen ook de gemeenschappelijke koppeling vormen tussen het toetsen van interne beheersing en gegevensgerichte werkzaamheden. Dit is belangrijk om te kunnen onderkennen wanneer een combinatie van toetsingen van beheersingsmaatregelen en gegevensgerichte werkzaamheden passend is om de risico's van afwijkingen van materieel belang terug te brengen tot een aanvaardbaar laag niveau.

Zo zullen bijvoorbeeld controlewerkzaamheden voor het "bestaan" van de voorraad gericht zijn op het toetsen van de aanwezigheid van items die reeds zijn geboekt als onderdeel van het voorraadsaldo en het toetsen van interne beheersings-

maatregelen die het risico van de aanwezigheid van niet-bestaande items op het voorraadsaldo mitigeren. Een toetsing van de "volledigheid" van de voorraad moet het toetsen van items adresseren die niet zijn opgenomen in het voorraadsaldo, maar mogelijk onderbouwende informatie zouden kunnen leveren van ontbrekende items. Hiertoe kunnen behoren inkooporders voor goederen en het toetsen van interne beheersingsmaatregelen die het risico van ontbrekende voorraad zouden beperken.

## 16.5 Gebruik van materialiteit bij het opzetten van toetsingen

Een essentiële factor in de omvang van nodig geachte controlewerkzaamheden is de uitvoeringsmaterialiteit die is vastgesteld. Uitvoeringsmaterialiteit is gebaseerd op de materialiteit die is vastgesteld voor de financiële overzichten als geheel, maar kan worden aangepast met het oog op specifieke risico's met betrekking tot een rekeningssaldo, transactiestroom of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen.

De omvang van de nodig geachte controlewerkzaamheden wordt bepaald na afweging van de uitvoeringsmaterialiteit, het ingeschatte risico en de mate van zekerheid die de accountant wil verkrijgen. Doorgaans wordt de omvang van controlewerkzaamheden (zoals een steekproefgrootte voor een detailcontrole of het niveau van detail nodig voor een gegevensgerichte cijferanalyse) groter naarmate het risico van afwijkingen van materieel belang toeneemt. Het vergroten van de omvang van controlewerkzaamheden is echter alleen effectief als de controlemaatregel zelf relevant is voor het specifieke risico. Zie Deel 1, Hoofdstuk 7 en Deel 2, Hoofdstuk 6 en 17 voor meer informatie over het gebruik van materialiteit bij het opzetten van toetsingen.

## 16.6 De hulpmiddelen van de accountant

Voor het ontwikkelen van het gedetailleerde controleprogramma moet de accountant zijn/haar professionele oordeelsvorming toepassen om de passende soorten controlewerkzaamheden te kiezen. Zie Deel 1, Hoofdstuk 10 t/m 15 voor een meer gedetailleerde beschrijving van verdere controlewerkzaamheden.

Een effectief controleprogramma is gebaseerd op een juiste mix van werkzaamheden die tezamen het controlerisico terugbrengen tot een aanvaardbaar laag niveau. Voor het doel van deze handleiding zijn de diverse soorten controlewerkzaamheden die de accountant ter beschikking staan geclassificeerd zoals aangegeven in onderstaand figuur.

Figuur 16.6-1



### Toelichting:

De termen “basis” en “uitgebreid” worden alleen gebruikt voor het doel van deze handleiding.

Figuur 16.6-2

Voordelen	
<b>Gegevensgericht - Basis</b>	<p>De term “basis” is gebruikt voor de gebruikelijke gegevensgerichte werkzaamheden die op grond van paragraaf 18 van Standaard 330 moeten worden uitgevoerd voor elke transactiestroom, rekeningsaldo en toelichting die van belang is/zijn, ongeacht de ingeschatte risico's van afwijkingen van materieel belang (RAMB). In deze basiswerkzaamheden wordt rekening gehouden met het feit dat:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• de inschatting van het risico door de accountant subjectief is en daarom mogelijk niet alle risico's van afwijkingen van materieel belang worden onderkend; en</li><li>• er inherente beperkingen zijn aan interne beheersing, met inbegrip van door het management doorbreken van de interne beheersingsmaatregelen.</li></ul> <p>Als de RAMB zeer laag zijn, kunnen deze soorten basiswerkzaamheden alles zijn wat nodig is om voldoende en geschikte onderbouwende informatie te verkrijgen voor een bepaalde bewering. Voorbeelden van gegevensgerichte basiswerkzaamheden zijn:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• verkrijgen van een complete lijst van items waaruit een saldo aan het einde van een verslagperiode bestaat;</li><li>• Het saldo van de huidige verslagperiode vergelijken met dat van de voorgaande periode;</li><li>• Redenen voor fluctuaties verkrijgen; en</li><li>• Enkele afsluitprocedures voor het einde van de verslagperiode uitvoeren.</li></ul>
<b>Gegevensgericht - Uitgebreid</b>	<p>De term “uitgebreid” wordt in deze handleiding gebruikt om de aard en omvang van aanvullende controlewerkzaamheden aan te geven (buiten de basiswerkzaamheden) die vereist zijn als wijze van inspelen op situaties waarin de ingeschatte risico's voor een bepaalde bewering matig of hoog zijn. Dit doet zich voor als specifieke of significante risico's bestaan. Uitgebreide werkzaamheden omvatten:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• werkzaamheden die zijn toegesneden als wijze van inspelen op specifieke risicofactoren (zoals het door het management doorbreken van de interne beheersingsmaatregelen), andere soorten fraude of significante risico's; en</li><li>• werkzaamheden die soortgelijk zijn aan basiswerkzaamheden, maar waarbij de omvang van het werk is vergroot (zoals een grotere steekproef in een detailcontrole) om het juiste niveau van risicoverlaging te verkrijgen.</li></ul> <p>Zie Deel 2, Hoofdstuk 10 voor een meer gedetailleerde beschrijving van significante risico's en de juiste controlewerkzaamheden die inspelen op de risico's.</p>
<b>Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen</b>	<p>Als essentiële interne beheersingsmaatregelen aanwezig zijn (die waarschijnlijk effectief functioneren) die bepaalde beweringen adresseren, kunnen toetsingen van interne beheersingsmaatregelen worden uitgevoerd om de benodigde onderbouwende informatie voor een bewering te verkrijgen. Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen die worden uitgevoerd om risico terug te brengen tot een laag niveau (waarvoor een grotere steekproef nodig is) kunnen het merendeel van de vereiste onderbouwende informatie voor een bepaalde bewering leveren. Als alternatief kunnen toetsingen van interne beheersingsmaatregelen worden uitgevoerd om risico tot een matig niveau terug te brengen (waarvoor een iets kleinere steekproef nodig is). In het laatste geval moet de accountant om de vereiste onderbouwende informatie te verkrijgen de toetsingen van interne beheersingsmaatregelen aanvullen met</p>

## Voordelen

gegevensgerichte werkzaamheden die dezelfde bewering adresseren. Op grond van bepaalde criteria moeten interne beheersingsmaatregelen alleen om de drie jaar worden getoetst. Zie de bespreking van toetsingen van beheersingsmaatregelen in Deel 1, Hoofdstuk 10.5.

### Gegevensgericht analytisch

Gegevensgerichte cijferanalyses omvatten evaluaties van financiële informatie door middel van analyse van aannemelijke relaties tussen zowel financiële als niet-financiële gegevens. Deze vereisen de ontwikkeling van precieze verwachtingen voor bepaalde bedragen (zoals verkopen) die, bij vergelijking met feitelijke geboekte bedragen, voldoende zouden zijn om een afwijking te onderkennen.

Cijferanalyses kunnen als volgt worden geclassificeerd:

- Eenvoudige vergelijkingen van gegevens die gewoonlijk worden opgenomen in gegevensgerichte basiswerkzaamheden. Deze werkzaamheden worden normaal gecombineerd met andere detailcontroles op het niveau van beweringen. Op zichzelf zouden ze niet voldoende controle-informatie leveren.
- Voorspellende modellen die op zichzelf (of in combinatie met toetsingen van interne beheersingsmaatregelen of andere gegevensgerichte werkzaamheden) voldoende zouden zijn om het controlerisico tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen. Als een entiteit bijvoorbeeld zes medewerkers heeft met een vast salaris tijdens de hele verslagperiode, dan kunnen met een hoge mate van accuraatheid de totale salariskosten voor de verslagperiode worden geschat. Ervan uitgaande dat het aantal medewerkers en het loonpeil accuraat zijn, zouden deze werkzaamheden de volledige controle-informatie voor het salaris kunnen leveren. Mogelijk is er geen noodzaak om andere gegevensgerichte werkzaamheden (basis of uitgebreid) uit te voeren.

#### Toelichting:

Bij het adresseren van een significant risico moet accountant gegevensgerichte cijferanalyses combineren met andere gegevensgerichte werkzaamheden die detailcontroles omvatten.

## 16.7 Het controleprogramma ontwikkelen dat inspeelt op de risico's

Professionele oordeelsvorming en zorgvuldig nadenken zijn vereist om een controleprogramma te ontwikkelen dat op de passende wijze inspeelt op de ingeschatte risico's. Tijd besteed aan het ontwikkelen van een geschikt plan resulteert bijna zeker in een effectievere en efficiëntere controle en spaart arbeidstijd.

Er zijn drie algemene stappen die de accountant moet nemen bij het opstellen van het plan:

- Inspelen op de ingeschatte risico's op het niveau van de financiële overzichten (de algehele wijze van inspelen);
- Specifieke werkzaamheden onderkennen die vereist zijn voor gebieden in de financiële overzichten die van materieel belang zijn;
- Bepalen welke controlewerkzaamheden (hulpmiddelen uit 'gereedschapskist') en omvang van toetsingen vereist zijn.

### Stap 1 - Inspelen op ingeschatte risico's op het niveau van de financiële overzichten

De eerste stap is om een goede algehele wijze van inspelen te ontwikkelen op ingeschatte risico's op het niveau van de financiële overzichten. Omdat deze risico's van diepgaande invloed zijn, zal een matig of hoog niveau van risico-inschatting in het algemeen resulteren in het feit dat voor praktisch elk gebied van de financiële overzichten extra werk is vereist. Zie de bespreking van algehele respons in Deel 2, Hoofdstuk 16.3.

## Stap 2 - Onderkennen van specifieke werkzaamheden die vereist zijn voor gebieden van materieel belang in de financiële overzichten

Alvorens de gedetailleerde wijze van inspelen op ingeschatte risico's te ontwikkelen kan het voor de accountant nuttig zijn om (voor elk gebied van materieel belang in de financiële overzichten) de vragen in onderstaand figuur te overwegen.

Figuur 16.7-1

Voordelen	
Vragen bij het ontwikkelen van gepaste controlewerkzaamheden die inspelen op de risico's	<p>Zijn er beweringen die niet alleen door gegevensgerichte controles kunnen worden geadresseerd? Als dat zo is, zijn er toetsingen van interne beheersingsmaatregelen nodig. Dit kan het geval zijn wanneer:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>er geen documentatie is om controle-informatie te leveren voor een bewering zoals volledigheid van verkopen; of</li> <li>een entiteit haar activiteiten uitvoert via IT en er geen documentatie van transacties wordt geproduceerd of bijgehouden anders dan via het IT-systeem.</li> </ul>
	<p>Worden de interne beheersingsmaatregelen voor gerelateerde transactiestromen/processen geacht betrouwbaar te zijn? Indien ja, is een toetsing van interne beheersingsmaatregelen mogelijk, tenzij het aantal transacties zo klein is dat gegevensgerichte werkzaamheden nog steeds efficiënter zouden zijn.</p>
	<p>Zijn gegevensgerichte cijferanalyses beschikbaar (zoals voor gerelateerde transactiestromen)?</p>
	<p>Is een element van onvoorspelbaarheid vereist (met het oog op frauderisico's etc.)?</p>
	<p>Bestaan er "significante risico's" (d.w.z. fraude, verbonden partijen etc.) die speciale aandacht vereisen?</p>

## Stap 3 - De aard en omvang van vereiste controlewerkzaamheden bepalen

De derde stap is om professionele oordeelsvorming toe te passen om de juiste mix van werkzaamheden en de toetsingsomvang te kiezen om op passende manier in te spelen op de ingeschatte risico's op het niveau van beweringen. Hieronder wordt een mogelijke benadering besproken om de juiste mix van werkzaamheden te bepalen om in te spelen op het bestaan van vorderingen op lage, matige en hoge niveaus van het ingeschatte risico.

### Vorderingen - Laag niveau van beoordeeld risico

Uitvoeringsmaterialiteit = 12.000€

### Geplande controlewerkzaamheden

Beoordeeld risico voor bestaansbewering	Laag	Opmerkingen
Gegegevensgerichte werkzaamheden - Basis	X	Deze werkzaamheden moeten op zichzelf als voldoende worden beschouwd om het ingeschatte risico te adresseren. Ze omvatten de gebruikelijke detailcontroles en eenvoudige cijferanalyses die worden uitgevoerd bij praktisch elke controle van vorderingen. Deze werkzaamheden zijn vaak onderdeel van een standaard controleprogramma voor vorderingen.



## Vorderingen - Matig niveau van het ingeschatte risico

Uitvoeringsmaterialiteit = 10.000€

### Geplande controlewerkzaamheden die inspelen op de risico's

Beoordeeld risico voor bestaansbewering	Matig	Opmerkingen
Gegevensgerichte werkzaamheden - Basis	X	Deze werkzaamheden moeten worden uitgevoerd om het bestaansrisico in het algemeen te adresseren.
Gegevensgerichte werkzaamheden - Uitgebreid	X	Deze werkzaamheden moeten worden opgezet om: <ul style="list-style-type: none"><li>• de specifieke onderkende risico's te adresseren in relatie tot het bestaan van vorderingen (zoals een frauderisico); en</li><li>• voldoende detailcontroles uit te voeren om het ingeschatte risico terug te brengen tot een aanvaardbaar laag niveau.</li></ul>

Als de entiteit interne beheersingsmaatregelen heeft (zoals voor verkopen) die het bestaan van vorderingen adresseren, dan kan als alternatief voor uitvoering van de uitgebreide werkzaamheden een toetsing van de werking van dergelijke interne beheersingsmaatregelen worden uitgevoerd.

## Vorderingen - Hoog niveau van ingeschat risico

Uitvoeringsmaterialiteit = 10.000€

### Geplande controlewerkzaamheden die inspelen op de risico's

Beoordeeld risico voor bestaansbewering	Hoog	Opmerkingen
Gegevensgerichte werkzaamheden - Basis	X	Deze werkzaamheden moeten worden uitgevoerd om het bestaansrisico in het algemeen te adresseren.
Gegevensgerichte werkzaamheden - Uitgebreid	X	Deze werkzaamheden moeten worden opgezet om: <ul style="list-style-type: none"><li>• De specifieke onderkende risico's te adresseren in relatie tot het bestaan van vorderingen (zoals een frauderisico); en</li><li>• Voldoende detailcontroles uit te voeren om het ingeschatte risico terug te brengen tot een aanvaardbaar laag niveau.</li></ul>
Toetsing van interne beheersingsmaatregelen (werking)	X	Om de vereiste steekproefgrootte voor een detailcontrole die het risico tot een laag niveau had teruggebracht te verkleinen, moeten de interne beheersingsmaatregelen die het bestaan adresseren, worden getoetst om een matig niveau van risicoverlaging te verkrijgen. Dit in combinatie met de hierboven beschreven detailcontrole brengt het ingeschatte risico terug tot een aanvaardbaar laag niveau.

In het bovenstaande voorbeeld is het ook mogelijk om het grootste deel van de vereiste controle-informatie te verkrijgen door een toetsing van de interne beheersingsmaatregelen uit te voeren die het risico terugbrengt tot een aanvaardbaar laag niveau. Hierdoor vervalt mogelijk de noodzaak voor bepaalde uitgebreide gegevensgerichte werkzaamheden.

Bij het ontwikkelen van een controleaanpak voor bepaalde rekeningsaldi of transacties moet de accountant altijd rekening houden met werk dat is uitgevoerd op andere delen van de transactiestroom. Nog een ander voorbeeld is de volledigheid van verkopen voor een entiteit die eigenaar is van een appartementengebouw en de appartementen verhuurt.

#### Vorderingen - Matig niveau van ingeschat risico

Uitvoeringsmaterialiteit = 6.000€

#### Geplande controlewerkzaamheden die inspelen op de risico's

Beoordeeld risico voor bestaansbewering	Matig	Opmerkingen
Gegevensgerichte werkzaamheden - Basis	X	In het licht van de gegevensgerichte cijferanalyses die hieronder worden beschreven zijn deze werkzaamheden misschien helemaal niet nodig of beperkt tot het verkrijgen van onderbouwende informatie over de gebruikte veronderstellingen.
Gegevensgerichte cijferanalyses		<p>Het bekende aantal huurflats bedraagt 64 en de huur is 1.000€ per maand voor de 46 driekamerflats en 800€ voor de 18 tweekamerflats.</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• De voorspelde huurinkomsten kunnen worden berekend als 724.800€.</li><li>• De feitelijke inkomsten zoals opgenomen in de administratie bedroegen 718.800€, een verschil van 6.000€.</li></ul> <p>Het verschil bleek na controle te worden veroorzaakt door het feit dat twee van de driekamerflats tijdens het jaar een maand onverhuurd waren.</p>

## AANDACHTSPUNT

### Vermijd waar mogelijk om terug te vallen op algemene of standaard controlewerkzaamheden

De meest effectieve controlewerkzaamheden zijn die welke specifiek gericht zijn op de oorzaken van de ingeschatte risico's.

### Meerdere beweringen

Kies waar mogelijk controlewerkzaamheden die meerdere beweringen adresseren. Hierdoor vermindert de behoefte aan andere detailcontroles.

### Gebieden met een laag risico

Gebruik de informatie verkregen uit de inschatting van de risico's van afwijkingen van materieel belang om de noodzaak voor gegevensgerichte werkzaamheden in gebieden met een laag risico te verlagen.

### Overweeg het gebruik van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen

Gebruik de informatie verkregen uit interne beheersing om essentiële interne beheersingsmaatregelen te bepalen die kunnen worden getoetst op hun werking. Het toetsen van de interne beheersingsmaatregelen (waarvan sommige misschien maar eens in de drie jaar hoeven te worden getoetst) resulteert vaak in veel minder werk dan het uitvoeren van uitgebreide detailcontroles.

### **Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot IT niet negeren**

De steekproefgrootte voor het toetsen van een geautomatiseerde beheersing kan zo klein zijn als één item, aangezien een geautomatiseerde beheersing waarschijnlijk elke keer op dezelfde manier zal functioneren en daarmee representatief is voor alle andere items in de populatie. Dit is echter gebaseerd op de veronderstelling dat de entiteit beschikt over effectieve algemene interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot IT.

### **Toetsing met een tweeledig doel (dual purpose test)**

Als toetsingen van interne beheersingsmaatregelen zijn gepland op dezelfde transactiestroom als gegevensgerichte controles, overweeg dan de mogelijkheid van toetsingen met een tweeledig doel (dual purpose test). Dit is het geval wanneer een toetsing van interne beheersingsmaatregelen gelijktijdig met een detailcontrole wordt uitgevoerd op dezelfde transactie. Hoewel het doel van een toetsing van interne beheersingsmaatregelen verschilt van dat van een detailcontrole kunnen beide doelstellingen tegelijk worden gerealiseerd. Een factuur kan bijvoorbeeld worden onderzocht om te bepalen of deze is goedgekeurd (een toetsing van beheersing) en of de transactie op de juiste wijze is geboekt in de administratie (een detailcontrole).

### **Kijk naar werk dat is uitgevoerd op alle gebieden van een transactiestroom**

Maak gebruik van werk dat is uitgevoerd op andere gebieden van de transactiestroom. Een toetsing van de interne beheersingsmaatregelen voor volledigheid van verkopen kan bijvoorbeeld onderbouwende informatie bieden voor de volledigheid van vorderingen.

### **Besluit over de controleaanpak en – werkzaamheden in de planningfase**

Ontwikkel waar mogelijk de aard en omvang van de controlewerkzaamheden tijdens de planningfase van de controle, een periode wanneer het team kan afspreken welke benadering moet worden gevolgd. Hiermee wordt voorkomen dat juniormedewerkers zelf controlewerkzaamheden moeten opzetten of eenvoudig dezelfde werkzaamheden uitvoeren als vorig jaar.

### **Vergeet niet om gebruik te maken van cijferanalyses**

In elke fase van de controle worden cijferanalyses gebruikt.

- Aan het begin van de controle worden cijferanalyses gebruikt als werkzaamheden voor risico-inschatting.
- Tijdens de controle worden cijferanalyses uitgevoerd om variaties in gegevens te analyseren en om bepaalde transactiestromen en rekeningsaldi te onderbouwen.
- Tegen het einde van de controle worden cijferanalyses uitgevoerd om te bepalen of de financiële overzichten consistent zijn met het inzicht van de accountant in de entiteit of om een eerder niet-herkend risico op afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude aan te geven.

## **16.8 Inspelen op het frauderisico**

Het risico van fraude (met inbegrip van het door het management doorbreken van de interne beheersingsmaatregelen) bestaat in praktisch elke entiteit en moet worden geadresseerd bij de ontwikkeling van het controleprogramma. De eerste stap is om het potentiële risico van fraude te inschatten en om vervolgens een goede algehele en gedetailleerde wijze van inspelen te formuleren.

### **Toelichting:**

De accountant is verplicht om ingeschatte risico's van afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude te behandelen als significante risico's.

Bij een significant risico moet de accountant:

- inzicht verwerven in de gerelateerde interne beheersingsmaatregelen van de entiteit, met inbegrip van beheersingsactiviteiten voor dergelijke risico's; en
- gegevensgerichte werkzaamheden uitvoeren die specifiek inspelen op dat risico. Als de benadering van een significant risico alleen bestaat uit gegevensgerichte werkzaamheden, dan moeten die werkzaamheden detailcontroles omvatten.

Bij het inschatten van het potentiële risico en de juiste wijze van inspelen op fraude moet de accountant rekening houden met het volgende:

- Reeds ontwikkelde algehele wijzen van inspelen op risico's ingeschat op het niveau van de financiële overzichten;
- Specifieke wijze van inspelen die reeds zijn ontwikkeld in relatie tot andere ingeschatte risico's op het niveau van beweringen;
- De eventuele fraudescenario's die zijn ontwikkeld tijdens de planningsbesprekingen;
- Frauderisico's (gelegenheden, incentives en rechtvaardiging) onderkend als resultaat van de uitvoering van risico-inschattingswerkzaamheden;
- Gevoeligheid voor fraude van bepaalde saldi van financiële overzichten en transacties;
- Alle bekende gevallen van feitelijke fraude in het verleden of in de huidige verslagperiode; en
- Risico's met betrekking tot het door het management doorbreken van de interne beheersingsmaatregelen.

In het volgende figuur staan enkele mogelijke wijzen van inspelen op de hierboven aangegeven risico's.

Figuur 16.8-1

<b>Algehele wijze van inspelen op fraude</b>	
<b>Risico's van diepgaande invloed op het niveau van de financiële overzichten</b>	<p>Overweeg de noodzaak voor:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Verhoogde professioneel-kritische instelling bij onderzoek van bepaalde documentatie of significante bevestigingen van het management;</li> <li>• Mensen met gespecialiseerde vaardigheden/kennis, zoals informatietechnologie (IT);</li> <li>• Opzet van specifieke controlewerkzaamheden om bestaan van fraude te onderkennen;</li> <li>• Element van onvoorspelbaarheid in keuze van de te gebruiken controlewerkzaamheden.</li> </ul> <p>Overweeg om de timing van bepaalde controlewerkzaamheden aan te passen, verschillende steekproefmethoden te gebruiken of werkzaamheden onaangekondigd uit te voeren.</p>
<b>Specifieke wijze van inspelen op potentiële frauderisico's</b>	
<b>Specifieke risico's op het niveau van beweringen</b>	<p>Overweeg het volgende:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• De aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden te veranderen om het risico te adresseren. Enkele voorbeelden: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Meer betrouwbare en relevante controle-informatie of aanvullende bevestigende informatie ter ondersteuning van beweringen van het management verkrijgen,</li> <li>- Een fysieke observatie of inspectie van bepaalde activa uitvoeren,</li> <li>- Opnames van de voorraad onaangekondigd observeren, en</li> <li>- Verdere beoordeling van vastleggingen van de voorraad uitvoeren om ongebruikelijke items, onverwachte bedragen en andere items voor follow-up te bepalen.</li> </ul> </li> <li>• Verdere werkzaamheden uit te voeren om de redelijkheid van de schattingen van het management en de onderliggende oordelen en veronderstellingen te evalueren.</li> <li>• De omvang van steekproeven te vergroten of cijferanalyses uit te voeren op een meer gedetailleerd niveau.</li> <li>• Gebruik te maken van auditsoftwaretechnieken (AST). Bijvoorbeeld, <ul style="list-style-type: none"> <li>- meer onderbouwende informatie verzamelen over gegevens op significante rekeningen of in elektronische transactiebestanden,</li> <li>- meer uitgebreide toetsingen uitvoeren op elektronische transacties en rekeningbestanden,</li> <li>- steekproeftransacties kiezen uit belangrijke elektronische bestanden,</li> <li>- transacties met specifieke kenmerken sorteren, en</li> <li>- Een hele populatie toetsen in plaats van een steekproef.</li> </ul> </li> </ul>

## Specifieke wijze van inspelen op potentiële frauderisico's

- Aanvullende informatie te vragen in externe confirmaties. Voor een bevestiging van vorderingen kan de accountant bijvoorbeeld vragen om bevestiging van de details van verkoopovereenkomsten, met inbegrip van de datum van de overeenkomst, eventueel recht op retourzendingen en de leveringsvoorwaarden. Overweeg echter of een verzoek om aanvullende informatie de responstijd niet belangrijk zou vertragen.
- De timing van gegevensgerichte werkzaamheden te wijzigen van een tussentijdse datum naar een datum aan het einde van de verslagperiode. Als echter sprake is van een risico van opzettelijke afwijking of manipulatie, zijn controlewerkzaamheden om controleafsluitingen van een tussentijdse datum naar het einde de verslagperiode te verschuiven niet effectief.

## Risico's met betrekking tot het door het management doorbreken van de interne beheersingsmaatregelen

Risicobron	Overweeg het volgende
<b>Journalposten</b>	<p>Journalposten en andere aanpassingen te onderkennen, selecteren en toetsen op basis van het volgende:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Een inzicht in het proces voor financiële verslaggeving van de entiteit en de opzet/implementatie van de interne beheersing.</li><li>• Overweging van de:<ul style="list-style-type: none"><li>- Kenmerken van frauduleuze journalposten of andere aanpassingen,</li><li>- Aanwezigheid van frauderisicofactoren die te maken hebben met specifieke categorieën journalposten en andere aanpassingen, en</li><li>- Navraag bij personen betrokken bij het proces van financiële verslaggeving over ongepaste of ongebruikelijke activiteiten.</li></ul></li></ul>
<b>Schattingen door het management</b>	<p>Schattingen met betrekking tot specifieke transacties en saldi te beoordelen om mogelijke beïnvloeding van het management te ontdekken. Verdere werkzaamheden kunnen het volgende omvatten:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Heroverweging van de schattingen als geheel genomen;</li><li>• Uitvoering van een beoordeling met terugwerkende kracht van het oordeel en de veronderstellingen van het management met betrekking tot significante schattingen in de vorige verslagperiode; en</li><li>• Bepaling of het cumulatieve effect van oneigenlijke beïnvloeding in de geschatte bedragen van het management resulteert in een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten.</li></ul>
<b>Significante transacties</b>	<p>Een inzicht te verwerven in de zakelijke uitgangspunten voor significante transacties die ongebruikelijk zijn of buiten de normale activiteiten vallen. 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 administratieve verwerking dan op de onderliggende economische noodzaak van de transactie;</li><li>• de regelingen rond dergelijke transacties overdreven complex lijken;</li><li>• het management de aard en de wijze van verwerking van dergelijke transacties heeft besproken met degenen belast met governance;</li><li>• Bij de transacties eerder niet bekende verbonden partijen zijn betrokken of partijen die niet de omvang of financiële kracht hebben om de transactie te ondersteunen zonder hulp van de entiteit die wordt gecontroleerd;</li></ul>

## Risico's met betrekking tot het door het management doorbreken van de interne beheersingsmaatregelen

Risicobron	Overweeg het volgende
Transacties met verbonden partijen	<ul style="list-style-type: none"><li>• Transacties waarbij niet-geconsolideerde verbonden partijen zijn betrokken, met inbegrip van ondernemingen gevestigd voor een bijzonder doel, goed zijn beoordeeld en goed-gekeurd door degenen belast met governance; en</li><li>• Er adequate documentatie aanwezig is.</li></ul> <p>Een inzicht te verweven in de zakelijke relaties die verbonden partijen direct of indirect met de entiteit hebben opgezet door middel van:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Verzoeken om inlichtingen bij, en bespreking met, het management en degenen belast met governance;</li><li>• Verzoeken om inlichtingen bij de verbonden partij;</li><li>• Inspectie van significante contracten met de verbonden partij; en,</li><li>• Goed achtergrondonderzoek, zoals via het internet of specifieke externe databases met ondernemingsinformatie.</li></ul> <p>Op basis van bovenstaande bevindingen:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• De risico's van afwijkingen van materieel belang die horen bij relaties met verbonden partijen te onderkennen en in te schatten;</li><li>• Onderkende significante transacties met verbonden partijen buiten de normale activiteiten van de entiteit te behandelen als een bron van significante risico's; en</li><li>• De noodzaak voor gegevensgerichte controlewerkzaamheden te bepalen die inspelen op de onderkende risico's.</li></ul>
Opbrengst-verantwoording	<p>Gegevensgerichte cijferanalyses uitvoeren. Overweeg auditsoftwaretechnieken (AST) om ongebruikelijke of onverwachte opbrengstenrelaties of transacties te onderkennen.</p> <p>De betreffende contractvoorwaarden (aanvaardingcriteria, leverings- en betalingsvoorwaarden) en de afwezigheid van nevenovereenkomsten (zoals een klant het recht aanbieden om de goederen direct na het einde van de periode te retourneren) bij klanten te verifiëren.</p>

## 16.9 Risico van afwijkingen in presentatie en toelichting

Sommige ingeschatte risico's kunnen voortkomen uit de presentatie van en toelichtingen op financiële overzichten volgens het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Daardoor kan het nodig zijn om specifieke werkzaamheden op te zetten om op de juiste manier in te spelen op de betrokken risico's.

Deze controlewerkzaamheden adresseren of:

- de individuele financiële overzichten worden gepresenteerd op een manier waaruit de passende classificering en beschrijving van financiële informatie blijkt;
- de presentatie van financiële overzichten een passende toelichting bevat van aangelegenheden en onzekerheden die van materieel belang zijn. Hiertoe behoren de vorm, indeling en inhoud van de financiële overzichten en hun toegevoegde toelichtingen (met inbegrip van de gebruikte terminologie), de mate van detail, de classificering van items in de overzichten en de bases van de gepubliceerde bedragen; en
- het management bepaalde aangelegenheden openbaar heeft gemaakt in het licht van omstandigheden en feiten waarvan de accountant op het moment van ondertekening van de controleverklaring op de hoogte is.

## 16.10 Bepalen of het controleprogramma compleet is

Alvorens te concluderen dat de controle compleet is, moet de accountant nagaan of de volgende factoren op de juiste wijze zijn geadresseerd.

Figuur 16.10-1

Soort werkzaamheden	Beschrijving
Zijn gebieden van materieel belang in de financiële overzichten geadresseerd?	Er moeten gegevensgerichte werkzaamheden worden opgezet en uitgevoerd voor alle transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen die van materieel belang zijn. Dit staat los van de ingeschatte risico's van afwijkingen van materieel belang.
Is er een noodzaak voor externe confirmaties?	Overweeg of externe confirmatieprocedures moeten worden uitgevoerd als gegevensgerichte controlewerkzaamheden. Enkele voorbeelden: <ul style="list-style-type: none"><li>• Banksaldi;</li><li>• Vorderingen;</li><li>• Voorraden en beleggingen in handen van derden;</li><li>• Bedragen verschuldigd aan geldgevers;</li><li>• Voorwaarden van overeenkomsten;</li><li>• Contracten; en</li><li>• Transacties tussen de entiteit en andere partijen.</li></ul> Externe confirmatie kan ook worden gebruikt met betrekking tot de afwezigheid van bepaalde voorwaarden. Dat er bijvoorbeeld geen "nevenovereenkomsten voor verkopen" zijn die van invloed zouden kunnen zijn op de afgrenzing van de opbrengsten.
Kan informatie verkregen in eerdere verslagperiodes worden gebruikt?	Ervan uitgaande dat de informatie niet een significant risico adresseert en dat er bepaalde andere criteria van toepassing zijn (zoals geen verandering in de interne beheersingsmaatregelen en geen significant handmatig element in het functioneren van de beheersing), kan het zijn dat de toetsingen voor de werking alleen om de drie jaar hoeven te worden uitgevoerd (zie Deel 1, Hoofdstuk 10.5 voor meer informatie).
Bestaat de noodzaak voor een door de accountant ingeschatte deskundige?	Is deskundigheid op een ander gebied dan de administratieve verwerking of de controle vereist om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen?
Is het proces voor afsluiting van de financiële overzichten aan de orde geweest?	De volgende gegevensgerichte werkzaamheden zijn vereist in verband met het proces voor afsluiting van de financiële overzichten: <ul style="list-style-type: none"><li>• De financiële overzichten afstemmen op de onderliggende administratie; en</li><li>• Journaalposten die van materieel belang zijn en andere aanpassingen die gedaan zijn tijdens het opstellen van de financiële overzichten onderzoeken.</li></ul>
Zijn significante risico's geadresseerd?	Voor elk als significant ingeschat risico moet de accountant gegevensgerichte werkzaamheden opzetten en uitvoeren (mogelijk aangevuld met toetsingen van interne beheersingsmaatregelen). Gegevensgerichte cijferanalyses kunnen niet op zichzelf worden gebruikt en moeten worden aangevuld met detailcontroles. Als er wordt vertrouwd op de interne beheersingsmaatregelen voor een significant risico moet de accountant die beheersingsmaatregelen in de huidige verslagperiode toetsen.

Soort werkzaamheden	Beschrijving
Is informatie uit tussentijdse toetsingen bijgewerkt?	Werk tussentijdse gegevensgerichte werkzaamheden bij voor de resterende verslagperiode. Hiertoe behoren: <ul style="list-style-type: none"> <li>gegevensgerichte werkzaamheden gecombineerd met toetsingen van interne beheersingsmaatregelen voor de tussentijdse verslagperiode; of</li> <li>verdere gegevensgerichte werkzaamheden die een redelijke basis bieden voor uitbreiding van de controlebevindingen van de interim-datum tot het einde van de verslagperiode.</li> </ul>
Zijn de potentiële risico's van fraude geadresseerd?	Bijvoorbeeld verhoogde professioneel-kritische instelling, een element van onvoorspelbaarheid in de opzet van controlewerkzaamheden etc. (Zie Deel 2, Hoofdstuk 16.8.)

## 16.11 De algehele wijze van inspelen en gedetailleerde controleprogramma's documenteren

De algehele wijze van inspelen kan worden gedocumenteerd als een afzonderlijk document of, wat gebruikelijker is, als onderdeel van de algehele controleaanpak.

Het gedetailleerde programma wordt vaak gedocumenteerd in de vorm van een controleprogramma dat de aard en omvang van de werkzaamheden en de desbetreffende bewering(en) schetst. Vervolgens kan ruimte worden geboden om details vast te leggen over wie elke stap heeft uitgevoerd en wat de bevindingen waren.

### AANDACHTSPUNT

#### Timing

Overweeg of enkele van de geplande verdere controlewerkzaamheden kunnen worden uitgevoerd op hetzelfde moment als de risico-inschattingswerkzaamheden.

#### Veranderingen in het plan

Als geplande werkzaamheden moeten worden aangepast als gevolg van controle-informatie of andere verkregen informatie, werk de algehele aanpak en het controleprogramma dan bij en geef de redenen voor de verandering.

#### Beoordeling

Zorg ervoor dat voor voltooiing van de controle de controlewerkzaamheden en bijbehorende werkdocumenten worden getekend en gedateerd door de opsteller en de controleur.

## 16.12 Communicatie van het controleprogramma

De accountant is volledig verantwoordelijk voor de algehele controleaanpak, de algehele wijze van inspelen en het controleprogramma. Niettemin is het vaak nuttig om sommige elementen van het gedetailleerde controleprogramma (zoals timing) met het management te bespreken. Zulke besprekingen resulteren vaak in kleine veranderingen in het programma om de timing te coördineren en om de uitvoering van bepaalde werkzaamheden te vergemakkelijken.



De exacte aard, timing en omvang van de geplande werkzaamheden moet niet in detail worden besproken met het management of worden gewijzigd of teruggeschroefd om aan een verzoek van het management te voldoen. Dergelijke verzoeken kunnen de effectiviteit van de controle in gevaar brengen, controlewerkzaamheden te voorspelbaar maken en een beperking inhouden van de omvang.

In Standaard 260 worden een aantal aangelegenheden genoemd die de accountant aan degenen belast met governance moet communiceren. (Zie Deel 2, Hoofdstuk 5.3 voor een overzicht van dergelijke aangelegenheden.) Deze vereisten zijn opgezet om te zorgen voor een effectieve wederzijdse communicatie tussen de accountant, het management en degenen belast met governance.

## AANDACHTSPUNT

Accountants moeten overwegen om periodieke, regelmatige statusbesprekingen te houden met het management om hen te informeren over voorlopige bevindingen, om aanvullende documentatie of hulp te vragen en/of om andere aangelegenheden te bespreken.

Alle belangrijke veranderingen in het controleprogramma moeten ook worden gecommuniceerd aan het management en degenen belast met governance.

## 16.13 Case studies - Het controleprogramma dat inspeelt op de risico's

Zie voor details van de case studies Deel 2, Hoofdstuk 2 - Inleiding tot de case studies.

De volgende case study-voorbeelden behandelen de overwegingen en mogelijke controlewerkzaamheden die kunnen worden gebruikt bij de ontwikkeling van een gedetailleerd controleprogramma voor debiteuren. Omdat het doel van het controleprogramma is om het risico van een afwijking van materieel belang tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen, is het belangrijk om de risico's te beoordelen die zijn onderkend in de risicoinschattingfase voor de opbrengsten/vorderingen/ontvangsten-cyclus.

### Case study A - Kumar B.V.

Ingeschatte risico's op het niveau van de financiële overzichten (Hoog, Matig of Laag)	<i>Laag</i>			
Beweringen (Volledigheid, Bestaan, het Accuraat zijn en Waardering)	V	B	A	W
Beoordeelde risico's op het niveau van beweringen (Hoog, Matig of Laag)	L	M	L	M
Veranderingen in ingeschatte risico's uit de vorige verslagperiode.	<i>Geen</i>			

## Case study B - Kumar B.V.

Vragen die moeten worden overwogen bij het ontwikkelen van het controleprogramma voor de vorderingen:

Planningoverwegingen	Wijze van inspelen
1. Zijn er beweringen die niet met alleen gegevensgerichte controles kunnen worden geadresseerd?	<i>Volledigheid van verkopen wordt aangepakt door een combinatie van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen en cijferanalyses. Notitie voor volgend jaar - als de internet-verkopen blijven groeien, kunnen aanvullende toetsingen van interne beheersingsmaatregelen nodig zijn vanwege het verlies van de documentatiestroom.</i>
2. Wordt interne beheersing van gerelateerde transactiestromen/processen geacht betrouwbaar te zijn? Indien ja, kunnen de interne beheersingsmaatregelen worden getoetst om de noodzaak/omvang van andere gegevensgerichte werkzaamheden te verminderen?	<i>Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen kunnen worden gebruikt om het vereiste niveau van risicoverlaging voor andere gegevensgerichte werkzaamheden (bevestigingen) bij debiteuren te verminderen. Maar we zijn niet helemaal zeker over de betrouwbaarheid van de werking van de beheersing, dus worden alleen gegevensgerichte werkzaamheden gebruikt.</i>
3. Zijn er gegevensgerichte cijferanalyses beschikbaar die de noodzaak/omvang van andere controlewerkzaamheden zouden verminderen?	<i>Nee.</i>
4. Is er noodzaak voor opname van een element van onvoorspelbaarheid of verdere controlewerkzaamheden (zoals voor aanpak van fraude, risico etc.)?	<i>Er worden enkele uitgebreide controlewerkzaamheden uitgevoerd die de onderkende risico's voor het door management doorbreken van interne beheersingsmaatregelen adresseren.</i>
5. Zijn er significante risico's die speciale aandacht vragen?	<i>Er zijn enkele mogelijke frauderisico's (Deel 2, Hoofdstuk 9) met betrekking tot de opbrengstverantwoording. Deze worden geadresseerd door middel van gegevensgerichte "uitgebreide" werkzaamheden. Waardering van debiteuren is een specifiek risico dat speciale aandacht vraagt. Er zullen aanvullende analyses en beoordelingen van betalingen na de einddatum van de verslagperiode plaatsvinden. Tijdens de hele controle is aandacht nodig voor niet-toegelichte transacties met verbonden partijen buiten het normale verloop van de bedrijfsactiviteiten.</i>

Op basis van de professionele oordeelsvorming van de accountant is een goede mix van werkzaamheden vereist om de risico's van afwijkingen van materieel belang (RAMB) terug te brengen tot een aanvaardbaar laag niveau voor relevante beweringen (van toepassing op het vorderingensaldo). Het volgende is een voorbeeld van controlewerkzaamheden voor het ingeschatte risiconiveau voor debiteuren.

## Case study B - Kumar B.V.

Samenvatting van voorgestelde controlewerkzaamheden (Kruis de betreffende vakjes aan onder VBAW)	V	B	A	W
A. Gegevensgerichte werkzaamheden - basis	X	X	X	X
B. Gegevensgerichte werkzaamheden - uitgebreid (steekproeven, fraude, significante risico's etc.)				X
C. Gegevensgerichte cijferanalyses (controlesom etc.)		X		
D. Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen (werking)	X			
Zijn op basis van professionele oordeelsvorming de hierboven beschreven werkzaamheden voldoende om de ingeschatte risico's te adresseren? (Ja/Nee) Indien niet, verklaar hieronder.	<i>Ja</i>	<i>Ja</i>	<i>Ja</i>	<i>Ja</i>
Opmerkingen:				

Een voorbeeld van een controleprogramma dat inspeelt op de onderkende risico's staat in de case study van Deel 2, Hoofdstuk 17.7.

## Case study B - Kumar B.V.

Volgens de risico-inschatting in Deel 2, Hoofdstuk 14.6 - De risico-inschattingsfase afsluiten, waren ingeschatte risico's

Ingeschatte risico's op het niveau van de financiële overzichten (Hoog, Matig of Laag)	<i>Matig</i>			
Beweringen (Volledigheid, Bestaan, het Accuraat zijn en Waardering)	V	B	A	W
Beoordeelde risico's op het niveau van beweringen (Hoog, Matig of Laag)	L	M	L	M
Veranderingen in ingeschatte risico's uit de vorige verslagperiode. <i>Geen</i>				
<i>Verhoogde risico's gerelateerd aan transacties met verbonden partijen en mogelijke fraude resulterend uit Rajs afwezigheid.</i>				

Vragen die moeten worden gesteld bij het ontwikkelen van het controleprogramma voor vorderingen:

Planningoverwegingen	Wijze van inspelen
1. Zijn er beweringen die niet met alleen gegevensgerichte controles kunnen worden geadresseerd?	<i>De volledigheid van de verkopen wordt aangepakt met een combinatie van analytische beoordeling en uitgebreid gegevensgericht toetsen.</i>
2. Wordt interne beheersing van gerelateerde transactiestromen/processen geacht betrouwbaar te zijn? Indien ja, kunnen interne beheersingsmaatregelen worden getoetst om noodzaak/omvang van andere gegevensgerichte werkzaamheden te verminderen?	<i>Vanwege de kleine omvang van de onderneming zijn er beperkte interne beheersingsmaatregelen. We hebben een inzicht verworven in de interne beheersing, maar we zullen geen interne beheersingsmaatregelen toetsen of daarop vertrouwen.</i>
3. Zijn er gegevensgerichte cijferanalyses beschikbaar die de noodzaak/omvang van andere controlewerkzaamheden zouden verminderen?	<i>Nee.</i>
4. Is er noodzaak voor opname van een element van onvoorspelbaarheid of verdere controlewerkzaamheden (zoals voor aanpak van fraude, risico etc.)?	<i>Niet nodig geacht, aangezien het vorderingensaldo aan het einde van het jaar voornamelijk betrekking heeft op Dephta.</i>
5. Zijn er significante risico's die speciale aandacht vragen?	<i>De mogelijkheid van inconsistente opbrengstverantwoording of fraude wordt geadresseerd door middel van gegevensgerichte "uitgebreide" werkzaamheden. Tijdens de hele controle is aandacht nodig voor niet-toegelichte transacties met verbonden partijen buiten het normale verloop van de bedrijfsactiviteiten.</i>

Het volgende is een voorbeeld van controlewerkzaamheden voor het ingeschatte risiconiveau voor debiteuren.

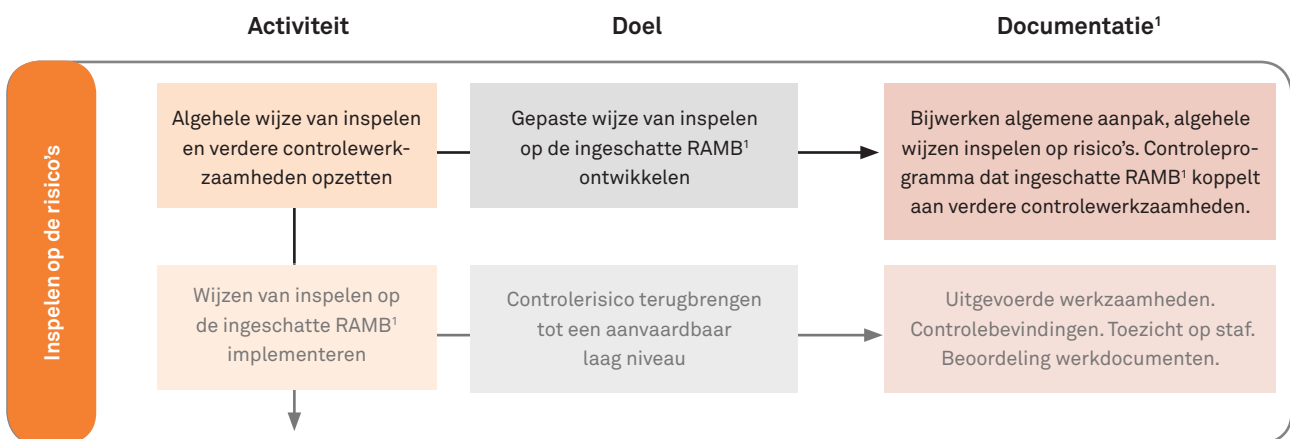
Samenvatting van voorgestelde controlewerkzaamheden (Kruis de betreffende vakjes aan onder VBAW)	V	B	A	W
A. Gegegevensgerichte werkzaamheden - basis	X	X	X	X
B. Gegegevensgerichte werkzaamheden - uitgebreid (steekproeven, fraude, significante risico's etc.)	X	X	X	
C. Gegegevensgerichte cijferanalyses (controlesom etc.)		X		
D. Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen (werking)	X			
Zijn op basis van professionele oordeelsvorming de hierboven beschreven werkzaamheden voldoende om de ingeschatte risico's te adresseren? (Ja/Nee) Indien niet, verklaar hieronder.	<i>Ja</i>	<i>Ja</i>	<i>Ja</i>	<i>Ja</i>
Opmerkingen. <i>Geen</i>				

Voorbeeld van controleprogramma dat inspeelt op onderkende risico's staat in de case study van Deel 2, Hoofdstuk 17.7.

# 17 | De omvang van toetsingen bepalen

Inhoud van het hoofdstuk	Relevante Standaard('s)
Leidraden voor het bepalen van de omvang van vereiste toetsingen om in te kunnen spelen op de ingeschatte risico's van afwijkingen van materieel belang.	330, 500, 530

Figuur 17.0-1



1. RAMB = Risico's van Afwijkingen van Materieel Belang.

Alinea #	Relevante uittreksels uit de Standaarden
330.12	<p>Indien de accountant controle-informatie verkrijgt over de werking van interne beheersingsmaatregelen gedurende een tussentijdse periode, dient hij:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Controle-informatie te verkrijgen over significante wijzigingen die zich na afloop van de tussentijdse periode in deze interne beheersingsmaatregelen hebben voorgedaan; en</li> </ol>

## Alinea # Relevante uittreksels uit de Standaarden

- b. De aanvullende controle-informatie vast te stellen die moet worden verkregen voor de resterende verslagperiode. (Zie: Alinea A33-A34)

- 330.13 Bij het bepalen of het passend is controle-informatie over de werking van interne beheersingsmaatregelen te gebruiken die is verkregen uit vorige controles en zo ja, hoe lang de periode mag zijn die kan verstrijken tot het moment dat een maatregel opnieuw moet worden getoetst, dient de accountant het volgende in aanmerking te nemen:
- a. De effectiviteit van andere elementen van de interne beheersing, waaronder begrepen de interne beheersingsomgeving, het monitoren door de entiteit van de interne beheersingsmaatregelen en het proces van risico-inschatting van de entiteit;
  - b. De risico's die voortkomen uit de kenmerken van de interne beheersingsmaatregelen, waaronder de vraag of deze geautomatiseerd of handmatig zijn;
  - c. De effectiviteit van de algemene beheersingsmaatregelen met betrekking tot IT (general IT controls);
  - d. De effectiviteit van de interne beheersingsmaatregel en het gebruik daarvan door de entiteit, met inbegrip van de aard en omvang van deviaties in de toepassing van de maatregel die gebleken zijn bij vorige controles, alsmede de vraag of er wijzigingen hebben plaatsgevonden in het personeel die een belangrijke invloed hebben op de toepassing van de interne beheersingsmaatregel;
  - e. De vraag of het achterwege blijven van wijzigingen in een bepaalde interne beheersingsmaatregel een risico vormt als gevolg van gewijzigde omstandigheden; en
  - f. De risico's van een afwijking van materieel belang en de mate waarin wordt gesteund op de interne beheersingsmaatregel. (Zie: Alinea A35)

- 330.14 Indien de accountant van plan is de in vorige controles verkregen controle-informatie over de werking van specifieke interne beheersingsmaatregelen te gebruiken, dient hij de blijvende relevantie van deze controle-informatie vast te stellen door middel van het verkrijgen van controleinformatie over het feit of zich belangrijke wijzigingen in die interne beheersingsmaatregelen hebben voorgedaan na afloop van de vorige controle. De accountant dient controle-informatie te verkrijgen over de vraag of dergelijke wijzigingen hebben plaatsgevonden door het inwinnen van inlichtingen in combinatie met observatie of inspectie om het inzicht in deze specifieke maatregelen te confirmeren en hij dient:
- a. Wanneer zich wijzigingen hebben voorgedaan die van invloed zijn op de blijvende relevantie van deze controle-informatie die in vorige controles is verkregen, de interne beheersingsmaatregelen voor de lopende controle te toetsen; (Zie: Alinea A36)
  - b. Wanneer zich geen wijzigingen hebben voorgedaan, de interne beheersingsmaatregelen ten minste één keer per drie controles te toetsen en bij iedere controle een deel van de interne beheersingsmaatregelen toetsen om de mogelijkheid te voorkomen dat in één afzonderlijke controleperiode alle interne beheersingsmaatregelen worden getoetst waarop hij voornemens is te steunen, zonder interne beheersingsmaatregelen te toetsen in de twee daarop volgende controleperioden. (Zie: Alinea A37-A39)

- 530.5 In het kader van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
- a. **Het gebruiken van steekproeven bij een controle (of het gebruiken van steekproeven)** - Het verrichten van controlewerkzaamheden op minder dan 100% van de eenheden binnen een populatie met relevantie voor de controle zodanig dat alle steekprofeenheden een kans hebben om geselecteerd te worden hetgeen de accountant in staat stelt om zich een redelijke basis te verschaffen voor het komen tot conclusies over de populatie als geheel;
  - b. **Populatie** - Het geheel van de gegevens waaruit een steekproef wordt getrokken en waarover de accountant tot conclusies wenst te komen;
  - c. **Sampling risk** - Het risico dat de conclusie van de accountant op basis van een steekproef kan verschillen van de conclusie die zou zijn bereikt als de populatie als geheel was onderworpen aan dezelfde controlemaatregel. Sampling risk kan tot twee soorten foutieve conclusies leiden:

## Alinea # Relevante uittreksels uit de Standaarden

- (i) Bij het toetsen van de interne beheersingsmaatregelen: dat interne beheersingsmaatregelen effectiever zijn dan zij in werkelijkheid zijn, of in geval van een detailcontrole: dat een afwijking van materieel belang niet bestaat terwijl deze feitelijk wel bestaat. De accountant dient in eerste instantie alert te zijn op dit soort van foutieve conclusies, omdat het de effectiviteit van de controle beïnvloedt en omdat het waarschijnlijker is dat deze leiden tot een niet passend controleoordeel;
- (ii) Bij het toetsen van de interne beheersingsmaatregelen: dat interne beheersingsmaatregelen minder effectief zijn dan zij in werkelijkheid zijn; of bij een detailcontrole: dat er een afwijking van materieel belang bestaat terwijl deze feitelijk niet bestaat. Dit soort van foutieve conclusies beïnvloedt de efficiency van de controle, aangezien dit doorgaans leidt tot additionele werkzaamheden om vast te stellen dat de aanvankelijke conclusies niet correct waren.
- d. **Non-sampling risk** - Het risico dat de accountant een foutieve conclusie trekt op grond van redenen die geen verband houden met sampling risk; (Zie: Alinea A1)
- e. **A-typische fout** - Een afwijking of deviatie die aantoonbaar niet representatief is voor afwijkingen of deviaties in een populatie;
- f. **Steekproefeenheid** - De individuele eenheden waaruit een populatie bestaat; (Zie: Alinea A2)
- g. **Statistische steekproef** - Een steekproefmethode die de volgende kenmerken heeft:
  - (i) A-selecte trekking van de steekproefeenheden; en
  - (ii) Het gebruik van waarschijnlijkheidstheorieën bij het evalueren van de steekproefresultaten, met inbegrip van het bepalen van het sampling risk. Een steekproefmethode die niet aan de kenmerken (i) en (ii) voldoet wordt als een niet-statistische steekproefmethode beschouwd;
- h. **Stratificatie** - Het proces van opdelen van een populatie in deelpopulaties die elk een groep van steekproefeenheden vormen met gelijksoortige eigenschappen (meestal geldeenheden);
- i. **Toelaatbare afwijking** - Een bedrag dat door de accountant is vastgesteld waarbij de accountant tracht een passende mate van zekerheid te verkrijgen dat het door de accountant vastgestelde bedrag niet wordt overschreden door de daadwerkelijke afwijking in de populatie; (Zie: Alinea A3)
- j. **Toelaatbare mate van deviatie** - De mate waarin mag worden afgeweken van voorgeschreven interne beheersingsprocedures die de accountant heeft vastgesteld waarbij de accountant tracht een passende mate van zekerheid te verkrijgen dat de door hem vastgestelde mate van deviatie niet wordt overschreden door de daadwerkelijke mate van deviatie in de populatie.

## 17.1 Overzicht

Voldoende en geschikte controle-informatie kan worden verkregen door selectie en onderzoek van het volgende.

Figuur 17.1-1

### Selecteren en onderzoeken

#### Alle items (100% onderzoek)

Dit is passend wanneer:

- de populatie bestaat uit een klein aantal items van grote waarde;
- significant risico bestaat en andere middelen onvoldoende en geschikte controleinformatie leveren;
- AST's kunnen worden gebruikt bij een grotere populatie om een herhaalde berekening of ander proces elektronisch te toetsen.

#### Specifieke items

- belangrijke items of items met hoge waarde die individueel kunnen resulteren in een afwijking van materieel belang;

## Selecteren en onderzoeken

- alle items boven een gespecificeerde waarde;
- alle ongebruikelijke of gevoelige items of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen;
- alle items die zeer gevoelig zijn voor afwijkingen;
- items die informatie geven over aangelegenheden zoals de aard van de entiteit, de aard van transacties en interne beheersing; en
- items om de werking van bepaalde beheersingsactiviteiten te toetsen.

### Representatieve steekproef van items uit de populatie

Dit is passend voor het trekken van conclusies over een complete reeks gegevens (populatie) door een representatieve steekproef te nemen van items binnen de populatie en deze te onderzoeken. Door middel van steekproeven wordt de accountant in staat gesteld om controle-informatie over gespecificeerde kenmerken te verkrijgen en te evalueren. Het bepalen van de steekproefgrootte kan plaatsvinden met statistische of niet-statistische methoden.

Het besluit welke benadering te hanteren hangt af van de omstandigheden. In bepaalde omstandigheden kan het toepassen van een van de twee of een combinatie van bovenstaande benaderingen van toepassing zijn.

Het kiezen van steekproeven als de meest efficiënte methode om de benodigde risicoverlaging voor een bewering te verkrijgen heeft een aantal voordelen, zoals hieronder aangegeven.

Figuur 17.1-2

### Voordelen

#### Gebruik van representatieve steekproeven

Er kunnen geldige conclusies worden getrokken. De doelstelling van de accountant is om een redelijke risicoverlaging te verkrijgen en niet een absolute zekerheid.

Resultaten kunnen worden gecombineerd met resultaten uit andere toetsingen. Informatie verkregen uit een bron kan worden bevestigd met informatie verkregen uit een andere bron voor een grotere risicoverlaging.

Een onderzoek van alle gegevens zou geen absolute zekerheid bieden. Zo worden bijvoorbeeld niet-geboekte transacties nooit ontdekt.

Kostenbesparingen. De kosten om alle boekingen in de administratie en alle ondersteunende onderbouwende informatie te onderzoeken zou onrendabel zijn.

Deel 1, Hoofdstuk 10 bevat een overzicht van de aard en het gebruik van verdere controlewerkzaamheden. In dit hoofdstuk ligt de nadruk op de omvang van toetsingen en het gebruik van steekproeftechnieken.

### Steekproeftechnieken

Steekproeven zijn niet verplicht als controlemaatregel, maar als ze gebruikt worden moeten alle steekproefeenheden in een populatie (zoals verkooptransacties of vorderingensaldi) een kans op selectie hebben. Dit is nodig om de accountant redelijke conclusies te kunnen laten trekken over de hele populatie.

In elke steekproef van minder dan 100% van de populatie bestaat altijd het risico dat een afwijking niet wordt onderkend en dat deze het toelaatbare niveau van afwijking/deviatie overschrijdt. Dit heet het steekproefrisico.



Het steekproefrisico kan worden verlaagd door de steekproefomvang te vergroten, terwijl het risico van het niet uitvoeren van een steekproef kan worden verlaagd door goede opdrachtplanning, toezicht en beoordeling.

Er zijn twee soorten steekproeven die algemeen worden gebruikt bij controles, zoals hieronder staat aangegeven.

Figuur 17.1-3

Selecteren en onderzoeken	
<b>Statistische steekproefmethode</b>	De steekproef wordt willekeurig geselecteerd. Dit betekent dat elk item in de populatie een bekende (statistisch gepaste) kans heeft om te worden geselecteerd. De uitkomsten kunnen mathematisch worden geprojecteerd. De waarschijnlijkheidsleer kan worden gebruikt om de uitkomsten van de steekproef te evalueren, met inbegrip van meting van het steekproefrisico.
<b>Niet-statistische steekproefmethode</b>	Een steekproefmethode zonder de kenmerken zoals hierboven aangegeven voor statistische steekproeven.

Bij het bepalen van de steekproefomvang moet de accountant het toelaatbare afwijkingspercentage (uitzonderingen) bepalen.

- **Gegevensgerichte werkzaamheden**

Uitvoeringsmaterialiteit (hetzij algehele of voor een specifiek item) wordt ingesteld in relatie tot algehele materialiteit (hetzij algehele of voor een specifiek item). Het toelaatbare afwijkingsniveau wordt ingesteld in relatie tot uitvoeringsmaterialiteit (hetzij algehele of voor het specifieke item, naar gelang het geval is). Hoe hoger het toelaatbare afwijkingniveau wordt ingesteld, hoe kleiner de steekproefomvang. Hoe lager het toelaatbare afwijkingsniveau wordt ingesteld, hoe groter de steekproefomvang. Merk op dat het toelaatbare afwijkingsniveau vaak hetzelfde is als de uitvoeringsmaterialiteit.

- **Toetsing van interne beheersingsmaatregelen**

Voor toetsingen van interne beheersingsmaatregelen is het toelaatbare afwijkingspercentage waarschijnlijk zeer klein, waarbij vaak geen afwijkingen mogelijk zijn of mogelijk slechts één. Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen leveren onderbouwende informatie of de interne beheersingsmaatregelen al dan niet werken. Als gevolg hiervan moeten ze alleen worden gebruikt als de werking van de beheersingsmaatregel betrouwbaar wordt geacht.

## 17.2 Gebruik van steekproeven

Alinea #	Relevante uittreksels uit de Standaard
530.6	Bij het opzetten van een steekproef dient de accountant rekening te houden met het doel van controlemaatregel en met de kenmerken van de populatie waaruit de steekproef zal worden getrokken. (Zie: Alinea A4-A9)
530.7	De accountant dient een steekproefomvang vast te stellen die voldoende is om het <b>sampling risk</b> tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen. (Zie: Alinea A10-A11)
530.8	De accountant dient eenheden voor de steekproef op zodanige wijze te selecteren dat elke steekproefeenheid in de populatie een kans maakt om te worden geselecteerd. (Zie: Alinea A12-A13)

Alinea #	Relevante uittreksels uit de Standaard
530.9	De accountant dient met betrekking tot elk geselecteerd item controlewerkzaamheden uit te voeren die passend zijn voor het beoogde doel.
530.10	Indien de controlemaatregel niet van toepassing is op het geselecteerde item dient de accountant deze werkzaamheid op een vervangende eenheid uit te voeren. (Zie: Alinea A14)
530.11	Indien de accountant niet in staat is om de opgezette controlewerkzaamheden dan wel passende alternatieve controlewerkzaamheden uit te voeren op een geselecteerd item, dient de accountant die eenheid bij toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen als een deviatie van de voorgeschreven interne beheersingsmaatregel te behandelen, en bij detailcontroles als een afwijking. (Zie: Alinea A15-A16)
530.12	De accountant dient de aard en oorzaak van alle onderkende deviaties of afwijkingen te onderzoeken, alsmede de mogelijke effecten daarvan op het doel van de controlemaatregel en op andere deelgebieden van de controle te evalueren. (Zie: Alinea A17)
530.13	In het zeer zeldzame geval dat de accountant een in een steekproef ontdekte deviatie of een ontdekte afwijking als een a-typische fout aanmerkt, dient hij een hoge mate van zekerheid te verkrijgen dat een dergelijke afwijking of deviatie niet representatief is voor de populatie. De accountant dient deze mate van zekerheid te verkrijgen door het uitvoeren van additionele controlewerkzaamheden gericht op het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie dat de afwijking of deviatie geen invloed heeft op het resterende deel van de populatie.
530.14	Voor detailcontroles dient de accountant de in de steekproef ontdekte afwijkingen te projecteren op de populatie. (Zie: Alinea A18-A20)
530.15	De accountant dient te evalueren: <ul style="list-style-type: none"> <li>a. De resultaten van de steekproef; en (Zie: Alinea A21-A22)</li> <li>b. De vraag of het bij de controle gebruikmaken van steekproeven een redelijke basis heeft verschaft om te komen tot conclusies over de populatie die is getoetst. (Zie: Alinea A23)</li> </ul>

### Een fundering bouwen

Telkens als statistische of niet-statistische steekproeftechnieken worden overwogen moet de accountant rekening houden met de volgende aangelegenheden en deze documenteren.

Figuur 17.2-1

Te overwegen factoren	Opmerkingen
Doel van de toetsing?	Het uitgangspunt voor de opzet van de toetsing is het doel van de toetsing te bepalen en welke beweringen zullen worden geadresseerd.
Primaire bron van onderbouwende informatie?	Wat is de primaire bron van onderbouwende informatie voor elke bewering die moet worden aangepakt en wat is de secundaire? Dit onderscheid helpt ervoor te zorgen dat de controle-inspanningen op het juiste doel worden gericht.
Eerdere ervaring?	Wat was de ervaring (indien aanwezig) met de uitvoering van soortgelijke toetsingen in eerdere verslagperioden?

Te overwegen factoren	Opmerkingen
	Overweeg de effectiviteit van de toetsing en het bestaan en de aard van (eventuele) gevonden afwijkingen in de geselecteerde steekproeven.
<b>Welke populatie?</b>	Stel zeker dat de populatie van items die moeten worden getoetst geschikt is voor het realiseren van de doelstellingen van de toetsing. Bij steekproeven worden geen items gevonden of getoetst die niet reeds deel uitmaken van de populatie. Zo kan bijvoorbeeld een steekproef van vorderingensaldi worden gebruikt om het bestaan van vorderingen te toetsen, maar een dergelijke populatie zou niet geschikt zijn voor het toetsen van de volledigheid van vorderingen. Overweeg ook de omvang van de populatie. In sommige gevallen kan geen statistische conclusie worden getrokken als de te toetsen populatie te klein is voor steekproeven.
<b>Welke steekproef-eenheid?</b>	Overweeg het doel van de toetsing en de bewering die worden geadresseerd. Deze beslissing bepaalt welke items worden gekozen om te worden getoetst. Voorbeelden zijn verkoopfacturen, verkooporders en rekeningsaldi van de klant.
<b>Statistisch of niet-statistisch?</b>	Uit statistische steekproeven kunnen statistische conclusies worden getrokken. Uit niet-statistische steekproeven kunnen conclusies op basis van professionele oordeelsvorming worden getrokken. Niet-statistische steekproeven worden vaak gebruikt in combinatie met andere controlewerkzaamheden die dezelfde bewering adresseren.
<b>Definitie van een deviatie</b>	Nalatigheid om een deviatie goed te definiëren veroorzaakt tijdverlies doordat medewerkers kleine uitzonderingen beoordelen die mogelijk geen deviatie vormen. Bepaal ook wat controled medewerkers verder moeten doen met de redenen en implicaties van gevonden deviaties.
<b>Dure items die moeten worden uitgesloten?</b>	Als er in de populatie grotere transacties of saldi zijn die apart kunnen worden geëvalueerd, kan dit resulteren in een kleinere steekproefomvang bij resterende items in de populatie. In sommige gevallen is het onderbouwende informatie die wordt verkregen uit toetsen van grotere transacties of saldi voldoende om steekproeven helemaal achterwege te kunnen laten.
<b>Gebruik van ASTs</b>	Geven auditsoftwaretechnieken (ASTs) een beter of efficiënter resultaat? Voor veel toetsingen kan 100% van de populatie worden getoetst met ASTs (in tegenstelling tot alleen een steekproef) en kunnen aangepaste rapportages worden opgesteld met ongebruikelijke items die nader moeten worden bestudeerd.
<b>Stratificatie mogelijk?</b>	Overweeg of de populatie kan worden gestratificeerd door ze te verdelen in aparte subpopulaties met een specifiek kenmerk. Als bijvoorbeeld een populatie een aantal transacties van grote waarde bevat, kan de populatie (voor een detailcontrole) worden gestratificeerd op geldwaarde. Zo kan een grotere controle-inspanning worden gericht op de items met grotere waarde, aangezien deze items potentieel de grootste afwijkingen kunnen bevatten in termen van overwaardering. Een populatie kan ook worden gestratificeerd volgens een bepaald kenmerk dat duidt op een hoger risico van afwijkingen. Bij het toetsen van de adequaatheid van de voorziening voor dubieuze vorderingen (waardering van debiteuren), kunnen de vorderingensaldi worden gestratificeerd op leeftijd. Als subpopulaties apart worden getoetst, worden de afwijkingen voor elke laag apart geprojecteerd. Geprojecteerde afwijkingen voor elke laag kunnen vervolgens worden gecombineerd om het mogelijke effect van afwijkingen op het rekeningssaldo of de transactiestroom te overwegen.
<b>Welke precisie is vereist?</b>	Uitvoeringsmaterialiteit wordt vaak gebruikt als de basis voor toelaatbare afwijking. Dit geeft tevens de precisie weer voor een statistische toetsing.

Te overwegen factoren	Opmerkingen
	<p>Uitvoeringsmaterialiteit moet worden gesteld op een bedrag dat rekening houdt met het mogelijke bestaan van niet-ontdekte en onbelangrijke afwijkingen die samen een bedrag vormen dat van materieel belang is.</p>
<p><b>Welk betrouwbaarheidsniveau is vereist?</b></p>	<p>Betrouwbaarheid is het niveau van aanvaardbaar risico (ontdekkingsrisico) dat de toetsing geen accurate resultaten produceert. Is een hoog betrouwbaarheidsniveau (resultierend in een grotere steekproef) of een lager betrouwbaarheidsniveau (resultierend in een kleinere steekproef) vereist? Het voor een bepaalde toetsing vereiste betrouwbaarheidsniveau wordt gebaseerd op factoren zoals:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• onderbouwende informatie verkregen uit andere bronnen zoals analytische beoordeling, andere gegevensgerichte werkzaamheden en toetsingen van de werking van gerelateerde interne beheersingsmaatregelen; en</li> <li>• het belang van de in de financiële overzichten opgenomen bewering of van het item in vergelijking met de algehele materialiteit.</li> </ul> <p>Een betrouwbaarheidsniveau van 95% geeft bijvoorbeeld aan dat als een bepaalde toetsing 100 keer werd uitgevoerd (waarbij willekeurig representatieve transacties worden geselecteerd), de resultaten in 95 van de 100 toetsingen nauwkeurig zouden zijn (binnen de marge van afwijking). Er is een risico dat 5 toetsingen van de 100 inaccuraat resultaten geven.</p>

Bij planning van statistische steekproeven moet toelaatbare deviatie of afwijkingpercentage worden geadresseerd.

Figuur 17.2-2

Te overwegen factoren	Opmerkingen
<p><b>Wat is de toelaatbare afwijking of het toelaatbare deviatiepercentage?</b></p>	<p><b>Een toelaatbare afwijking</b> wordt gebruikt in steekproeven van detailcontroles om het risico te adresseren dat het totaal van afwijkingen die individueel niet van materieel belang zijn resulteert in afwijkingen van materieel belang in financiële overzichten. Deze wordt tevens gebruikt om een marge te bieden voor mogelijke niet-ontdekte afwijkingen. Een toelaatbare afwijking is de toepassing van uitvoeringsmaterialiteit op een bepaalde steekproefprocedure. De toelaatbare afwijking kan hetzelfde of een lager bedrag zijn dan uitvoeringsmaterialiteit.</p> <hr/> <p><b>Een toelaatbaar deviatiepercentage</b> wordt gebruikt voor toetsingen van interne beheersingsmaatregelen waarbij de accountant een percentage deviatie van de voorgeschreven interne beheersingsprocedures instelt om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen. Accountant probeert om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat het ingestelde deviatiepercentage niet wordt overschreden door het feitelijke deviatiepercentage in de populatie.</p>

## 17.3 Omvang van gegevensgerichte werkzaamheden (bij gebruik van statistische steekproefmethode)

Hoe groter de risico's van afwijkingen van materieel belang, hoe groter de omvang van vereiste gegevensgerichte werkzaamheden. De omvang van gegevensgerichte werkzaamheden kan worden verminderd door de werking van interne beheersing te toetsen. Als de resultaten echter onbevredigend zijn, kan het zelfs nodig zijn om de omvang van gegevensgerichte werkzaamheden te vergroten.

### Steekproefomvang bepalen - Geldsteekproeven

De meest algemene steekproefmethode voor detailcontroles bestaat uit geldsteekproeven. Volgens deze methode is de waarschijnlijkheid dat een item (bijvoorbeeld een debiteurensaldo) wordt geselecteerd voor toetsen recht evenredig met de geldswaarde van het item. Een debiteurensaldo van 6.000€ wordt daarom drie keer zo waarschijnlijk gekozen als een debiteurensaldo van 2.000€. Op grond van deze methode is het niet passend om fysieke eenheden te kiezen, zoals elke 50e factuur of transactie. Hoewel geldsteekproeven de meest algemene steekproeven zijn die accountants gebruiken, zijn er nog enkele andere steekproefmethoden die in bepaalde omstandigheden passender kunnen zijn. Deze andere steekproefmethoden worden niet besproken in deze handleiding.

### Keuze van betrouwbaarheidsfactoren

Bij het opzetten van een gegevensgerichte controle kan het voor de accountant nuttig zijn om drie niveaus van risicoverlaging te gebruiken, zoals hoog, matig en laag. Het verschil tussen de niveaus kan zijn gebaseerd op de betrouwbaarheidsfactor die wordt gebruikt voor de keuze van de steekproef. Hoe hoger de betrouwbaarheidsfactor, hoe groter de steekproefgrootte en het verkregen niveau van risicoverlaging. Het volgende figuur bevat voorbeelden van betrouwbaarheidsniveaus om hoge, matige en lage risicoverlagingen te verkrijgen.

Figuur 17.3-1

Vereiste risicoverlaging	Betrouwbaarheidsniveau	Betrouwbaarheidsfactor
Hoog	95%	3,0
Matig	80 - 90%	1,6 - 2,3
Laag	65 - 75%	1,1 - 1,4

Een effectieve reeks controlewerkzaamheden die is opgezet om in te spelen op de ingeschatte risico's en op specifieke beweringen kan een mix van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen en gegevensgerichte werkzaamheden bevatten.

De volgende tabel bevat een gedeeltelijke lijst van betrouwbaarheidsfactoren voor verschillende betrouwbaarheidsniveaus. Als bijvoorbeeld een betrouwbaarheidsniveau van 90% is vereist, moet een betrouwbaarheidsfactor van 2,3 worden gebruikt.

Figuur 17.3-2

Vereiste risicoverlaging	Betrouwbaarheidsniveau	Vereiste risicoverlaging	Betrouwbaarheidsniveau
50%	0,7	80%	1,6
55%	0,8	85%	1,9
60%	0,9	90%	2,3
65%	1,1	95%	3,0
70%	1,2	98%	3,7
75%	1,4	99%	4,6

## De steekproef kiezen

Figuur 17.3-3

Geldeenheid	Opmerkingen
Proces voor steekproefkeuze	Verwijder de dure en essentiële items uit de populatie. Bereken de steekproefinterval. Kies een willekeurig beginpunt voor de keuze van het eerste item. Het willekeurige beginpunt kan reiken van 1€ tot de steekproefinterval. Elke volgende selectie vindt plaats op de waarde van de vorige selectie plus een steekproefinterval.

### Toelichting:

Stel zeker dat het selectieproces voor de steekproef, met inbegrip van de basis voor de keuze van het willekeurige beginpunt (afkomstig van een willekeurige getallengenerator of toepassing van professionele oordeelsvorming), op de juiste wijze is gedocumenteerd.

### Stap 1 - De steekproefinterval berekenen

De formule luidt als volgt.

$$\text{Steekproefinterval} = \text{Uitvoeringsmaterialiteit (Toelaatbare afwijking)} \div \text{Betrouwbaarheidsfactor}$$

Als de steekproefinterval 17.391€ was, dan kan de eerste rekening die moet worden geselecteerd willekeurig worden gekozen als degene die de 10.000e€ bevat. De tweede geselecteerde rekening wordt dan de rekening die het cumulatieve bedrag van de 27.391e€ bevat (beginpunt + steekproefinterval = 10.000€ + 17.391€). De derde geselecteerde rekening wordt dan de rekening die het cumulatieve bedrag van de 44.782e€ bevat. (27.391€ + 17.391€). Dit proces gaat verder tot het einde van de populatie.

### Stap 2 - De steekproefomvang berekenen

De steekproefomvang voor geldsteekproeven op representatieve items worden gewoonlijk bepaald met de volgende formule.

$$\text{Steekproefgrootte} = \text{Te toetsen populatie} \div \text{Steekproefinterval}$$

De te toetsen populatie is exclusief eventuele specifieke items die zijn verwijderd voor afzonderlijke evaluatie.

### Stap 3 - De steekproef selecteren

Verwijder eventuele dure en essentiële items uit de populatie (voor afzonderlijke behandeling) en bereken het steekproefinterval (zie Stap 1 hierboven). Kies vervolgens een willekeurig beginpunt voor de keuze van het eerste item. Het willekeurige beginpunt kan reiken van 1€ tot de steekproefinterval. Elke volgende selectie vindt plaats op de waarde van de vorige selectie plus een steekproefinterval.

De volgende drie voorbeelden bevatten een overzicht van dit proces.

### Voorbeeld 1 - Steekproeven op debiteurensaldi

Figuur 17.3-4

Vraag	Wijze van inspelen
Doel van de toetsing	Het bestaan zekerstellen van debiteuren door een steekproef van vorderingensaldi te selecteren en bevestigingsbrieven te sturen
Risico's van afwijkingen van materieel belang in de relevante bewerkingen	Bestaan = hoog risico
Te toetsen populatie	Debiteurensaldi aan het einde van de verslagperiode
Geldswaarde van populatie	177.203€
Specifieke items voor afzonderlijke evaluatie	38.340€
Risicoverlaging verkregen uit het toetsen van interne beheersingsmaatregelen	Geen
Risicoverlaging uit andere werkzaamheden zoals risico-inschattingswerkzaamheden	Beperkt
Te gebruiken betrouwbaarheidsfactor (beperken voor risicoverlaging verkregen uit andere bronnen)	Geen andere bronnen van risicoverlaging dus wordt 95% of 3,0 gebruikt
Uitvoeringsmaterialiteit	15.000€
Verwachte deviatie in steekproef	Geen

$$\text{Steekproefinterval} = 15.000\text{€} / 3,0 = 5.000\text{€}$$

$$\text{Steekproefomvang} = (177.203\text{€} - 38.340\text{€}) / 5.000\text{€} = 28$$

In dit voorbeeld was het steekproefinterval 5.000€. Als daarom het eerste willekeurig gekozen item 436€ was, dan valt het volgende item in de transactie of het saldo dat het cumulatieve bedrag van 5.436€ bevat. Het derde item valt in de transactie of het saldo dat het cumulatieve bedrag van 10.436€ bevat enzovoort tot de 28 items zijn gekozen.

#### Toelichting:

Het is waarschijnlijk dat de items met hogere waarden worden geselecteerd voor het toetsen (zie de deelpopulatie van debiteurensaldi hieronder).

Figuur 17.3-5

	Debiteurensaldo	Cumulatief totaal	Steekproefinterval	Opnemen in steekproef?
Klant A	4.750	4.750	436	Ja
Klant B	3.500	8.250	5.436	Ja
Klant C	1.800	10.050	10.436	Nee
Klant D	2.700	12.750	10.436	Ja
Klant E	950	13.700	15.436	Nee
Klant F	2.580	16.280	15.436	Ja

### Voorbeeld 2 - Steekproeven op debiteurensaldi

Figuur 17.3-6

Vraag	Respons
Doel van de toetsing	Het bestaan zekerstellen van vorderingen door een steekproef van debiteurensaldi te selecteren en bevestigingsbrieven te sturen
Risico's van afwijkingen van materieel belang in de relevante beweringen	Bestaan = matig risico
Te toetsen populatie	Debiteurensaldi aan het einde van de periode
Geldswaarde van populatie	177.203€
Specifieke items voor afzonderlijke evaluatie	38.340€
Risicoverlaging verkregen uit toetsen van interne beheersingsmaatregelen	Voor gerelateerde interne beheersingsmaatregelen is een laag niveau van beheersingsrisico vastgesteld
Risicoverlaging uit andere werkzaamheden (zoals risico-inschattingswerkzaamheden)	Beperkt
Te gebruiken betrouwbaarheidsfactor (beperken voor risicoverlaging verkregen uit andere bronnen)	In het licht van andere bronnen van onderbouwende informatie wordt een betrouwbaarheidsfactor van 70% (1,2) gebruikt
Uitvoeringsmaterialiteit	15.000€
Verwachte deviatie in steekproef	Geen



$$\begin{aligned} \text{Steekproefinterval} &= 15.000\text{€} / 1,2 &= 12.500\text{€} \\ \text{Steekproefomvang} &= (177.203\text{€} - 38.340\text{€})/12.500\text{€} &= 12 \end{aligned}$$

### Voorbeeld 3 - Steekproeven op inkoopfacturen

Figuur 17.3-7

Vraag	Respons
Doel van de toetsing	Zekerheid over het bestaan en de accuraatheid van inkopen door een steekproef van inkoopfacturen te nemen
Risico's van afwijkingen van materieel belang in de relevante beweringen	Bestaan = laag risico Accuraatheid = laag risico
Te toetsen populatie	Inkoopfacturen voor de verslagperiode
Geldswaarde van populatie	879.933€
Specifieke items voor afzonderlijke evaluatie	46.876€
Risicoverlaging verkregen uit toetsen van interne beheersingsmaatregelen	Geen
Risicoverlaging uit andere werkzaamheden (zoals risico-inschattingswerkzaamheden)	Matig effectieve gegevensgerichte cijferanalyses
Te gebruiken betrouwbaarheidsfactor (beperken voor risicoverlaging verkregen uit andere bronnen)	In het licht van andere bronnen van onderbouwende informatie wordt een betrouwbaarheidsfactor van 80% (1,6) gebruikt
Uitvoeringsmaterialiteit	15.000€
Verwachte deviatie in steekproef	Geen

$$\begin{aligned} \text{Steekproefinterval} &= 15.000\text{€} / 1,6 &= 9.375\text{€} \\ \text{Steekproefomvang} &= (879.933\text{€} - 46.876\text{€})/9.375\text{€} &= 89 \end{aligned}$$

Zoals hierboven aangegeven kan de steekproefomvang voor gegevensgerichte controles zeer groot worden bij het onderzoeken van transactiestromen. Om de vereiste onderbouwende informatie te verkrijgen is het vaak efficiënter om interne beheersingsmaatregelen te toetsen (waar de steekproefomvang kleiner is) of andere soorten controlewerkzaamheden uit te voeren.

### Afwijkingen projecteren

Dit proces wordt verklaard in het volgende figuur.

Figuur 17.3-8

Stappen voor het projecteren van de omvang van afwijkingen	
1.	Bereken het afwijkingpercentage in elk item. Als blijkt dat het bedrag 50€ is, maar 60€ had moeten zijn, bedraagt de afwijking 10€ of 17% van het totaal.
2.	Tel de afwijkingpercentages op en saldeer overwaarderingen en onderwaarderingen.
3.	Bereken het gemiddelde afwijkingpercentage per steekproefitem door de totale afwijkingpercentages te delen door het aantal van alle steekproefitems (met en zonder afwijking).
4.	Vermenigvuldig het gemiddelde afwijkingpercentage met de geldswaarde van de totale representatieve populatie (met uitzondering van dure en essentiële items). Dit resulteert in de geprojecteerde afwijking voor de steekproef. Dit is uiteraard exclusief eventuele afwijkingen die worden aangetroffen in dure en essentiële items die eerder uit de steekproef waren verwijderd.

Een steekproef op 50 items geselecteerd uit een populatie van 250.000€ bevatte bijvoorbeeld de volgende drie afwijkingen.

Figuur 17.3-9

Correcte waarde	Gecontroleerde waarde	Afwijking	Afwijking %
500€	400€	100€	20,00%
350	200	150	42,86%
600	750	(150)	(25,00%)
Totaal foutpercentage (som van afwijkingpercentages)			37,86%
Gemiddeld afwijkingpercentage: 37,86% ÷ 50 (steekproefgrootte)			0,7572%
<b>Geprojecteerde afwijking:</b> 0,7572% × 250.000€ (populatie) =			<b>1.893€</b>

De geprojecteerde afwijking wordt soms de “meest waarschijnlijke fout” (MWF) genoemd.

## AANDACHTSPUNT

### A-typische fouten

Het is misschien verleidelijk om sommige afwijkingen/deviaties (ontdekt in een steekproef) te beschouwen als een a-typische fout (niet representatief voor de populatie) en buiten beschouwing te laten bij het projecteren van afwijkingen in de populatie. Er zijn echter aanvullend controlewerkzaamheden nodig, ongeacht of de afwijking/deviatie al dan niet representatief is voor de populatie:

- Als de deviatie representatief is voor de populatie moet de accountant de aard en oorzaak onderzoeken en hun mogelijke effect op het doel van de controleprocedure en andere onderdelen van de controle evalueren.

- Als de deviatie als een a-typische fout wordt beschouwd dient de accountant een hoge mate van zekerheid verkrijgen dat een dergelijke afwijking of deviatie niet representatief is voor de populatie. Dit vereist de uitvoering van verdere controlewerkzaamheden om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen dat de deviatie niet van invloed is op de rest van de populatie.

Merk op dat in Standaard 530.13 staat dat a-typische fouten slechts in zeer zeldzame omstandigheden voorkomen.

## 17.4 Omvang van gegevensgerichte cijferanalyses

Gegevensgerichte cijferanalyses zijn ofwel de primaire toetsing van het rekeningsaldo of ze worden gebruikt in combinatie met andere detailcontroles die op passende wijze zijn verminderd in hun omvang.

In Deel 1, Hoofdstuk 10 staat een overzicht van de twee niveaus van risicoverlaging die kunnen worden verkregen door het uitvoeren van gegevensgerichte cijferanalyses. Deze risicoverlaging is uiterst effectief (d.w.z. de primaire toetsing) en matig effectief.

Eenvoudige cijferanalyse (zoals een vergelijking van de resultaten van vorig jaar met dit jaar) kan helpen om een probleem te onderkennen dat verder moet worden bestudeerd, maar biedt weinig verdere controle-informatie. Dit soort cijferanalyse kan worden gebruikt om inzicht te verwerven in de entiteit, risico-inschattingswerkzaamheden uit te voeren en de uiteindelijke financiële overzichten te beoordelen.

Bij het opzetten van gegevensgerichte cijferanalyses moet de accountant:

- het verschilbedrag vanuit de verwachting ontwikkelen dat zonder verder onderzoek kan worden aanvaard. Dit moet voornamelijk worden beïnvloed door materialiteit en consistentie met het gewenste niveau van risicoverlaging;
- de mogelijkheid overwegen dat een combinatie van afwijkingen in het specifieke rekeningsaldo, de transactiestroom of de toelichting zou kunnen totaliseren tot een onaanvaardbaar bedrag; en
- het gewenste niveau van risicoverlaging verhogen naarmate risico's van afwijkingen van materieel belang toenemen.

*Figuur 17.4-1*

### Voorbeeld van een gegevensgerichte cijferanalyse

Vragen	Respons
Beschrijf de analyse die moet worden uitgevoerd en de verwachte uitkomst hiervan.	<i>Vermenigvuldig de huurprijs per flat met het aantal huurflats om de opbrengsten uit appartementen te voorspellen en vergelijk de uitkomst vervolgens met de opbrengst die is geboekt in de administratie van de entiteit</i>
Wat is de waarde van het geboekte bedrag?	278.000€
Om welke beweringen gaat het?	<i>Volledigheid, Bestaan en het Accuraat zijn</i>
Hoeveel verschil (tussen geboekte bedragen en verwachte waarden) is aanvaardbaar?	1%
Restrisico van afwijking van materieel belang na uitvoering van de analyse (d.w.z. matig of laag).	<i>Laag</i>

Vragen	Respons	WD-ref.
Beschrijf details van elk gegevenselement dat wordt gebruikt om de verwachte uitkomst te berekenen (d.w.z. financieel en niet-financieel).	Beschrijf de procedures die worden uitgevoerd om de betrouwbaarheid van elk gegevenselement te evalueren (denk aan bron, vergelijkbaarheid, aard, relevantie en beheersing van opstelling).	
1. <i>Huurflats</i>	<i>We hebben de plattegronden beoordeeld en het gebouw fysiek geïnspecteerd op grote veranderingen.</i>	
2. <i>Huur per flat</i>	<i>We hebben een steekproef van huurcontracten beoordeeld om de verschuldigde huur te bepalen.</i>	
3.		
4.		
Verschaf details van de berekening, de verwachte uitkomst en de resultaten van de vergelijking met het geboekte bedrag: <i>Aantal huurflats = 26 Huur per flat = 12.000€ per jaar</i> <i>Berekening = 26 X 12.000 = 312.000€. Het verschil met het geboekte bedrag is 34.000€</i>		
Als het verschil (tussen geboekte bedragen en verwachte waarden) de aanvaardbare waarde overschrijdt, verklaar dan welk onderzoek is uitgevoerd en de uitkomsten daarvan (d.w.z. verzoeken om inlichtingen bij het management, verkrijgen van aanvullend onderbouwende informatie en uitvoering van andere controlewerkzaamheden).		
We hebben verzocht om inlichtingen met betrekking tot het verschil en geverifieerd dat tijdens het jaar elke maand gemiddeld twee flats leegstonden (niet dezelfde) en dat een flat niet verhuurd was en werd gebruikt voor vergaderingen en incidenteel onderdak voor bezoekers. Dit verklaart 36.000€ van het verschil, zodat nog 2.000€ niet is verklaard. Dit ligt onder het hierboven beschreven aanvaardbare niveau.		
Conclusie: De toetsing is met succes voltooid.		

## AANDACHTSPUNT

Het gebruik van “niet-financiële” gegevens in een gegevensgerichte cijferanalyse kan het resultaat vaak verbeteren. Niet-financiële gegevens kunnen bijvoorbeeld bestaan uit informatie zoals personeelssterkte, het aantal vierkante meters van een winkel of het aantal specifieke producten dat is verzonden.

Bij het uitvoeren van cijferanalyses is het verplicht om verwachtingen te formuleren (bijv. de relatie met gerelateerde saldi, veranderingen ten opzichte van de vorige verslagperiode etc.) en deze verwachtingen vervolgens te vergelijken met de informatie in de financiële overzichten. Vermijd de omgekeerde benadering door te beginnen met de financiële informatie en vervolgens te proberen om variaties te verklaren aan de hand van kennis van de klant en diens omgeving. Cijferanalyses zijn veel sterker als ze worden gecreëerd door verwachtingen die zijn gebaseerd op inzicht in de entiteit en diens omgeving. De betrouwbaarheid van alle gebruikte “niet-financiële gegevens” moet worden bepaald voordat ze worden gebruikt in een gegevensgerichte cijferanalyse.

## 17.5 Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen - Werking

Controlewerkzaamheden voor het toetsen van de interne beheersingsmaatregelen bestaan uit een of meer van de hieronder aangegeven soorten.

Figuur 17.5-1

Toetsingen van de interne beheersing over de werking	
<b>Soorten werkzaamheden</b>	Verzoeken om inlichtingen bij desbetreffende medewerkers. (Maar vergeet niet dat alleen verzoeken om inlichtingen onvoldoende is om de werking van de interne beheersingsmaatregelen te toetsen.)
	Inspectie van relevante documentatie.
	Observatie van de activiteiten van de entiteit.
	Heruitvoering van de toepassing van de beheersing.

### Diepgaande interne beheersingsmaatregelen (op het niveau van de entiteit)

Alinea #	Relevante uittreksels uit de Standaarden
315.4	De accountant dient inzicht te verwerven in de interne beheersingsomgeving. Als onderdeel van het verwerven van dit inzicht dient de accountant te evalueren of: <ol style="list-style-type: none"> <li>Het management, onder het toezicht van degenen belast met governance, een cultuur van eerlijkheid en ethisch gedrag heeft gecreëerd en gehandhaafd; en</li> <li>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>

Toetsingen van de diepgaande interne beheersingsmaatregelen die bestaan op het niveau van de entiteit hebben de neiging om subjectiever te zijn (zoals toetsingen van het streven naar competentie of inzicht in het beleid van de entiteit voor aanvaardbaar gedrag) dan toetsingen van specifieke transactionele interne beheersingsmaatregelen. Niettemin vormen deze interne beheersingsmaatregelen samen de juiste fundering voor de andere componenten van de interne beheersing.

Onderstaand figuur bevat een beschrijving van enkele mogelijke methoden voor het toetsen van diepgaande interne beheersingsmaatregelen (op het niveau van de entiteit).

Figuur 17.5-2

Beheersingsomgeving	Mogelijke toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen
<b>Communicatie en handhaving van integriteit en ethische waarden</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Lees de verklaring op website van de entiteit en elke gedragscode of equivalent hiervan.</li> <li>Beoordeel de communicatie met de staf.</li> <li>Voer gesprekken met een steekproef van de staf.</li> </ul>

Beheersingsomgeving	Mogelijke toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen
Committeren aan competentie	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Beoordeel wervings- en ontslagbeleid.</li> <li>• Beoordeel functiebeschrijvingen en documentatie in geselecteerde medewerkerdossiers.</li> </ul>
Deelname door degenen belast met governance	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Beoordeel alle gemaakte zelfinschattingen.</li> <li>• Beoordeel de kwalificaties van leden van degenen belast met governance en notulen van vergaderingen.</li> <li>• Woon een vergadering bij als waarnemer.</li> </ul>
Filosofie en werkwijze van management	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Beoordeel alle documentatie.</li> <li>• Voer gesprekken met een steekproef van de staf.</li> </ul>
Organisatiestructuur	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Beoordeel de structuur in het licht van best practices voor de aard van de entiteit.</li> </ul>
Toewijzing van autoriteit en verantwoordelijkheid	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Controleer alle documentatie zoals functiebeschrijvingen.</li> </ul>
Beleidslijnen en praktijken van personeelszaken	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Beoordeel beleid, praktijken en naleving.</li> <li>• Beoordeel medewerkerdossiers voor stafevaluaties, bijgewoonde trainingsprogramma's ed.</li> </ul>

Soortgelijke toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen kunnen worden opgezet om andere diepgaande beheersingsmaatregelen (op het niveau van de entiteit) te adresseren, zoals:

- risico-inschatting;
- informatiesystemen;
- het monitoren
- proces voor afsluiten van de verslagperiode; en
- interne beheersingsmaatregelen tegen fraude.

De uitkomsten van toetsingen van diepgaande interne beheersingsmaatregelen kunnen ook moeilijker te documenteren zijn dan de interne beheersing op het niveau van het bedrijfsproces (zoals beoordelen of een betaling was goedgekeurd, dat kan worden gedocumenteerd met een eenvoudige ja/nee-reactie). Als gevolg daarvan wordt de evaluatie van diepgaande interne beheersingsmaatregelen (op het niveau van de entiteit en algemene interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot IT) vaak gedocumenteerd met dossiernotities samen met onderbouwende informatie.

Om bijvoorbeeld te toetsen of het management de noodzaak van integriteit en ethische waarden communiceert aan alle medewerkers en haar beleidslijnen handhaaft, kan uit medewerkers een steekproef worden genomen voor een gesprek. De medewerkers kan worden gevraagd over communicaties van het management die ze hebben ontvangen, welke beleidslijnen en procedures er bestaan, welke waarden ze dagelijks door het management gedemonstreerd zien en of het beleid inderdaad wordt gehandhaafd.

Als de algemene reactie van medewerkers is dat het management inderdaad de noodzaak van integriteit en ethische waarden heeft gecommuniceerd en dat er gevallen zijn waarbij de beleidslijnen werden gehandhaafd, dan is de toetsing een succes. Details van de gesprekken met elke medewerker en ondersteunende documentatie (zoals beleid, communicaties en handavingsacties van de entiteit) moeten dan worden vastgelegd in een dossiernotitie met daarin de betreffende conclusies.

## AANDACHTSPUNT

### Timing

De diepgaande interne beheersingsmaatregelen (op het niveau van de entiteit) moeten bij voorkeur vroeg in het controleproces worden getoetst. De uitkomsten van de toetsingen van deze interne beheersingsmaatregelen kunnen van invloed zijn op de aard en omvang van andere geplande controlewerkzaamheden. Als bijvoorbeeld wordt onderkend dat de houding van het management tegenover de interne beheersingsmaatregelen niet zo goed is als verwacht, dan zijn verdere werkzaamheden vereist met betrekking tot rekeningsaldi en transactiestromen.

### Planning

Neem de tijd om de best passende manier te bepalen om de diepgaande interne beheersingsmaatregelen (op het niveau van de entiteit) te toetsen. Overweeg gebruik te maken van een goede combinatie van toetsingen met betrekking tot het verzoeken om inlichtingen, observatie, heruitvoering en inspecties.

### Stel open vragen

Vermijd ja/nee-vragen. Stel in plaats daarvan vragen waaruit informatie naar voren komt die u misschien nog niet kent. Vraag bijvoorbeeld "Bent u ooit gevraagd om af te wijken van gevestigde grondslagen voor de financiële verslaggeving of om iets te doen dat u een onaangenaam gevoel bezorgde?" Vergeet ook niet om aandachtig te luisteren naar de antwoorden en om de lichaamstaal van de betrokken persoon te beoordelen op tekenen van onbehagen of verwarring.

### Opvolgen van openstaande aangelegenheden

Als het management of een medewerker weigert om gevraagde informatie te geven of als u onverwachte informatie krijgt, zorg er dan voor dat deze op de juiste wijze wordt opgevolgd en dat indien nodig wijzigingen worden aangebracht in de algehele controleaanpak en geplande werkzaamheden.

### Monitoren van de interne beheersingsmaatregelen in grotere entiteiten

Sommige grotere entiteiten hebben interne beheersingsmaatregelen voor het monitoren ontwikkeld op het niveau van de entiteit die onderbouwende informatie bieden van het doorlopend functioneren van de interne beheersingsmaatregelen op het niveau van de entiteit. Als dit het geval is, overweeg dan welk vertrouwen er in deze interne beheersingsmaatregelen kan worden gevestigd om de algehele omvang van andere vereiste toetsingen te verminderen.

Hoewel de meeste diepgaande (op het niveau van de entiteit) en algemene interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot IT worden getoetst met behulp van professionele oordeelsvorming en objectief worden toegepast op de omstandigheden, zijn er toch enkele situaties waarin het gebruik van een representatieve steekproef passend kan zijn. Een voorbeeld is de beschikbaarheid van onderbouwende informatie dat maandelijks financiële overzichten zijn beoordeeld en dat passende actie werd ondernomen.

### Transactionele interne beheersingsmaatregelen - Attributieve steekproefmethode

Toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen bieden onderbouwende informatie dat een beheersingsmaatregel effectief werkt tijdens de specifieke verslagperiode waarin er op wordt vertrouwd, bijvoorbeeld een jaar.

Omdat transactionele interne beheersingsmaatregelen hetzij effectief werken of niet, is het niet de moeite waard om het functioneren van de interne beheersingsmaatregelen te toetsen die uiteindelijk onbetrouwbaar zouden kunnen blijken. Bij onbetrouwbare interne beheersingsmaatregelen bestaat er een waarschijnlijkheid dat deviaties worden aangetroffen. De steekproefomvang voor toetsingen van interne beheersingsmaatregelen zijn vaak klein omdat ze zijn gebaseerd op het uitgangspunt dat geen uitzonderingen worden gevonden. Anders zou de vereiste steekproefomvang veel groter moeten zijn.

Enkele van de factoren die moeten worden overwogen bij het inschatten van de betrouwbaarheid van interne beheersingsmaatregelen staan hieronder weergegeven.

Figuur 17.5-3

Toetsing van de opzet van de interne beheersingsmaatregelen	
Te overwegen factoren	Is het mogelijk dat de gevestigde procedures zijn omzeild door het management (d.w.z. het door het management doorbreken van de interne beheersingsmaatregelen)?
	Heeft beheersing een belangrijk handmatig element dat vatbaar zou kunnen zijn voor fouten?
	Is er een zwakke beheersingsomgeving?
	Zijn de algemene interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot IT slecht?
	Is het doorlopend monitoren van de interne beheersing slecht?
	Hebben zich tijdens de periode personeelwijzigingen voorgedaan die een significante invloed hebben op de toepassing van de beheersing?
	Maakt het kleine aantal medewerkers dat is betrokken bij het functioneren van de beheersing een zinvolle functiescheiding praktisch niet uitvoerbaar?
	Hebben gewijzigde omstandigheden veranderingen in het functioneren van de beheersing nodig gemaakt?

### Steunen op indirecte interne beheersingsmaatregelen

Overweeg de noodzaak om controle-informatie te verkrijgen die de werking van significante indirecte interne beheersingsmaatregelen ondersteunt. Dit zijn interne beheersingsmaatregelen waarvan andere interne beheersingsmaatregelen afhankelijk zijn, zoals niet-financiële informatie geproduceerd door een apart proces, de behandeling van uitzonderingen en periodieke beoordelingen van rapportages van managers. Waar significant, is onderbouwende informatie van de werking van de indirecte interne beheersingsmaatregelen vereist. Als een van bovenstaande factoren significant is, kan het effectiever zijn om gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren.

Bij het opzetten van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen dient de accountant zich te richten op de onderbouwende informatie die wordt verkregen met betrekking tot de relevante beweringen (de punten waar afwijkingen in de financiële overzichten zouden kunnen voorkomen), in tegenstelling tot de aard van de beheersing zelf. Interne beheersingsmaatregelen zijn opgezet om risico's te mitigeren en bijvoorbeeld te zorgen voor de volledigheid van verkopen.

Er zijn ook een aantal praktische voordelen in het opzetten van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen die in de eerste plaats zijn gericht op de bewering die moet worden geadresseerd. Bijvoorbeeld:

- De getoetste interne beheersingsmaatregelen kunnen rechtstreeks worden gekoppeld aan de risico's van afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten;
- Omdat de doelstelling van de toetsing niet afhankelijk is van specifieke interne beheersingsmaatregelen kunnen andere interne beheersingsmaatregelen worden getoetst die inspelen op dezelfde risico's (of beheersingsdoelstellingen). Daardoor kan onvoorspelbaarheid of variatie bij het toetsen worden gebruikt; en
- Het maakt het makkelijker om door de entiteit geïntroduceerde nieuwe interne beheersingsmaatregelen die dezelfde beweringen adresseren te evalueren en te toetsen.

Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen zijn vaak opgezet om ofwel een laag of een matig niveau van beheersingsrisico (hoog of matig niveau van risicoverlaging (betrouwbaarheid)) te bieden dat de beheersing die wordt getoetst effectief functioneert.



Bij het opzetten van toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen kan het voor de accountant nuttig zijn om rekening te houden met de twee betrouwbaarheidsniveaus die moeten worden verkregen uit toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen:

- Een hoog niveau van betrouwbaarheid (laag niveau van resterend risico). Dit geldt wanneer primaire onderbouwende informatie afkomstig is van toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen; en
- Een matig niveau van betrouwbaarheid (matig niveau van resterend risico). Dit geldt wanneer de toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen worden gecombineerd met andere gegevensgerichte werkzaamheden om een specifieke bewering te adresseren.

De attributieve steekproefmethode wordt vaak gebruikt om interne beheersingsmaatregelen te toetsen. Bij deze techniek wordt gebruik gemaakt van de kleinste steekproefomvang die een gespecificeerde kans biedt op ontdekking van een deviatiepercentage dat het toelaatbare deviatiepercentage overschrijdt.

Figuur 17.5-4

<b>Toetsing van de opzet van de interne beheersingsmaatregelen</b>	
<b>Attributieve steekproefmethode/ 'Discovery sampling'</b>	<p>Ideaal voor het toetsen van de werking van de interne beheersingsmaatregelen die al zijn ingeschat als zeer betrouwbaar tijdens de evaluatie van beheersingsopzet en -implementatie.</p> <hr/> <p>Als een bepaald niveau van deviatie wordt verwacht in de uitvoering van een beheersingsmaatregel, wordt geadviseerd om alternatieve methoden voor het vergaren van controle-informatie te overwegen.</p> <hr/> <p>Als geen deviaties worden gevonden in een dergelijke steekproef op een toetsing van interne beheersingsmaatregelen kan de accountant verklaren dat de beheersing effectief functioneert. Als een deviatie wordt gevonden is het gewoonlijk efficiënter om de werkzaamheden te stoppen en in plaats daarvan alternatieve gegevensgerichte controlewerkzaamheden uit te voeren. Eén enkele afwijking van interne beheersingsmaatregelen veroorzaakt waarschijnlijk al een herziening van het ingeschatte niveau van beheersingsrisico. Verder gaan met een toetsing nadat een deviatie is gevonden vergt een significante uitbreiding van de steekproefomvang en mogelijk worden geen verdere deviaties aangetroffen.</p>

### De steekproefomvang bepalen

De steekproefomvang wordt bepaald zoals hieronder aangegeven.

$$\text{Steekproefomvang} = \text{Betrouwbaarheidsfactor} \div \text{Toelaatbaar deviatiepercentage}$$

Voor het toetsen van de werking van beheersingsmaatregelen met minimaal steunen op ander uitgevoerd werk wordt vaak een betrouwbaarheidsniveau van 90% (gerelateerde betrouwbaarheidsfactor = 2,3) gebruikt (zie Figuur 17.3-2 voor de tabel met betrouwbaarheidsfactoren). Het maximaal toelaatbare deviatiepercentage kan 10% zijn. De kleinste steekproefgrootte zou in dat geval 23 zijn, berekend als volgt.

$$\text{Betrouwbaarheidsfactor (2,3)} \div \text{Toelaatbaar deviatiepercentage (0,1)} = \text{Steekproefomvang van 23}$$

Als andere onderbouwende informatie (zoals onderbouwende informatie uit gegevensgerichte controlewerkzaamheden) is verkregen voor een bepaalde bewering, dan kan de betrouwbaarheidsfactor zodanig worden verminderd dat alleen een matig niveau van risicoverlaging wordt verkregen door het toetsen van de werking van een beheersingsmaatregel. In een dergelijk geval kan een betrouwbaarheidsniveau van 80% (gerelateerde betrouwbaarheidsfactor = 1,61) worden

gebruikt, resulterend in de kleinste steekproefomvang van 8. Sommige accountantskantoren gebruiken iets hogere betrouwbaarheidsfactoren, resulterend in de kleinste steekproefomvang van 10 items voor een matig niveau van risicoverlaging en 30 voor een hoger niveau van risicoverlaging.

### De steekproef selecteren

Hier volgt een beschrijving van het selecteren van een steekproef.

Figuur 17.5-5

Benodigde stappen	
De steekproef selecteren	Bepaal het doel van de werkzaamheden en de onderbouwende informatie die deze opleveren in relatie tot de beweringen die ten grondslag liggen aan de te toetsen beheersingsattributen.
	Selecteer de geschikte populatie van items om de doelstelling van de toetsing te realiseren. Dit kan verschillen afhankelijk van de onderliggende bewering die wordt geadresseerd. Zo kunnen bijvoorbeeld facturen worden gekozen voor het toetsen van het bestaan van verkopen, maar deze documenten leveren geen onderbouwende informatie voor de volledigheid van verkopen. In dat geval is het een betere keuze om orderinvoer- of verzenddocumenten naar een factuur te traceren en vervolgens naar de debiteuren.
	Bepaal de kleinst nodige steekproefomvang om het vereiste niveau van risicoverlaging te verkrijgen. Dit kunnen matige of hoge niveaus van risicoverlaging zijn.
	Gebruik een willekeurige nummegerator of een andere geschikte methode om de individuele items te selecteren die moeten worden gecheckt. Elk item in de populatie moet een gelijke kans hebben om te worden geselecteerd.

### Beheersingsprocedures die niet dagelijks functioneren

De volgende leidraden kunnen nuttig zijn voor het selecteren van steekproeven van beheersingsprocedures die niet dagelijks functioneren. De gebruikte feitelijke steekproefomvang moet echter altijd zijn gebaseerd op professionele oordeelsvorming.

Figuur 17.5-6

Beheersing functioneert	Voorgestelde minimumsteekproef	Dekkingspercentage van toetsing
Wekelijks	10	19%
Maandelijks	2-4	25%
Driemaandelijks	2	50%
Jaarlijks	1	100%

## AANDACHTSPUNT

Als statistische steekproeven worden gebruikt voor het toetsen van de werking van de interne beheersing, neemt de vereiste steekproefomvang niet toe naarmate de omvang van de populatie groeit. Een willekeurige steekproef op zo weinig als 30 items die geen deviatie oplevert kan een hoog niveau van betrouwbaarheid geven dat de beheersing effectief functioneert.

Neem bij het opzetten van toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen de tijd om precies te definiëren wat een fout of uitzondering op de toetsing vormt. Dit spaart tijd tijdens de uitvoering van de toetsing of de evaluatie van de uitkomsten en voorkomt twijfel bij het bepalen wat een afwijking van interne beheersingsmaatregelen is.

Als een bepaald deviatieniveau wordt verwacht in de werking van een beheersingsmaatregel, dan wordt geadviseerd om alternatieve benaderingen te overwegen voor het verzamelen van controle-informatie.

Een eenvoudig plan voor het gebruik van attributieve steekproeven is het volgende:

Op basis van een betrouwbaarheidspercentage van 95% (een deviatiepercentage van 5%), wordt voorgesteld dat:

- een steekproef op 10 items zonder deviaties een matig niveau van risicoverlaging geeft. Als een deviatie wordt gevonden, kan geen risicoverlaging worden verkregen;
- een steekproef op 30 items zonder deviaties een hoog niveau van risicoverlaging geeft. Als een enkele deviatie wordt gevonden, kan slechts een matig niveau van risicoverlaging worden verkregen. Als meer dan één deviatie wordt gevonden, kan geen risicoverlaging worden verkregen; en
- een steekproef op 60 items en maximaal één deviatie een hoog niveau van risicoverlaging geeft. Als twee deviaties worden gevonden, kan slechts een matig niveau van risicoverlaging worden verkregen. Als meer dan twee deviaties worden gevonden, kan geen risicoverlaging worden verkregen uit het toetsen van de interne beheersingsmaatregelen.

## 17.6 Deviaties evalueren

Hier volgt een beschrijving van het proces voor het evalueren van deviaties.

Figuur 17.6-1

Benodigde stappen	
<b>Deviaties evalueren</b>	<p>Onderken deviaties. Plaats elk steekproefitem in een van twee classificeringen: "deviatie" of "geen deviatie".</p> <hr/> <p>De aard en oorzaak van elke deviatie moet zorgvuldig worden overwogen. Zijn er bijvoorbeeld aanwijzingen voor het door het management doorbreken van de interne beheersingsmaatregelen of mogelijke fraude of werd het probleem eenvoudig veroorzaakt door het feit dat de verantwoordelijke persoon met vakantie was?</p> <hr/> <p>Overweeg het steekproefrisico. Als er deviaties zijn gevonden, overweeg dan of het steunen op de effectiviteit van de beheersing moet worden verminderd, of de steekproefomvang moet worden uitgebreid (zie onder) of dat alternatieve werkzaamheden moeten worden uitgevoerd.</p>

## AANDACHTSPUNT

Zoals hierboven uiteengezet heeft het weinig zin om interne beheersingsmaatregelen te toetsen als het waarschijnlijk is dat deviaties zullen worden gevonden. De enige manier om de vereiste zekerheid te krijgen is namelijk om de steekproefomvang uit te breiden. Als vervolgens nog een deviatie wordt gevonden moet de steekproef opnieuw worden uitgebreid enzovoort. Het is veel beter om andere werkzaamheden uit te voeren in plaats van de steekproefomvang uit te breiden.

Een mogelijke uitzondering kan zijn wanneer een reden voor een bepaald soort deviatie duidelijk kan worden onderkend en er in de opzet van de toetsingen rekening mee kan worden gehouden. Deviaties tijdens een specifieke verslagperiode, zoals wanneer de persoon die de beheersing normaal uitvoert met vakantie is, kunnen bijvoorbeeld in plaats daarvan worden geadresseerd door enkele gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren.

De uitkomsten van de steekproef kunnen worden geëvalueerd door het maximaal toelaatbare deviatiepercentage te vergelijken met wat wordt genoemd de bovenste deviatiegrens. De bovenste deviatiegrens wordt geschat met onderstaande formule.

$$\text{Bovenste deviatiegrens} = \text{Gecorrigeerde betrouwbaarheidsfactor} \div \text{Steekproefgrootte}$$

Een aangepaste betrouwbaarheidsfactor kan zijn gebaseerd op het aantal gevonden deviaties, zoals aangegeven het onderstaande figuur.

Figuur 17.6-2

Aangepaste betrouwbaarheidsfactor voor het aantal gevonden deviaties					
Vereist betrouwbaarheidsniveau	1	2	3	4	5
95%	4,7	6,3	7,8	9,2	10,5
90%	3,9	5,3	6,7	8,0	9,3
80%	3,0	4,3	5,5	6,7	7,9
70%	2,4	3,6	4,7	5,8	7,0

Veronderstel bijvoorbeeld een steekproef op 30 items (met gebruik van een betrouwbaarheidsniveau van 90% en een maximaal toelaatbaar deviatiepercentage van 10%) en twee gevonden deviaties. De bovenste deviatiegrens wordt dan als volgt berekend.

$$\text{Gecorrigeerde betrouwbaarheidsfactor (5,3)} \div \text{Steekproefomvang (30)} = \text{Bovenste deviatiegrens van 17\%}$$

De uitkomst van 17% is veel hoger dan het maximaal toelaatbare deviatiepercentage van 10%, wat zou betekenen dat het steunen op de effectiviteit van de beheersing moet worden verminderd. Als echter zou worden besloten om de steekproefomvang uit te breiden, dan zou dit moeten zijn tot 60 items en geen verdere gevonden deviaties. Dit zou de bovenste deviatiegrens (zoals hieronder berekend) terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau (d.w.z. dicht bij de oorspronkelijke grens van 10%).

$$\text{Gecorrigeerde betrouwbaarheidsfactor (5,3)} \div \text{Steekproefomvang (60)} = \text{Bovenste deviatiegrens van 9\%}$$

Als echter een verdere deviatie werd gevonden, dan zou opnieuw een uitbreiding van de steekproef nodig zijn om te proberen de gewenste resultaten te bereiken. Dit zou waarschijnlijk geen effectief gebruik van controletijd zijn, omdat heel goed mogelijk opnieuw een deviatie zou kunnen worden gevonden.

$$\text{Gecorrigeerde betrouwbaarheidsfactor (6,7)} \div \text{Steekproefomvang(75)} = \text{Bovenste deviatiegrens van 9\%}$$

## 17.7 Case studies - Omvang van toetsingen

Zie voor details van de case studies Deel 2, Hoofdstuk 2 - Inleiding tot de case studies.

### Case study A - Kumar B.V.

#### De omvang van toetsingen bepalen

#### Verdere werkzaamheden opzetten - Debiteuren

Hier volgt een overzicht van een controleprogramma voor debiteuren. Dit programma omvat een statistische steekproef op debiteuren.

Dephta Meubilair B.V. Debiteuren - Controlewerkzaamheden

Klant: *Dephta Meubilair B.V.*

	Geadresseerde beweringen	Werk voltooid door:	WD-ref.	Opmerkingen
<b>Werkzaamheden</b>				
<b>1. Cijferanalyses</b>	VBA	MAG	C.120	<i>Debiteuren zijn met 60% toegenomen vergeleken met vorige verslagperiode. Debiteurendagen in debiteuren zijn ook toegenomen van 39 naar 45 dagen.</i>
Ontwikkel verwachtingen voor de debiteuren-saldi aan het einde van de verslagperiode op basis van informatie verkregen uit inzicht in de entiteit. Onderzoek significante veranderingen of trends in: <ul style="list-style-type: none"> <li>• debiteurensaldo</li> <li>• ouderdomsanalyse van debiteuren per klant.</li> <li>• dagverkopen in debiteuren.</li> <li>• creditsaldi in debiteuren.</li> <li>• andere onverwachte variaties. Verklaar.</li> <li>• overige (niet-handelsvorderingen).</li> </ul> Documenteer bevindingen.				
<b>2. Overzicht</b>	B	MAG	C.110	
Verkrijg een gedetailleerd (en naar ouderdom gerangschikt) overzicht van vorderingen aan het einde van de verslagperiode: <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Controleer de accuraatheid van de berekeningen en sluit aan op grootboek.</li> </ol>				

	Geadresseerde beweringen	Werk voltooid door:	WD-ref.	Opmerkingen
b) Controleer namen en bedragen in sub grootboek.	B	MAG		<i>Uit gesprek met Arjan en Karla blijkt dat de verkoopvoorwaarden inderdaad van klant tot klant verschillen, maar door Arjan worden goedgekeurd.</i>
c) Vraag staf die zich bezighoudt met vorderingen over gevallen waarin: <ul style="list-style-type: none"> <li>• klant een voorkeursbehandeling heeft gekregen,</li> <li>• de verkoopvoorwaarden zijn aangepast,</li> <li>• transacties met verbonden partijen hebben plaatsgevonden, of</li> <li>• interne kredietlimieten significant zijn overschreden.</li> </ul>	A	MAG		
<b>3. Voorziening voor dubieuze vorderingen</b> Stel zeker dat de voorziening voor dubieuze vorderingen betrekking heeft op specifieke posten en adequaat is:	VW	MAG	C.120	
a) Beoordeel het ouderdomsoverzicht van de saldbalans van de vorderingen en vergelijk het met voorgaande verslagperioden.				<i>Vorderingen &gt; 60 dagen is toegevoegd als percentage van verkopen uit vorige verslagperiode. Beoordeel het overzicht met achterstallige rekeningen met Arjan en verkrijg details van de voorziening</i>
b) Beoordeel betalingen die na de einddatum van de verslagperiode zijn ontvangen (vraag indien mogelijk een ouderdomssaldbalans per datum einde verslagperiode met daarop volgende in casso's ingeboekt).	AW	MAG		
<b>4. Afgrenzing</b> Voer afgrenzingswerkzaamheden uit en documenteer deze	A	MAG	C.115	<i>Verkrijg een overzicht van de verkoopretouren sindsdien als onderdeel van de toetsingen van afgrenzing. Vorig jaar waren er diverse grote retouren. Voorwaarden voor retouren op contractverkopen beoordeeld als onderdeel van verkooptoetsingen. Zie WD-ref. Alle journalposten rond einde periode beoordeeld op WD 626.</i>
<b>GEGEVENSGERICHTE WERKZAAMHEDEN - STEEKPROEVEN</b>				
<b>S1. Uitgebreide bevestiging</b> Selecteer 15 bevestigingen van rekeningen zoals uiteengezet in checklist voor vorderingenbevestiging. Vat resultaten samen en onderzoek verschillen door ondersteunende documentatie te controleren en navraag te doen.	BA	MAG	C.200	

	Geadresseerde beweringen	Werk voltooid door:	WD-ref.	Opmerkingen
Toetsing van interne beheersingsmaatregelen				Geen
<b>UITGEBREIDE WERKZAAMHEDEN - voor onderkende specifieke frauderisico's</b>				
<b>E1. Vorderingbevestigingen - (frauderisico)</b>	BA	MAG	C.200	Vijf namen, adressen, faxnummers uit de geselecteerde bevestiging geverifieerd. Geen uitzonderingen gevonden. Twee klanten gebeld om details en contractvoorwaarden voor contractverkoop te verifiëren en te bevestigen. Geen uitzonderingen gevonden.
a) Verifieer een steekproef van namen, adressen en fax-/telefoonnummers van klanten gekozen uit telefoonboeken of bedrijvenregisters om zeker te stellen dat het echte ondernemingen betreft.				
b) Overweeg om websites of andere online informatie over klanten te controleren, naast het zenden van een bevestiging om rekeningdetails en verkoopvoorwaarden te verifiëren. Vraag naar eventuele aparte afspraken of speciale voorwaarden.				
c) Overweeg alleen originele (ondertekende) exemplaren van bevestigingen te accepteren.				
<b>E2. Voorziening voor dubieuze vorderingen</b>	W	MAG	C.121	Geen uitzonderingen gevonden. Er waren twee creditnota's uitgeschreven na de einddatum van de verslagperiode, maar deze waren niet van materieel belang. De klant had de items geretourneerd omdat ze bij aankomst beschadigd bleken. Het is niet duidelijk of de items tijdens het transport zijn beschadigd of al bij het verlaten van de fabriek beschadigd waren.
a) Toets een steekproef van 10 betalingen na de einddatum van de verslagperiode aan bankdeposito's.				
b) Controleer alle creditnota's uitgeschreven na de einddatum van de verslagperiode. Overweeg om waar nodig klantenbestanden of ondersteunende documentatie te controleren.				
c) Beoordeel alle afboekingen van debiteuren na de einddatum van de verslagperiode om zeker te stellen dat deze niet dubieus waren in de voorgaande periode.				

WD-ref. = Werkdocumentreferentie

### Gegevensgerichte werkzaamheden - Steekproeven

Hier volgt een voorbeeld van de opzet van een statistische steekproef om het bestaan en het accuraat zijn van de vorderingensaldi te bepalen. Als brondocument voor de klanten die zijn geselecteerd voor bevestiging, zijn facturen gekozen, aangezien bepaalde detailhandelaren hebben aangegeven dat ze geen feitelijke saldi van de einddatum van de verslagperiode zullen bevestigen.

Er wordt een statistische steekproef uitgevoerd (met gebruik van geldsteekproeven) om het bestaan en het accuraat zijn van de vorderingen te bepalen.

Vraag	Respons
Doel van toetsing	<i>Het bestaan en het accuraat zijn van de vorderingen zeker te stellen door een steekproef van vorderingensaldi te kiezen en bevestigingsbrieven te sturen.</i>
RAMB in de relevante beweringen	<i>Bestaan = matig risico Accuraatheid = laag risico</i>
Te toetsen populatie	<i>Vorderingensaldi op de einddatum van de verslagperiode</i>
Geldswaarde van populatie	177.203€
Specifieke items voor aparte evaluatie	38.340€
Risicoverlaging verkregen uit toetsingen van de werking van de interne beheersing	<i>Matig</i>
Risicoverlaging uit andere werkzaamheden zoals risico-inschattingswerkzaamheden	<i>Beperkt</i>
Te gebruiken betrouwbaarheidsfactor (beperken voor risicoverlaging verkregen uit andere bronnen)	<i>Toetsing van interne beheersingsmaatregelen gepland voor opbrengsten/vorderingen/ontvangsten; daarom wordt een betrouwbaarheidsinterval van 75% of 1,4 gebruikt.</i>
Materialiteit	15.000€
Verwachte deviaties in steekproef	<i>Geen</i>

### De steekproefomvang inschatten

Specifieke items worden apart getoetst. Er zijn twee vorderingen op verbonden partijen van 28.340€ en 10.000€ van respectievelijk Kalyani Dephta en Vinjay Sharma die apart moeten worden bevestigd. Het resterende handelsvorderingensaldo van 138.863€ (177.203€ - 38.340€) moet worden getoetst op bestaan en het accuraat zijn met behulp van confirmaties van debiteuren. Aangezien sommige klanten geen saldi achteraf kunnen bevestigen, worden confirmaties van debiteuren gebaseerd op het bevestigen van facturen en:

- Steekproefinterval:  

$$\text{Precisie (materialiteit)} \div \text{betrouwbaarheidsfactor} = 15.000\text{€} \div 1,4 (75\%) = 10.714\text{€}$$
- Steekproefomvang:  

$$\text{Te toetsen populatie} \div \text{steekproefinterval} = 138.340\text{€} \div 10.714\text{€} = 13$$

Laat specifieke items die zijn verwijderd voor aparte evaluatie buiten beschouwing

Aangezien de steekprofeenheden in deze populatie facturen zijn, bestaat de steekproef uit 13 facturen die moeten worden geselecteerd voor bevestiging, plus de hierboven genoemde twee transactiesaldi met verbonden partijen.

### Te toetsen facturen selecteren

Om de facturen en klanten voor bevestiging te selecteren worden de facturen gekozen aan de hand van geldsteekproeven. Voor het resterende handelsvorderingensaldo van 138.340€ werd een uitgangspunt van 913€ gekozen. De 13 facturen werden gekozen aan de hand van het steekproefinterval van 10.714€.



## Case study B - Kumar B.V.

### De omvang van toetsingen bepalen

Verdere werkzaamheden opzetten - Debiteuren      Controlewerkzaamhedenprogramma voor Kumar:

Saldo - Debiteuren (D)      Basiswerkzaamheden:

Werkzaamheden	Beweringen	Werk voltooid door en WD-ref.	Opmerkingen
<p><b>Cijferanalyses</b> Voer cijferanalyses uit op het V-saldo, ouderdom en kerncijfers en vergelijk trends en resultaat met vorige periode.</p>	VBA	C.110 LP	<i>Dagverkopen in V zijn toegenomen tot 106 dagen vergeleken met 58 dagen twee jaar geleden. Grootste deel van toename lijkt het gevolg van toename bij Dephta debiteuren. Overzicht sluit aan op grootboek en geen fouten aangetroffen in de ouderdoms- en berekeningscontroles.</i>
<p><b>Overzicht</b> Vraag een ouderdomsoverzicht van V en controleer de accuraatheid van de berekeningen, sluit aan op grootboek en beoordeel het overzicht met Ruby op saldi van verbonden partijen.</p>	A	C.105 LP	
<p>Check de accuraatheid van de ouderdom door vijf naar eigen oordeel gekozen facturen te beoordelen en zorg ervoor dat het ouderdomsrapport accuraat is.</p>		C.105 LP	<i>Geen onderbouwende informatie gevonden.</i>
<p><b>Voorziening</b> Verkrijg details over de voorziening aan Raj en beoordeel de ouderdom. Bespreek de inbaarheid van rekeningen van meer dan 90 dagen. Verkrijg een overzicht betalingen na de einddatum van de verslagperiode tot het einde van onze toetsing van gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode.</p>	W	C.120 LP	<i>Overzicht beoordeeld met Raj. Slechts twee rekeningen ouder dan 90 dagen. Facturen ouder dan 90 dagen voor Dephta bedragen in totaal 10.590€. Volgens Raj zijn deze allemaal inbaar en zullen deze spoedig worden voldaan. Enkele van de facturen werden betaald na de einddatum van de verslagperiode.</i>
<p><b>Afgrenzing</b> Controleer een steekproef van 10 facturen voor en na het einde van de periode en documenteer andere afgrenzingwerkzaamheden om er zeker van te zijn dat transacties in de juiste verslagperiode zijn geboekt. Onderzoek onderbouwende informatie voor de gekozen transacties dat de goederen voor het einde van de periode zijn verzonden.</p>	A	C.122 LP	<i>Geen fouten gevonden met betrekking tot afgrenzing. Alle journaalposten rond de einddatum van de verslagperiode beoordeeld op WD 626.</i>

Werkzaamheden	Beweringen	Werk voltooid door en WD-ref.	Opmerkingen
<p><b>Bevestigingen</b></p> <p>Bevestig alle rekeningen van verbonden partijen. Selecteer naar eigen oordeel vorderingensaldi (met uitzondering van bovenstaande saldi van verbonden partijen) voor 60% dekking.</p> <p>Check een steekproef van namen en adressen alvorens bevestiging te sturen om zeker te stellen dat bedrijfsinformatie accuraat is. Volg teruggefaxte bevestigingen op met een telefoontje om de bevestigingsdetails te verifiëren.</p> <p>Voer alternatieve werkzaamheden uit voor niet-teruggestuurde bevestigingen.</p>	BA	C.130 LP	<i>Dephta-vordering is bevestigd en ook saldo met werkdocumentbestand van Dephta afgestemd. Slechts 45% bevestigingen van vorderingen ontvangen, daarom alternatieve werkzaamheden uitgevoerd.</i>

#### Gegevensgerichte werkzaamheden - Steekproeven

De steekproef op bevestigingen werd uitgebreid voor een matig risiconiveau. Er werd vertrouwd op gegevensgerichte werkzaamheden.

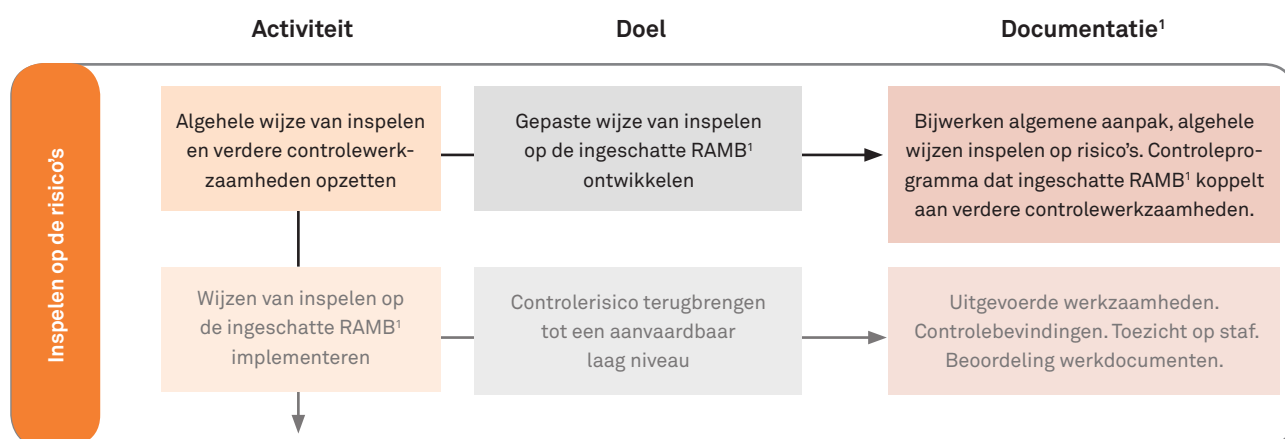
#### Uitgebreide/Andere gegevensgerichte werkzaamheden

Gezien het risico van het door het management doorbreken van de interne beheersingsmaatregelen werd een steekproef van de verzonden bevestigingen gecheckt op namen en adressen. Voor elke bevestiging per fax werden de bevestigingsdetails gecheckt met een telefoontje om zeker te zijn van de accuraatheid hiervan.

# 18 | Uitgevoerde werkzaamheden documenteren

Inhoud van het hoofdstuk	Relevante Standaard('s)
Leidraden voor goede en adequate documentatie van de wijze van inspelen op risico's door de accountant in het controlewerkdocumentdossier.	230, 500

Figuur 18.0-1



1. RAMB = Risico's van Afwijkingen van Materieel Belang.

Alinea #	Relevante uittreksels uit de Standaarden
230.7	De accountant dient de controledocumentatie tijdig op te stellen. (Zie: Alinea A1)
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 #	Relevante uittreksels uit de Standaarden
	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd overeenkomstig Standaarden en in overeenstemming met van toepassing zijnde door wetten regelgeving gestelde eisen; (Zie: Alinea A6-A7)</li> <li>b. De uitkomsten van uitgevoerde controlewerkzaamheden, alsmede in de verkregen controle-informatie;</li> <li>c. Significante aangelegenheden voortgekomen uit de controle, de daaruit getrokken conclusies; en significante professionele oordelen die zijn gemaakt om tot die conclusies te komen. (Zie: Alinea A8-A11)</li> </ul>
230.9	<p>Bij het documenteren van de aard, timing en omvang van de uitgevoerde controlewerkzaamheden dient de accountant vast te leggen:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a. De onderscheidende kenmerken van de specifieke items of getoetste aangelegenheden; (Zie: Alinea A12)</li> <li>b. Wie de controlewerkzaamheden heeft uitgevoerd en de datum waarop deze werden afgerond; en</li> <li>c. Wie de uitgevoerde controlewerkzaamheden heeft beoordeeld alsmede de datum en de omvang van deze beoordeling (Zie: Alinea A13)</li> </ul>
230.10	<p>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)</p>
330.16	<p>Bij het evalueren van de werking van relevante interne beheersingsmaatregelen dient accountant te evalueren of afwijkingen die zijn ontdekt d.m.v. gegevensgerichte controles een aanwijzing zijn voor het niet effectief werken van deze interne beheersingsmaatregelen. Wanneer er geen afwijkingen worden ontdekt door middel van gegevensgerichte controles verschaft dit echter nog geen controle-informatie dat interne beheersingsmaatregelen die op de te toetsen bewering betrekking hebben, doeltreffend zijn. (Zie: Alinea A40)</p>
330.26	<p>Accountant dient te beslissen of voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen. Bij het vormen van zijn oordeel dient accountant alle relevante controle-informatie te overwegen, ongeacht of die de in financiële overzichten opgenomen beweringen ondersteunen of daarmee in tegenspraak lijken te zijn. (Zie: Alinea A62)</p>
330.27	<p>Indien de accountant geen voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen met betrekking tot een van materieel belang zijnde en in de financiële overzichten opgenomen bewering, dient hij te proberen om verdere controle-informatie te verkrijgen. Indien de accountant niet in staat is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, dient hij over de financiële overzichten een oordeel met beperking tot uitdrukking te brengen of een oordeelonthouding te formuleren.</p>
500.8	<p>Indien informatie om te worden gebruikt als controle-informatie is opgesteld door gebruikmaking van het werk van een door het management ingeschakelde deskundige, dient de accountant, voor zover nodig, rekening houdend met de significantie van het werk van de deskundige voor de doeleinden van de accountant: (Zie: Alinea A34-A36)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a. De competentie, de capaciteiten en de objectiviteit van die deskundige te evalueren; (Zie: Alinea A37-A43)</li> <li>b. Een inzicht te verwerven in het werk van die deskundige; en (Zie: Alinea A44-A47)</li> <li>c. De geschiktheid van het werk van die deskundige als controle-informatie voor de relevante bewering te evalueren. (Zie: Alinea A48)</li> </ul>
500.9	<p>Bij het gebruikmaken van informatie die door de entiteit is geproduceerd, dient de accountant te evalueren of de informatie voldoende betrouwbaar is voor de doeleinden van de accountant, voor zover dit noodzakelijk is in de gegeven omstandigheden, met inbegrip van:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a. Verkrijgen van controle-informatie over accuraat zijn en volledigheid van informatie; (Zie: Alinea A49-A50)</li> <li>b. Het evalueren of de informatie voldoende nauwkeurig en gedetailleerd is voor de doeleinden van de accountant. (Zie: Alinea A51)</li> </ul>

## 18.1 Overzicht

Dossierdocumentatie speelt een essentiële rol in de planning en uitvoering van de controle. Het bewijst dat het werk daadwerkelijk is uitgevoerd en het vormt de basis voor de controleverklaring. Het wordt ook gebruikt voor kwaliteitsbeoordelingen, het monitoren van de naleving van de Standaarden en van toepassing zijnde wet- en regelgeving en voor mogelijke inspecties door derden. De specifieke vereisten en de aard van controledocumentatie zijn uitvoerig behandeld in Deel 1, Hoofdstuk 16 en worden hier niet herhaald. Het volgende figuur bevat een checklist van enkele van de aangelegenheden die bij het voltooien van het dossier gewoonlijk worden geadresseerd.

Figuur 18.1-1

Documentatieoverwegingen	Ja/Nee
Is naleving van de documentatievereisten van het accountantskantoor gedocumenteerd, zoals uiteengezet in het kwaliteitshandboek van het kantoor?	
Is de controledocumentatie goed georganiseerd en volledig, inclusief duidelijke koppelingen naar waar belangrijke aangelegenheden werden geadresseerd?	
Geeft de dossierdocumentatie aan: <ul style="list-style-type: none"><li>wie de controlewerkzaamheden heeft uitgevoerd en de datum waarop deze werden voltooid?</li><li>wie de uitgevoerde werkzaamheden heeft beoordeeld en datum en omvang van een dergelijke beoordeling?</li><li>de uitkomsten van besprekingen van belangrijke aangelegenheden met het management, degenen belast met governance en anderen, met inbegrip van de aard van de besproken belangrijke aangelegenheden en wanneer en met wie die besprekingen plaatsvonden? Kan een ervaren accountant, die niet eerder met de controle te maken had, inzicht hebben in het volgende:<ul style="list-style-type: none"><li>De aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd om te voldoen aan de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde vereisten en professionele vereisten?</li><li>De uitkomsten van de controlewerkzaamheden en de verkregen controle-informatie?</li><li>De aard van belangrijke aangelegenheden die zich hebben voorgedaan, de getrokken conclusies en belangrijke professionele oordeelsvormingen om tot die conclusies te komen?</li></ul></li></ul>	
Bevat het dossier documentatie omtrent: <ul style="list-style-type: none"><li>aanwezigheid van randvoorwaarden voor controle en het besluit om opdracht te aanvaarden of voort te zetten?</li><li>de algehele controleaanpak?</li><li>bespreking binnen het opdrachtteam?</li><li>essentiële elementen van het inzicht verworven in de entiteit en van elk van de vijf interne beheersingscomponenten, met inbegrip van de bronnen van de verkregen informatie?</li><li>uitkomsten van de risico-inschattingwerkzaamheden?</li><li>onderkende en ingeschatte risico's van afwijkingen van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten en op het niveau van beweringen?</li><li>het gedetailleerde controleprogramma als wijze van inspelen op de ingeschatte risico's?</li><li>uitkomsten van uitgevoerde controlewerkzaamheden, met inbegrip van de relevantie en betrouwbaarheid van verkregen onderbouwende informatie en de behandeling van gevonden uitzonderingen, met inbegrip van eventueel vereiste veranderingen in geadresseerde risico's?</li><li>informatie en uitgevoerde werkzaamheden om eventuele aanwijzingen voor fraude die tijdens de controle zijn onderkend te adresseren?</li><li>veranderingen in materialiteit als gevolg van nieuw verkregen informatie?</li><li>voldoende informatie om elke controlemaatregel opnieuw uit te voeren als dat ooit nodig zou zijn?</li><li>belangrijke veranderingen in de algehele controleaanpak of het controleprogramma die tijdens de controle opdracht zijn doorgevoerd en de redenen voor zulke veranderingen?</li></ul>	

- details van belangrijke aangelegenheden en hun oplossing, zoals onzekerheden die van materieel belang zijn, problemen met schattingen van het management, gebeurtenissen na einddatum van de verslagperiode en andere aangelegenheden die zouden kunnen resulteren in een aangepaste controleverklaring?

---

Zijn raadplegingen binnen het accountantskantoor en met door de accountant en het management ingehuurd deskundigen gedocumenteerd?

---

Als gebruik werd gemaakt van een deskundige, is de geschiktheid van het werk van de deskundige als controle-informatie dan gedocumenteerd?

---

Is naleving van de vereisten van Standaard 600 met betrekking tot communicatie met accountants van groeps-onderdelen gedocumenteerd?

---

Is aan alle documentatievereisten van alle relevante Standaarden voldaan? (Zie Deel 1, Hoofdstuk 16 voor een overzicht van de Standaarden met specifieke documentatievereisten.)

### Eigendom van het dossier

Tenzij wet- of regelgeving anders voorschrijft is de controledocumentatie het eigendom van het accountantskantoor.

### Kopieën van vastleggingen van de entiteit

Als dit passend wordt geacht kunnen uittreksels of kopieën van de vastleggingen van de entiteit (bijv. belangrijke en specifieke contracten en overeenkomsten) worden opgenomen als onderdeel van de controledocumentatie. Kopieën van de administratie van de entiteit zijn echter geen vervanging voor goede controledocumentatie.

## AANDACHTSPUNT

### Tijdige voorbereiding

Het tijdig voorbereiden van controledocumentatie helpt om de kwaliteit van de controle te verbeteren en vergemakkelijkt de effectieve beoordeling en evaluatie van de verkregen controle-informatie en de getrokken conclusies alvorens de laatste hand aan de controleverklaring wordt gelegd. Documentatie die wordt opgesteld nadat het controlewerk is uitgevoerd is waarschijnlijk minder accuraat dan documentatie opgesteld tijdens de uitvoering ervan.

### Kan het controledossier zelfstandig functioneren?

Waar mogelijk moet controledocumentatie duidelijk en begrijpelijk zijn zonder noodzaak voor aanvullende mondelinge toelichting. Mondelinge toelichting op zichzelf is geen adequate ondersteuning voor het uitgevoerde werk of getrokken conclusies. Het kan echter wel worden gebruikt om informatie in de controledocumentatie te verklaren of toe te lichten.

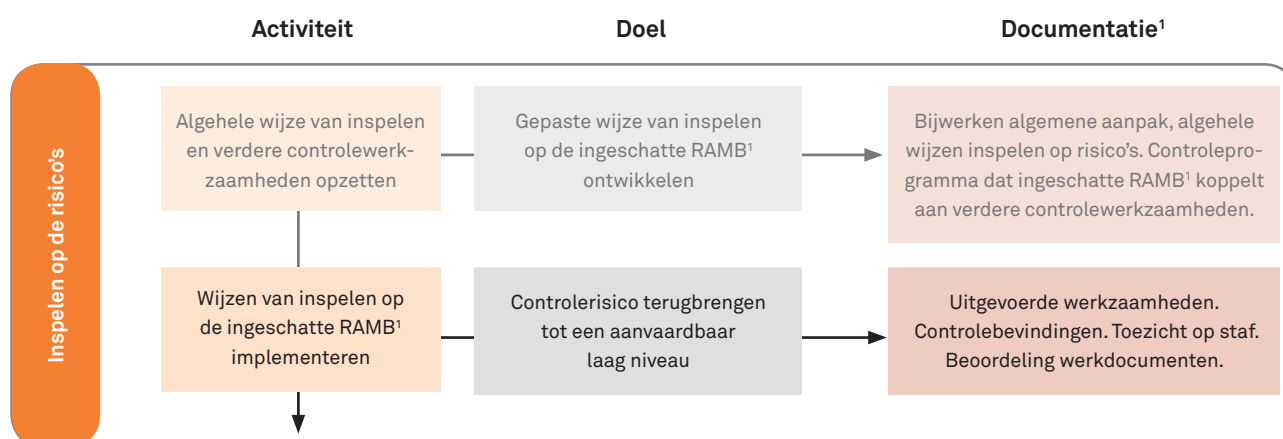
### Inconsistenties

Als controle-informatie wordt verkregen die niet consistent is met de eindconclusie met betrekking tot een significante aangelegenheid, zorg er dan voor dat documentatie aan het dossier wordt toegevoegd waarin wordt uitgelegd wat de accountant met de inconsistentie heeft gedaan. Dit betekent niet dat de accountant onjuiste of achterhaalde documentatie hoeft te bewaren.

# 19 | Schriftelijke bevestigingen

Inhoud van het hoofdstuk	Relevante Standaard('s)
Leidraden voor het verkrijgen van schriftelijke bevestigingen van het management.	580

Figuur 19.0-1



1. RAMB = Risico's van Afwijkingen van Materieel Belang.

## Alinea # Doelstellingen van de Standaard

- 580.6 De doelstellingen van de accountant zijn:
- Het verkrijgen van schriftelijke bevestigingen van het management en, waar van toepassing, van degenen belast met governance dat zij van mening zijn dat zij hun verantwoordelijkheden met betrekking tot het opstellen van de financiële overzichten en de volledigheid van de verstrekte informatie aan de accountant, zijn nagekomen;

## Alinea # Doelstellingen van de Standaard

- b. Het ondersteunen van andere controle-informatie die relevant is voor de financiële overzichten of specifieke beweringen die in de financiële overzichten zijn opgenomen, door middel van schriftelijke bevestigingen indien deze noodzakelijk geacht worden door de accountant of indien deze op grond van andere Standaarden vereist zijn; en
- c. Het op passende wijze inspelen op de door het management en waar van toepassing, door degenen belast met governance, verstrekte schriftelijke bevestigingen, dan wel op de situatie waarin het management of waar van toepassing, degenen belast met governance, de door de accountant gevraagde schriftelijke bevestigingen niet verstrekt.

## Alinea # Relevante uittreksels uit de Standaard

- 580.9 De accountant dient schriftelijke bevestigingen te vragen van het management met juiste verantwoordelijkheden inzake financiële overzichten en kennis van de desbetreffende aangelegenheden. (Zie: Alinea A2-A6)
- 580.10 De accountant dient het management te vragen een schriftelijke bevestiging te verstrekken dat het zijn verantwoordelijkheden voor het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving is nagekomen, met, voor zover relevant, inbegrip van hun getrouwe weergave, zoals is omschreven in de voorwaarden van de controleopdracht 3. (Zie: Alinea A7-A9, A14, A22)
- 580.11 De accountant dient het management te vragen een schriftelijke bevestiging te verschaffen dat het:
- a. De accountant alle relevante informatie en toegang heeft verschaft zoals is overeengekomen in de voorwaarden van de controle opdracht 4; en
  - b. Alle transacties zijn geboekt en in financiële overzichten zijn weergegeven. (Zie: Alinea A7-A9, A14, A22)
- 580.12 De verantwoordelijkheden van het management dienen te worden beschreven in de op grond van de alinea's 10 en 11 vereiste schriftelijke bevestigingen op de wijze waarop deze verantwoordelijkheden zijn beschreven in de voorwaarden opgenomen van de controleopdracht.
- 580.13 Andere Standaarden vereisen dat de accountant verzoekt om schriftelijke bevestigingen. Indien de accountant, in aanvulling op dergelijke vereiste bevestigingen, bepaalt dat het noodzakelijk is één of meer schriftelijke bevestigingen te verkrijgen ter ondersteuning van andere controleinformatie die relevant is voor de financiële overzichten of voor één of meer specifieke beweringen die in deze overzichten vervat zijn, dient de accountant om dergelijke andere schriftelijke bevestigingen te verzoeken. (Zie: Alinea A10-A13, A14, A22)
- 580.14 De datum van de schriftelijke bevestigingen dient zo dicht als praktisch uitvoerbaar is bij, maar niet na, de datum van de controleverklaring, betreffende de financiële overzichten te liggen. De schriftelijke bevestigingen dienen te slaan op alle financiële overzichten en alle perioden die in de controleverklaring worden genoemd. (Zie: Alinea A15-A18)
- 580.15 De schriftelijke bevestigingen dienen de vorm te hebben van een bevestigingsbrief gericht aan de accountant. Indien wet- of regelgeving aan het management de eis stelt om schriftelijke openbare statements te maken omtrent zijn verantwoordelijkheden, en indien accountant bepaalt dat deze statements voorzien in sommige of alle bevestigingen die vereist zijn op grond van de alinea's 10 en 11, hoeven relevante aangelegenheden die door deze statements worden omvat niet te worden opgenomen in de bevestigingsbrief. (Zie: Alinea A19-A21)
- 580.16 Indien de accountant zorgen heeft over de competentie, integriteit, ethische waarden of zorgvuldigheid van het management, dan wel over haar commitment hieraan of over haar handhaving daarvan, dient de



## Alinea # Relevante uittreksels uit de Standaard

accountant het effect te bepalen die deze zorgen kunnen hebben op de betrouwbaarheid van de (mondellinge of schriftelijke) bevestigingen en op de controle-informatie in het algemeen. (Zie: Alinea A24-A25)

580.19	Indien management één of meer van gevraagde schriftelijke bevestigingen niet verschaft dient accountant: <ol style="list-style-type: none"><li>De aangelegenheid te bespreken met het management;</li><li>De integriteit van het management te herevalueren, en het mogelijke effect hiervan te evalueren op de betrouwbaarheid van de (mondellinge of schriftelijke) bevestigingen en op de controle-informatie in het algemeen; en</li><li>De passende acties te ondernemen, met inbegrip van het bepalen van het mogelijke effect op het oordeel dat in de controleverklaring tot uitdrukking wordt gebracht, in overeenstemming met Standaard 705, betrekking hebbend op hetgeen op grond van alinea 20 van deze Standaard is vereist.</li></ol>
580.20	De accountant dient een oordeelonthouding te formuleren bij de financiële overzichten in overeenstemming met Standaard 705 indien: <ol style="list-style-type: none"><li>Hij tot de conclusie komt dat er voldoende twijfel bestaat omtrent integriteit van het management zodanig dat de op grond van de alinea's 10 en 11 vereiste schriftelijke bevestigingen niet betrouwbaar zijn; of</li><li>Het management de op grond van de alinea's 10 en 11 vereiste schriftelijke bevestigingen niet verschaft. (Zie: Alinea A26-A27)</li></ol>

## 19.1 Overzicht

Een van de verantwoordelijkheden van het management bij het ondertekenen van de opdrachtbevestiging (zie Deel 2, Hoofdstuk 4) is om aan de verwachting van de accountant te voldoen dat de accountant een schriftelijke bevestiging ontvangt met betrekking tot de in verband met de controle afgegeven bevestigingen.

Tijdens het verloop van de controle geeft het management een aantal mondelinge bevestigingen aan de accountant, die kunnen worden gebruikt als controle-informatie om andere controlewerkzaamheden aan te vullen. Aan het eind van de opdracht moeten deze mondelinge bevestigingen worden opgenomen in een bevestigingsbrief van het management en, waar van toepassing, van degenen belast met governance.

### Toelichting:

Een aantal Standaarden bevatten specifieke vereisten voor de accountant om schriftelijke bevestigingen te vragen.

De bevestigingsbrief moet de specifieke vereiste bevestigingen bevatten en de overtuiging van het management dat:

- het heeft voldaan aan zijn verantwoordelijkheden voor het opstellen van de financiële overzichten; en
- De aan de accountant verschaft informatie volledig was.

De bevestigingsbrief moet worden verkregen zo dicht als praktisch uitvoerbaar is bij, maar niet na, de datum van de controleverklaring voor de financiële overzichten. Schriftelijke bevestigingen moeten betrekking hebben op alle financiële overzichten en periode(n) waarnaar in de controleverklaring wordt verwezen.

Schriftelijke bevestigingen van het management mogen niet worden gebruikt als:

- vervanging voor de uitvoering van andere controlewerkzaamheden; of
- de enige bron van onderbouwende informatie voor belangrijke controlezaken.

## AANDACHTSPUNT

### Wie ondertekent de brief?

Overweeg om voor opdrachten met een hoog risico meer dan één handtekening te krijgen op de bevestigingsbrief. De bevestigingsbrief kan bijvoorbeeld worden ondertekend door de eigenaar-bestuurder en andere kernleden van het managementteam.

### Bevestigingen als onderbouwende informatie

Schriftelijke bevestigingen bieden op zich niet voldoende en geschikte controle-informatie over de aangelegenheden waarop ze betrekking hebben. Ook heeft het feit dat het management betrouwbare schriftelijke bevestigingen heeft afgegeven geen invloed op de aard of omvang van andere controle-informatie die de accountant verkrijgt over de naleving van de verantwoordelijkheden van het management of over specifieke beweringen.

## 19.2 Object van onderzoek

Bevestigingen van het management kunnen de volgende vormen hebben:

- **Mondeling, gevraagd of ongevraagd**  
Dergelijke bevestigingen worden gewoonlijk verkregen tijdens de controleopdracht.
- **Schriftelijk**  
Aan het einde van de opdracht moet de accountant een schriftelijke verklaring van het management vragen waarin bepaalde dingen worden bevestigd, zoals:
  - de mondelinge bevestigingen zoals hierboven besproken,
  - dat het management aan zijn verantwoordelijkheid heeft voldaan voor het opstellen van de financiële overzichten overeenkomstig het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving,
  - dat alle transacties zijn geboekt en blijken uit de financiële overzichten, en
  - andere bevestigingen zoals nodig om de verkregen controle-informatie te ondersteunen.

Figuur 19.2-1

<b>Vormen van bevestigingen van het management</b>	Aangelegenheden gecommuniceerd tijdens besprekingen.
	Elektronisch gecommuniceerde aangelegenheden, zoals e-mails, opgenomen telefonische berichten of tekstberichten.
	Schema's, analyses en rapporten opgesteld door de entiteit, alsmede notaties van het management en daarin opgenomen opmerkingen.
	Interne en externe memo's of correspondentie.
	Notulen van vergaderingen van degenen belast met governance en het beloningscomité.
	Getekend exemplaar van de financiële overzichten.
	Bevestigingsbrief van het management.

## 19.3 Overwegingen bij uitvoering van de controle

Bij het evalueren van bevestigingen van het management moeten de volgende aangelegenheden worden overwogen.

Figuur 19.3-1

Bevestigingen van het management evalueren	
<b>Aangelegenheden om te overwegen</b>	<p>Kan verwacht worden dat de persoon die de bevestiging afgeeft objectief is en goed geïnformeerd over het onderwerp?</p> <hr/> <p>Is de bevestiging redelijk in het licht van:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving?</li><li>• andere verkregen onderbouwende informatie, met inbegrip van andere van het management verkregen bevestigingen?</li><li>• Andere onderbouwende informatie verkregen door het uitvoeren van controlewerkzaamheden om andere doelstellingen van de controle te realiseren?</li></ul> <hr/> <p>Welke verdere controlewerkzaamheden zijn vereist om de bevestigingen te bevestigen? Overweeg voor bevestiging van het voornemen van het management onderbouwende informatiebronnen zoals notulen van bestuursvergaderingen en vergaderingen van degenen belast met governance, notulen van beleggingscommissies, juridische documenten of interne correspondentie en e-mails. Zo zou bijvoorbeeld als onderdeel van de continuïteitsoverweging door de accountant "bevestigend" onderbouwende informatie de inspectie van notulen van bestuursvergaderingen en vergaderingen van degenen belast met governance, juridische documenten en de beschikbaarheid van financieringsinformatie etc. omvatten. Als geen bevestigende onderbouwende informatie voorhanden is, is er dan sprake van een beperking in de reikwijdte?</p> <hr/> <p>Als bevestigingen van management in strijd zijn met andere verkregen controle-informatie:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• is er dan reden om te twifelen aan de eerlijkheid en integriteit van het management? Indien dat het geval is, moet de accountant de aangelegenheid bespreken met degenen belast met governance en de invloed overwegen op de risico-inschatting en de noodzaak voor verdere controlewerkzaamheden.</li><li>• is een voortgezet vertrouwen in andere bevestigingen van het management toepasselijk en gerechtvaardigd?</li></ul> <hr/> <p>Overweeg de meest geschikte manier om de bevestiging te documenteren. Bijvoorbeeld:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Een memo opgesteld door de accountant;</li><li>• Een schriftelijk memo opgesteld door het management van de entiteit; en</li><li>• Opname in de bevestigingsbrief van het management.</li></ul>

## 19.4 Schriftelijke bevestigingen

Schriftelijke bevestigingen zijn een belangrijke bron van controle-informatie, onder meer om de volgende redenen:

- Als het management de gevraagde schriftelijke bevestigingen aanpast of niet verschaft, kan dit de accountant attent maken op de mogelijkheid van een of meer significante kwesties; en
- Een verzoek om schriftelijke (in plaats van mondelinge) bevestigingen kan het management ertoe aanzetten om dergelijke aangelegenheden nauwkeuriger te bekijken, waardoor de kwaliteit van de bevestigingen verbetert.

Schriftelijke bevestigingen worden gevraagd van degenen die verantwoordelijk zijn voor het opstellen en presenteren van de financiële overzichten en kennis van de betreffende aangelegenheden. Vaak zijn dit de chief executive officer en de chief financial officer van de entiteit of andere gelijkwaardige personen, zoals de eigenaar-bestuurder.

Van de accountant is vereist om van het management een schriftelijke bevestiging te vragen dat:

- het management aan zijn verantwoordelijkheid heeft voldaan voor het opstellen van de financiële overzichten overeenkomstig het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- het management de accountant heeft voorzien van alle relevante informatie en toegang zoals overeengekomen in de voorwaarden van de controleopdracht;
- alle transacties zijn vastgelegd in en blijken uit de financiële overzichten; en
- het management andere controle-informatie ondersteunt die van belang is voor de financiële overzichten (zoals vereist op grond van andere Standaarden) of een of meer specifieke in de financiële overzichten opgenomen beweringen.

Onderstaande specifieke Standaarden kunnen schriftelijke bevestigingen vereisen.

Figuur 19.4-1

Standaard	Titel	Paragraaf
240	<i>De verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten</i>	39
250	<i>Het in overweging nemen van wet- en regelgeving bij controle van financiële overzichten</i>	16
450	<i>Evaluatie van tijdens de controle onderkende afwijkingen</i>	14
501	<i>Controle-informatie - Specifieke overwegingen voor geselecteerde items</i>	12
540	<i>De controle van schattingen, met inbegrip van schattingen van reële waarde, alsmede van de toelichtingen daarop</i>	22
550	<i>Verbonden partijen</i>	26
560	<i>Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode</i>	9
570	<i>Continuïteit</i>	16(e)
710	<i>Ter vergelijking opgenomen informatie - Vergelijkende cijfers en vergelijkende financiële overzichten</i>	9

Schriftelijke bevestigingen adresseren aangelegenheden zoals hieronder is uiteengezet.

Figuur 19.4-2

Het management heeft:	
<b>Verantwoordelijkheden van het management</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• voldaan aan de verantwoordelijkheid voor het opstellen van de financiële overzichten overeenkomstig het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving (met inbegrip van, waar van toepassing, de getrouwe weergave, zoals uiteengezet in de voorwaarden van de controleopdracht) en voor de volledigheid van de informatie die aan de accountant ter beschikking is gesteld; en</li> </ul>

#### Het management heeft:

- in sommige gevallen (zoals wanneer de opdrachtvoorwaarden door andere partijen zijn overeengekomen) kan het management ook worden gevraagd om erkenning van en inzicht in die verantwoordelijkheden opnieuw schriftelijk te bevestigen.

de accountant voorzien van alle relevante informatie en toegang zoals overeengekomen in de voorwaarden van de controleopdracht.

alle transacties in de administratie geboekt en die transacties tot uitdrukking gebracht in de financiële overzichten.

Figuur 19.4-3

#### Het management bevestigt dat:

##### Specifieke bevestigingen

de keuze en toepassing van de grondslagen voor de financiële verslaggeving toepasselijk zijn en overeenkomstig het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

de volgende aangelegenheden, waar van toepassing op grond van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, zijn erkend, gewaardeerd, gepresenteerd of toegelicht overeenkomstig dat stelsel:

- plannen of voornemens die mogelijk van invloed zijn op de boekwaarde of classificering van activa en passiva;
- verplichtingen, zowel feitelijke als latente;
- eigendom van, of beheer over, de activa;
- verpandingen of bezwaren van activa en als onderpand gestelde activa; en
- aspecten van wet- of regelgeving en contractuele afspraken die mogelijk van invloed zijn op de financiële overzichten, met inbegrip van niet-naleving.

het alle bekende tekortkomingen in interne beheersing waarvan het management op de hoogte is heeft gecommuniceerd.

alle redenen van de entiteit om een bepaalde handelswijze te volgen zijn gecommuniceerd.

de voornemens van het management met betrekking tot [aangelegenheden specificeren] de volgende zijn: [beschrijf de plannen of voornemens van de entiteit].

#### Andere overwegingen

Figuur 19.4-4

#### Opmerkingen:

##### Voorbehoud

In sommige gevallen kan het management een voorbehoud opnemen dat erop neerkomt dat bevestigingen worden afgegeven naar beste weten en kunnen. Een dergelijke woordkeuze kan worden geaccepteerd als de accountant ervan overtuigd is dat de bevestigingen worden afgegeven door degenen met gepaste verantwoordelijkheden en kennis van de aangelegenheden die in de bevestigingen zijn opgenomen.

Het management heeft:	
Onbeduidende afwijkingen	Bij het verkrijgen van bevestigingen over afwijkingen kan een drempelbedrag worden vastgesteld waaronder individuele afwijkingen als onbeduidend kunnen worden beschouwd.
Datum van brief	De controleverklaring mag niet worden gedateerd voor de datum van de schriftelijke bevestigingen, aangezien de bevestigingen onderdeel uitmaken van de controle-informatie.
Brief adresseren aan accountant	De vereiste schriftelijke bevestigingen moeten worden opgenomen in een aan de accountant geadresseerde brief.
Rapporteren aan degenen belast met governance	Op grond van Standaard 260 moet de accountant communiceren met degenen belast met governance over de schriftelijke bevestigingen die de accountant van het management heeft gevraagd.
Verzoeken om inlichtingen door het management bij anderen	Als het management niet voldoende kennis heeft om de schriftelijke bevestigingen op te baseren kan het besluiten om te verzoeken om inlichtingen bij anderen die hebben deelgenomen aan het opstellen/presenteren van de financiële overzichten en daarin opgenomen beweringen. Hiertoe behoren personen met gespecialiseerde kennis.

### Twijfels over al dan niet verschaft bevestigingen

Als er twijfel is over de betrouwbaarheid van schriftelijke bevestigingen of als gevraagde schriftelijke bevestigingen niet zijn verschaft, moet de accountant de aard van het probleem overwegen en dienovereenkomstig handelen.

Figuur 19.4-5

Twijfels	Vereiste wijze van inspelen door de accountant
Gevraagde bevestigingen niet afgegeven	<ul style="list-style-type: none"> <li>Bespreek de zaak met het management;</li> <li>Hervalueer de integriteit van het management en evalueer het effect dat dit kan hebben op de betrouwbaarheid van bevestigingen (mondeling of schriftelijk) en controle-informatie in het algemeen; en</li> <li>Onderneem toepasselijke actie, met inbegrip van het bepalen van het mogelijke effect op het oordeel in de controleverklaring.</li> </ul>
Inconsistenties onderkend	<ul style="list-style-type: none"> <li>Voer aanvullende controlewerkzaamheden uit om te proberen de aangelegenheid op te lossen.</li> <li>Als de zaak niet wordt opgelost, heroverweeg dan de inschatting van de competentie, integriteit, ethische waarden of inzet van het management (zie onderstaand punt) of zijn betrokkenheid daarbij en handhaving daarvan en bepaal het effect dat dit kan hebben op de betrouwbaarheid van bevestigingen (mondeling of schriftelijk) en op controle-informatie in het algemeen.</li> </ul>
Incompetentie van het management; gebrek aan integriteit of ethische waarden	<p>Bepaal het effect dat dergelijke problemen kunnen hebben op de betrouwbaarheid van bevestigingen (mondeling of schriftelijk) en op controle-informatie in het algemeen.</p> <p>De accountant moet afzien van een oordeel over de financiële overzichten als:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>de accountant concludeert dat er voldoende twijfel is over de integriteit van het management, zodanig dat de vereiste schriftelijke bevestigingen niet betrouwbaar zijn; of</li> <li>het management de vereiste schriftelijke bevestigingen niet verschaft.</li> </ul>

### Aanvullende bevestigingen

Naast de vereiste schriftelijke bevestigingen kan de accountant het nodig achten om te verzoeken om:

#### Aanvullende bevestigingen over de financiële overzichten

Dergelijke schriftelijke bevestigingen kunnen een aanvulling zijn op, maar maken geen onderdeel uit van, de schriftelijke bevestigingen vereist op grond van Standaard 580.10. Enkele voorbeelden:

- Of de selectie en toepassing van grondslagen voor de financiële verslaggeving passend is; en
- Of aangelegenheden zoals de volgende zijn erkend, gewaardeerd, gepresenteerd of toegelicht volgens dat beleid:
  - Plannen of voornemens die mogelijk van invloed zijn op de boekwaarde of classificering van activa en passiva,
  - Verplichtingen, zowel feitelijke als latente,
  - Eigendom van of controle over activa, verpandingen of bezwaren van activa en als onderpand gestelde activa,
  - Aspecten van wet- of regelgeving en contractuele overeenkomsten die mogelijk van invloed zijn op de financiële overzichten, met inbegrip van niet-naleving.

#### Aanvullende schriftelijke bevestigingen

Naast de schriftelijke bevestiging vereist op grond van Standaard 580.11 kan de accountant het nodig achten om schriftelijke bevestigingen te vragen zoals:

- de bevestiging dat het management alle tekortkomingen in interne beheersing waarvan het management zich bewust is, heeft gecommuniceerd; en
- specifieke beweringen.

In sommige gevallen kan het niet mogelijk zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen zonder een schriftelijke bevestiging van het management waarin redenen, oordeelsvormingen of voornemens m.b.t specifieke beweringen in de financiële overzichten worden bevestigd. Hierbij moet onder meer rekening worden gehouden met:

- de historie van de entiteit wat betreft de uitvoering van de vermelde voornemens,
- de redenen van de entiteit om te kiezen voor een bepaalde handelswijze,
- het vermogen van de entiteit om een specifieke handelswijze te volgen, en
- het bestaan of ontbreken van andere informatie die tijdens de loop van de controle had kunnen worden verkregen en die mogelijk inconsistent is met het oordeel of het voornemen van het management.

## AANDACHTSPUNT

Neem wat tijd voor gesprekken met het management om de aard van de gevraagde bevestigingen uit te leggen en om zeker te stellen dat het management zich volledig bewust is van wat het overeenkomt om te ondertekenen.

## 19.5 Voorbeeld van schriftelijke bevestigingen

Het voorbeeld van een bevestigingsbrief van het management in het case study-materiaal volgt de vorm zoals gedefinieerd in Standaard 580.

## 19.6 Case study - Bevestigingen van het management

Zie voor details van de case studies Deel 2, Hoofdstuk 2 - Inleiding tot de case studies.

## Case study A - Kumar B.V.

### Bevestigingen van het management

Enkele bevestigingen van het management door Suraj en enkele verdere controlewerkzaamheden.

Planningoverwegingen	Wijze van inspelen
Er geldt geen waardevermindering voor de gereedschappen die zijn vervangen door nieuwe machines. Dit is omdat de nieuwe machines soms defect raken; daarom moeten oude machines soms nog dienst doen terwijl de nieuwe worden gerepareerd.	<i>Doe navraag bij productiemanager en anderen om te bepalen of gereedschappen en apparatuur, nieuw of oud, op dit moment in gebruik en nog steeds bruikbaar zijn. Dit kan worden gedaan door fysiek onderzoek en controle van onderhoudsgegevens.</i>
Er is geen aanvullende voorziening vereist voor de licht beschadigde goederen die tijdens de voorraad-opname zijn onderkend.	<i>Controleer of de beschadigde goederen daadwerkelijk zijn verkocht na het einde van de periode. Doe bij de productiemanager navraag of beschadigde goederen in beschadigde toestand worden verkocht of worden gerepareerd (in het laatste geval, tegen welke kosten) of worden verkocht tegen een lagere prijs.</i>

Aan het einde van de controle moeten belangrijke bevestigingen worden gedocumenteerd in een bevestiging van het management die moet worden ondertekend door Suraj Dephta en Jawad Kassab. Voor voorbeeldteksten van bevestigingsbrieven wordt verwezen naar HRA deel 3.

### Bevestigingen van het management

Enkele bevestigingen van het management door Raj en enkele verdere controlewerkzaamheden

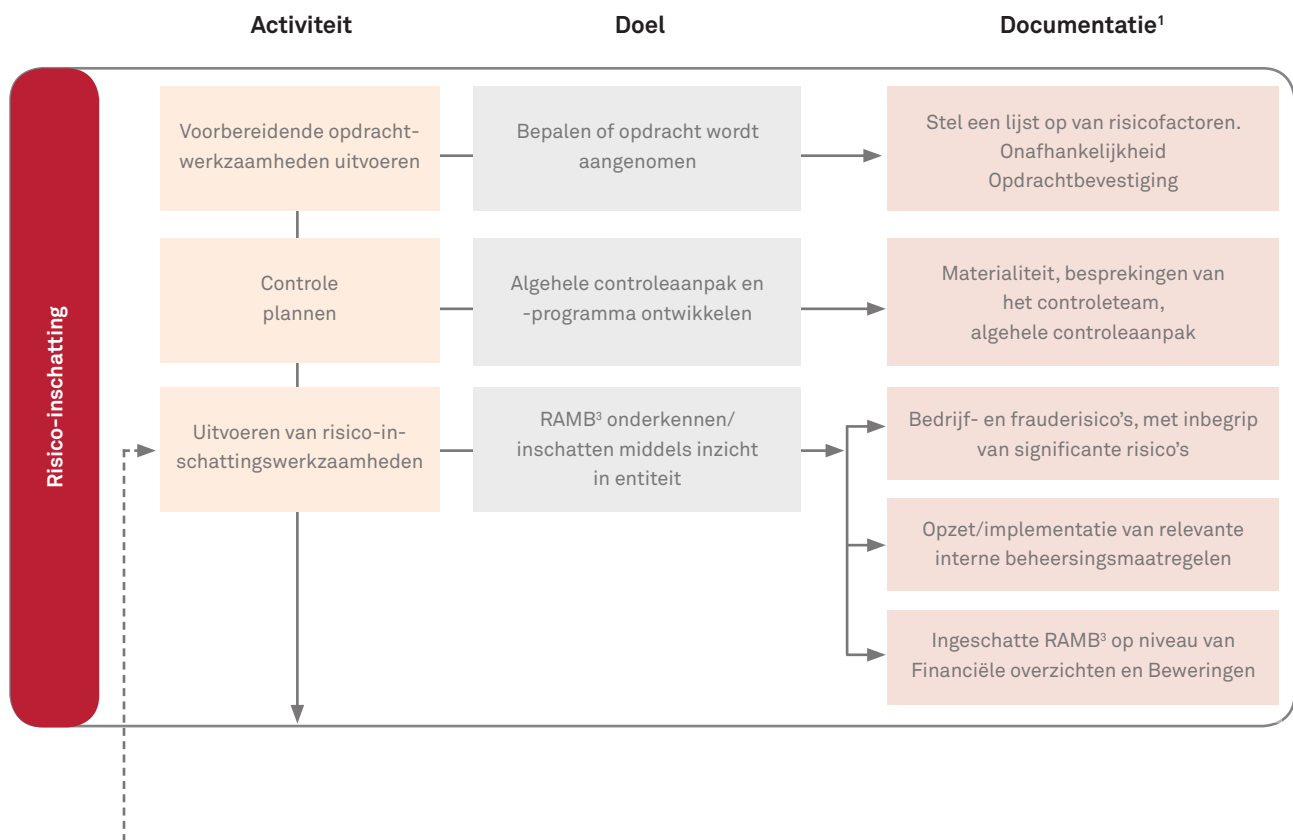
Bevestiging van het management	Evaluatie
Er is geen aanvullende voorziening voor dubieuze vorderingen nodig. De rekening van Dephta is volledig inbaar en andere debiteuren zijn niet significant genoeg om een voorziening voor te schatten.	<i>Vorderingenbevestiging aan Dephta zenden. Navraag doen bij Raj en Ruby om inzicht te krijgen in de diverse klantenrekeningen van de debiteuren en hun betalingshistorie en kijken naar eventuele trends. Valideren dat het aandeel van niet-Dephta debiteuren niet significant is, zoals de klant aangeeft. Betalingen na de einddatum van de verslagperiode controleren om inbaarheid van rekening te ondersteunen. Rekening houden met alle relevante informatie uit de controle van Dephta.</i>
Dephta blijft tevreden met de kwaliteit van de goederen die we aan ze verkopen.	<i>Historie van retourgoederen beoordelen en zoeken naar eventuele trends. Resultaten van de confirmaties van debiteuren aan Dephta beoordelen op opmerkingen over kwaliteit van goederen of inbaarheid van bedragen. Voorraadobservaties uitvoeren en letten op verouderde items en niet-lopende voorraad. Verzoeken om inlichtingen bij Ruby over kwaliteit van goederen en communicaties die ze mogelijk van Dephta heeft ontvangen met betrekking tot kwaliteit van goederen die ze tot heden hebben gekocht.</i>

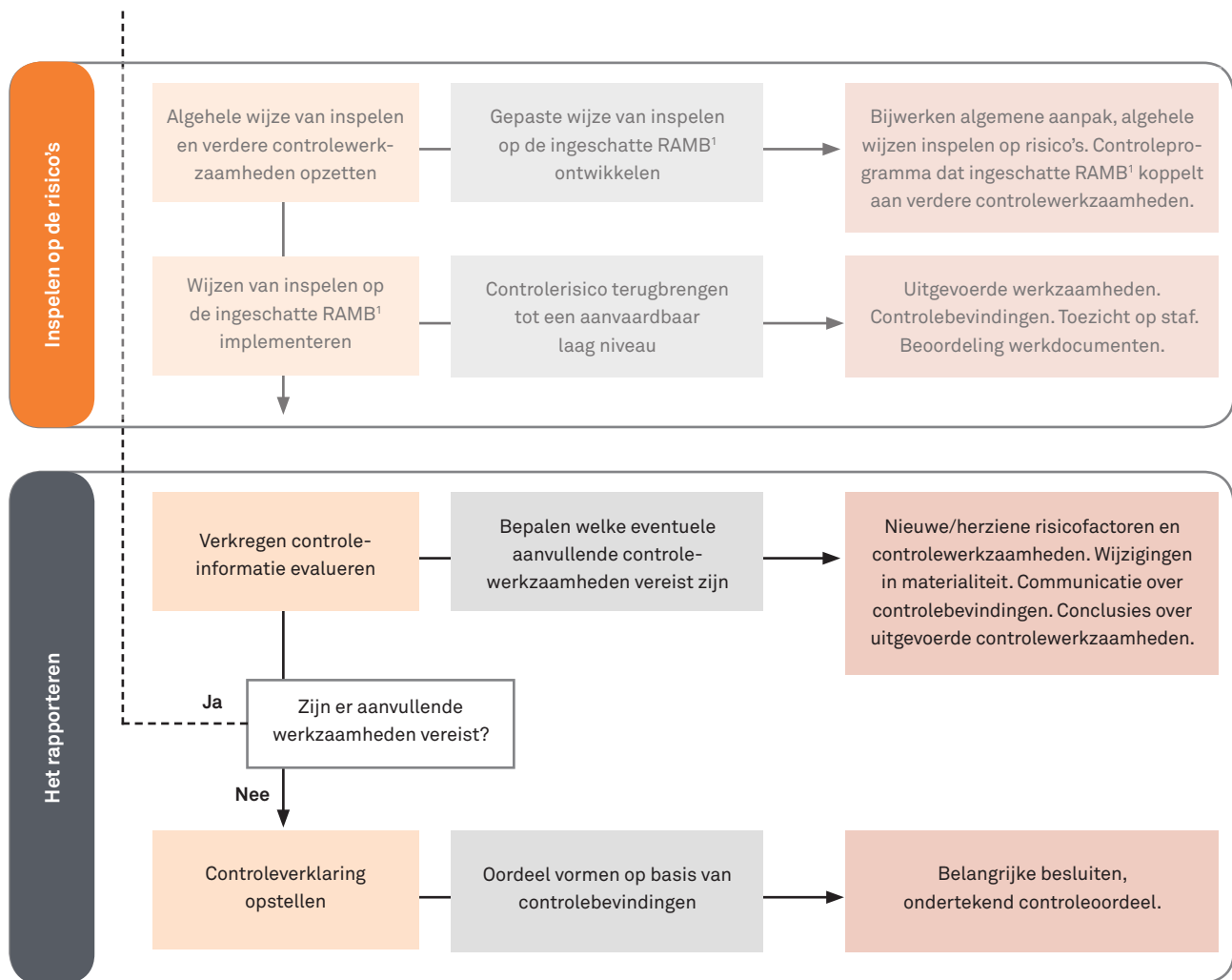
Aan het einde van de controle moeten belangrijke bevestigingen worden gedocumenteerd in een bevestigingsbrief van het management die moet worden ondertekend door Raj Kumar. Dergelijke bevestigingen kunnen worden opgenomen in een brief. Dephta Meubilair B.V. Voor voorbeeldteksten van bevestigingsbrieven wordt verwezen naar HRA deel 3.



# 20 | Het rapporteren - Overzicht

Figuur 20.0-1





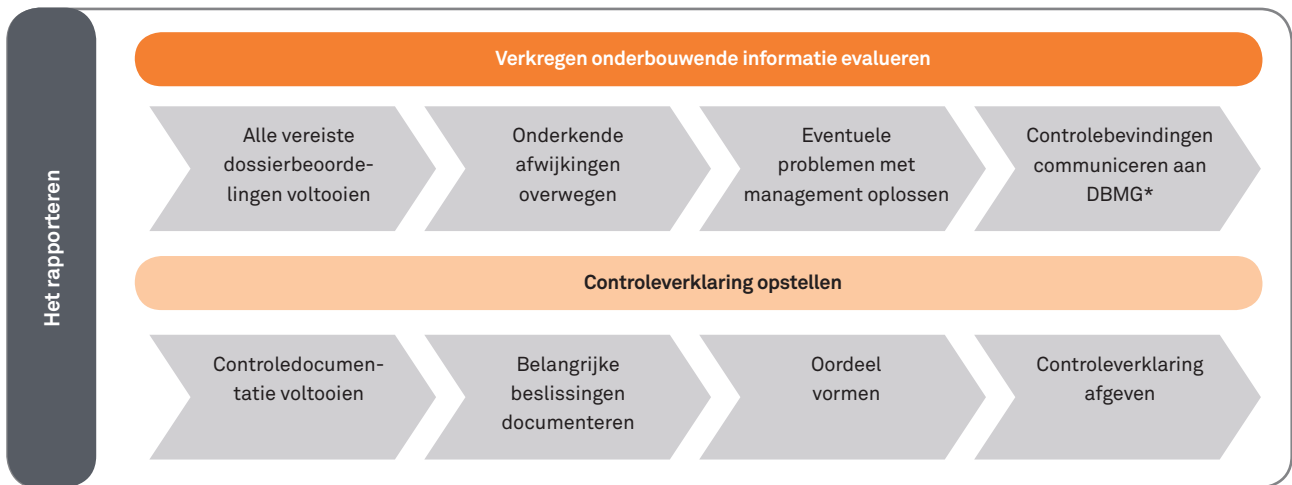
#### Alinea # Relevante uittreksels uit de Standaard

- 200.11 Algehele doelstellingen van de accountant bij het uitvoeren van een controle van financiële overzichten zijn:
- 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
  - Te rapporteren betreffende de financiële overzichten en het communiceren zoals door de Standaarden wordt vereist in overeenstemming met de bevindingen van de accountant.

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

De laatste fase van de controle omvat het volgende.

Figuur 20.0-2



In de verslaggevingfase komen de volgende basisconcepten aan de orde.

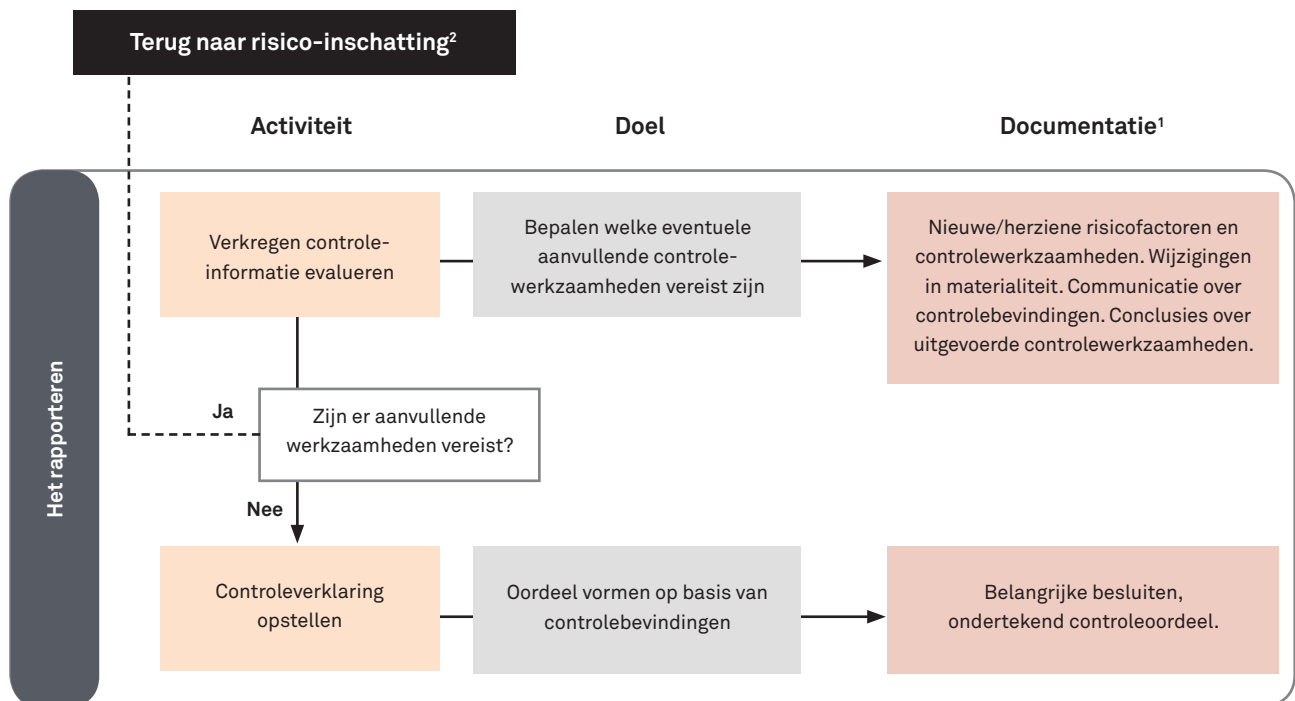
Figuur 20.0-3

	Deel en
Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode	D1 – 13
Continuïteit	D1 – 14
Controledocumentatie	D1 – 16
Communicatie van controlebevindingen	D2 – 19
De controleverklaring	D1 – 17

# 20 | Controle-informatie evalueren

Inhoud van het hoofdstuk	Relevante Standaard(en)
Leidraden voor het evalueren van de toereikendheid en geschiktheid van controle-informatie zodat redelijke conclusies kunnen worden getrokken waarop het controleoordeel kan worden gebaseerd.	220, 330, 450, 520, 540

Figuur 21.0-1



Toelichtingen: 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.

Alinea #	Relevante uittreksels uit de Standaard
220.15	<p>Opdrachtpartner dient verantwoordelijkheid te nemen voor:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>a. De aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van de controleopdracht in overeenstemming met professionele standaarden en door wet- en regelgeving gestelde eisen; en (Zie: Alinea A13-A15, A20)</li> <li>b. De controleverklaring, die onder de gegeven omstandigheden passend is.</li> </ol>
220.16	<p>Opdrachtpartner dient verantwoordelijkheid te nemen voor beoordelingen die worden uitgevoerd in overeenstemming met beleidslijnen en procedures van het kantoor inzake beoordelingen. (Zie: Alinea A16-A17, A20)</p>
220.17	<p>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)</p>
220.18	<p>De opdrachtpartner dient:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>a. Verantwoordelijkheid te nemen voor het feit dat het opdrachtteam passende consultaties pleegt met betrekking tot moeilijke of tot discussie aanleiding gevende aangelegenheden;</li> <li>b. Zich ervan te vergewissen dat leden van het opdrachtteam in de loop van de opdracht de passende consultatie hebben gepleegd, zowel binnen het opdrachtteam als tussen het opdrachtteam en anderen van het juiste niveau binnen of buiten het kantoor;</li> <li>c. Zich ervan te vergewissen dat de aard en reikwijdte van dergelijke consultaties en de daaruit voortkomende conclusies zijn afgestemd met de geconsulteerde partij; en</li> <li>d. Vaststellen 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 8, 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>a. Vast te stellen dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar is benoemd;</li> <li>b. Significante aangelegenheden die tijdens de uitvoering van de controleopdracht aan het licht zijn gekomen, met inbegrip van aangelegenheden die tijdens de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling zijn onderkend, te bespreken met de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar; en</li> <li>c. De controleverklaring niet te dateren voordat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is afgerond. (Zie: Alinea A23-A25)</li> </ol>
220.20	<p>De opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar dient een objectieve evaluatie uit te voeren van de significante standpunten die het opdrachtteam heeft ingenomen en de conclusies die zijn getrokken bij de formulering van de controleverklaring. Deze evaluatie dient betrekking te hebben op:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>a. Bespreking van significante aangelegenheden met de opdrachtpartner;</li> <li>b. Beoordeling van de financiële overzichten en van de voorgestelde controleverklaring;</li> <li>c. Beoordeling van geselecteerde controledocumentatie met betrekking tot de significante oordelen die het opdrachtteam heeft gevormd en de conclusies die zijn getrokken; en</li> <li>d. Evaluatie van de conclusies die zijn getrokken bij het formuleren van de controleverklaring, alsmede overweging of de voorgestelde controleverklaring passend is. (Zie: Alinea A26- A27A, A29-A31)</li> </ol>

## 21.1 Overzicht

Nadat de geplande controlewerkzaamheden zijn uitgevoerd, vindt er een evaluatie van de uitkomsten plaats. Hiertoe behoort een inspectie van de controledocumentatie en besprekingen met het opdrachtteam, alsmede eventuele veranderingen in de controleprogramma's als gevolg van de uitgevoerde werkzaamheden. Enkele van de belangrijkste overwegingen worden hieronder uiteengezet.

Figuur 21.1-1

<b>Kwaliteitsbeheersing</b>	Het is de verantwoordelijkheid van de opdrachtpartner om ervoor te zorgen dat de dossiercontroles worden uitgevoerd overeenkomstig het beleid en de controlewerkzaamheden van het accountantskantoor en dat de controleverklaring passend is.
<b>Overleg</b>	De opdrachtpartner is ervoor verantwoordelijk dat: <ul style="list-style-type: none"><li>• het opdrachtteam goed overleg heeft gevoerd (zowel intern binnen het kantoor als extern met derden) over moeilijke of betwistbare zaken; en</li><li>• conclusies voortkomend uit zulk overleg zijn gedocumenteerd en geïmplementeerd.</li></ul>
<b>Kwaliteitsgerichte beoordeling (of OKB)</b>	Als het beleid van het accountantskantoor een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling voor de opdracht voorschrijft, dient de opdrachtpartner: <ul style="list-style-type: none"><li>• zeker te stellen dat een gekwalificeerde opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar is aangesteld;</li><li>• belangrijke controlekwesaties te bespreken met deze beoordelaar; en</li><li>• de controleverklaring pas te dateren na voltooiing van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling.</li></ul>

Het doel voor de accountant is om zeker te stellen dat voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen om de getrokken conclusies te ondersteunen en om een gepast geformuleerde controleverklaring te kunnen afgeven.

Bij de evaluatie van de verkregen controle-informatie moeten de volgende aangelegenheden aan de orde komen.

Figuur 21.1-2

<b>Materialiteit</b>	Zijn de bedragen die zijn vastgesteld voor algehele en de uitvoeringsmaterialiteit nog steeds van toepassing in de context van de feitelijke financiële resultaten van de entiteit? Als een lagere algehele materialiteit (voor de financiële overzichten als geheel) van toepassing is dan in eerste instantie werd vastgesteld, moet de accountant bepalen of: <ul style="list-style-type: none"><li>• het nodig is om de uitvoeringsmaterialiteit te herzien; en</li><li>• aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden van toepassing blijft.</li></ul>
<b>Risico</b>	Zijn de inschattingen van risico's van afwijkingen van materieel belang op het niveau van beweringen nog steeds van toepassing in het licht van de controlebevindingen? Als dit niet het geval is, moeten de risico-inschattingen worden herzien en moeten verdere geplande controlewerkzaamheden worden aangepast.
<b>Afwijkingen</b>	Is rekening gehouden met het effect van onderkende afwijkingen en niet-gecorrigeerde afwijkingen op de controle? Is er aandacht besteed aan de redenen voor afwijkingen/

deviaties? Deze kunnen wijzen op een niet-onderkend risico of een significante tekortkoming in interne beheersing. Moet de algehele controleaanpak en het controleprogramma worden herzien? Dit is van toepassing wanneer:

- de aard van de onderkende afwijkingen en de omstandigheden van hun plaatsvinden aangeven dat andere afwijkingen kunnen bestaan die, wanneer geaggregeerd met afwijkingen die tijdens de controle zijn geaccumuleerd, van materieel belang zouden kunnen zijn; of
- het totaal van afwijkingen geaccumuleerd tijdens de controle in de buurt van de materialiteit komt.

Zijn aanvullende controlewerkzaamheden uitgevoerd om te bepalen of afwijkingen resterend (in transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen) waar het management werd gevraagd om afwijkingen te corrigeren?

---

**Fraude**

Blijkt uit informatie verkregen uit de uitvoering van andere risico-inschattingswerkzaamheden en bijbehorende activiteiten dat één of meerdere risicofactoren voor fraude aanwezig zijn? Blijkt uit de cijferanalyses die zijn uitgevoerd aan het einde van de controle een eerder niet-erkend risico op afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude? Zijn onderkende afwijkingen geëvalueerd om te bepalen of een dergelijke afwijking een aanwijzing vormt voor fraude? Als dat het geval is, evalueer dan de implicaties van de afwijking in relatie tot andere aspecten van de controle, in het bijzonder de betrouwbaarheid van bevestigingen van het management. Het is onwaarschijnlijk dat een geval van fraude op zichzelf staat. Zijn er redenen om aan te nemen dat het management betrokken zou kunnen zijn bij de onderkende afwijkingen, al dan niet materieel, als gevolg van fraude? Als dat het geval is, herevalueer dan de inschatting van de risico's van afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude en de resulterende invloed op de aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden om in te spelen op de ingeschatte risico's. Overweeg bij herbeoordeling van de betrouwbaarheid van eerder verkregen onderbouwende informatie ook of omstandigheden duiden op mogelijke samenspanning van medewerkers, management of derden. Als frauderisico's zijn onderkend, is het mogelijk om te bevestigen dat de financiële overzichten geen afwijkingen van materieel belang bevatten als gevolg van fraude. Als dat niet mogelijk is, bepaal dan de implicaties voor de controle, met inbegrip van het feit of de uitvoering van de controle nog steeds kan worden voortgezet.

---

**Onderbouwende informatie**

Is er voldoende en geschikte onderbouwende informatie verkregen om de risico's van afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten terug te brengen tot een aanvaardbaar laag niveau? Overweeg de noodzaak van de uitvoering van verdere werkzaamheden.

---

**Cijferanalyses**

Zijn door de cijferanalyses in de laatste fase van de controle:

- de controlebevindingen bevestigd; of
- risico's van afwijkingen van materieel belang gevonden die eerder niet waren erkend?

## 21.2 Materialiteit opnieuw inschatten

Alinea #	Relevant uittreksel uit de Standaard
450.10	Voorafgaand aan de evaluatie van de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen dient de accountant de vastgestelde materialiteit overeenkomstig Standaard 320 opnieuw vast te stellen om te confirmeren of deze passend blijft in de context van de actuele financiële resultaten van de entiteit. (Zie: Alinea A11-A12)

Voordat de accountant de uitkomsten van de werkzaamheden en eventuele daaruit voortkomende afwijkingen evalueert, is de eerste stap om de vastgestelde bedragen voor algehele en uitvoeringsmaterialiteit opnieuw in te schatten. Dit is nodig omdat de oorspronkelijke bepaling van de materialiteit vaak gebaseerd is op schattingen van de financiële resultaten van de entiteit en de feitelijke resultaten anders kunnen zijn. Factoren die tot een verandering kunnen leiden zijn o.a.:

- Oorspronkelijke bepaling van materialiteit is niet langer passend in de context van de feitelijke financiële resultaten van de entiteit;
- Nieuwe informatie die beschikbaar komt (zoals verwachtingen van gebruikers) waardoor de accountant oorspronkelijk een ander bedrag (of andere bedragen) zou hebben vastgesteld; en
- Onverwachte afwijkingen die ertoe leiden dat het materialiteitsbedrag voor die bepaalde transactiestromen, rekeningssaldi of toelichtingen wordt overschreden.

Telkens als een herziening nodig is moet de accountant de invloed op de ingeschatte risico's en de aard, timing en omvang van verdere vereiste controlewerkzaamheden overwegen en documenteren. Als voor de financiële overzichten als geheel een lagere materialiteit is vereist, bepaal dan ook of het nodig is om de uitvoeringsmaterialiteit te herzien. Als dat het geval is, bepaal dan of de aard, timing en omvang van de verdere controlewerkzaamheden toepasselijk blijft.

### AANDACHTSPUNT

Als de materialiteit moet worden herzien, wacht dan niet tot het einde van de controle om de verandering door te voeren. Als de materialiteit wordt verlaagd kan dit heel goed veranderingen in risico-inschattingen en de uitvoering van aanvullende of verdere controlewerkzaamheden vereisen.

## 21.3 Veranderingen in risico-inschattingen

Alinea #	Relevant uittreksel uit de Standaard
330.25	De accountant dient op basis van de uitgevoerde controlewerkzaamheden en de verkregen controle-informatie, voorafgaand aan de afronding van de controle, te evalueren of de inschatting van de risico's van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen nog steeds geldt. (Zie: Alinea A60-61)

De inschatting van risico op het niveau van beweringen zal vaak gebaseerd zijn op controle-informatie die beschikbaar is voordat verdere controlewerkzaamheden worden uitgevoerd. Tijdens de uitvoering van deze werkzaamheden kan nieuwe informatie worden verkregen die vereist dat de oorspronkelijke risico-inschatting wordt aangepast.



Bij voorraadcontrole kan het ingeschatte risiconiveau voor de volledigheidsbewering bijvoorbeeld laag zijn, op basis van een verwachting dat de interne beheersing effectief werkt. Als uit een toetsing van interne beheersingsmaatregelen blijkt dat de interne beheersing niet effectief is, moet de risico-inschatting worden veranderd en moeten verdere controlewerkzaamheden worden uitgevoerd om het risico terug te brengen tot een aanvaardbaar laag niveau. Hetzelfde geldt voor alle uitgevoerde controlewerkzaamheden waarbij uitkomsten niet met verwachtingen overeenstemmen. In onderstaand figuur staan enkele punten die moeten worden overwogen bij het bepalen of de oorspronkelijke risico-inschatting al dan niet is veranderd.

Figuur 21.3-1

<b>Interne beheersing</b>	<p><b>Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Ondersteunen de uitkomsten van toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen het geplande niveau van risicoverlaging op basis van hun werking?</li> </ul> <p><b>Het door het management doorbreken van de interne beheersingsmaatregelen</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Zijn er aanwijzingen voor het door het management doorbreken van de bestaande interne beheersing?</li> </ul> <p><b>Tekortkomingen in de interne beheersing</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Resulteert er een potentiële afwijking uit een tekortkoming in de interne beheersing die direct onder de aandacht van het management moet worden gebracht?</li> </ul> <p><b>Nieuwe risicofactoren</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Brengt controle-informatie nieuwe bedrijfsrisico's, frauderisicofactoren of het door het management doorbreken van de interne beheersingsmaatregelen aan het licht?</li> </ul>
<b>Aard van verkregen controle-informatie</b>	<p><b>Tegenstrijdige onderbouwende informatie</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Weerspreekt de verkregen onderbouwende informatie andere beschikbare informatiebronnen?</li> </ul> <p><b>Inconsistente onderbouwende informatie</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Wijkt verkregen onderbouwende informatie af van het huidige inzicht in de entiteit?</li> </ul> <p><b>Grondslagen voor de financiële verslaggeving</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Is er onderbouwende informatie dat de grondslagen voor de financiële verslaggeving van de entiteit niet altijd consistent worden toegepast?</li> </ul> <p><b>Onvoorspelbare relaties</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Bevestigt de onderbouwende informatie de relaties tussen financiële en niet-financiële gegevens?</li> </ul> <p><b>Fraude</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Is er onderbouwende informatie van patronen, eigenaardigheden, uitzonderingen of deviaties aangetroffen bij de uitvoering van toetsingen die een aanwijzing zouden kunnen zijn voor mogelijke fraude (met inbegrip van het door het management doorbreken van de interne beheersingsmaatregelen)?</li> </ul> <p><b>Betrouwbaarheid van bevestigingen</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Is er onderbouwende informatie dat de betrouwbaarheid van bevestigingen van management of degenen belast met governance in twijfel trekt?</li> </ul>
<b>Aard van afwijkingen</b>	<p><b>Oneigenlijke beïnvloeding van schattingen</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Kunnen afwijkingen gevonden in schattingen en metingen van reële waarde duiden op een mogelijk patroon van oneigenlijke beïnvloeding door het management?</li> </ul> <p><b>Afwijkingen</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Vormen afwijkingen, hetzij individueel of gecombineerd met alle andere niet-gecorrigeerde afwijkingen, een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten als geheel genomen?</li> </ul>

Als de oorspronkelijke inschatting van een risico is veranderd, moeten de details worden gedocumenteerd en moet een herziene inschatting van het risico plaatsvinden. Ook moeten details aanwezig zijn van hoe het gedetailleerde controleprogramma is veranderd in verband met de herziene risico-inschatting. Dit kan een aanpassing zijn in de aard, timing of omvang van andere geplande controlewerkzaamheden of uitvoering van verdere controlewerkzaamheden.

## AANDACHTSPUNT

Maak in het controlebudget tijd vrij waarin het controleopdrachtteam direct na voltooiing van het werk de bevindingen kan bespreken (als groep). Hetgeen in bovenstaand figuur is besproken kan fungeren als agenda. Vergeet niet dat fraude vaak wordt ontdekt door het samenbrengen van informatie over kleine en schijnbaar onbelangrijke aangelegenheden.

## 21.4 De effecten van afwijkingen evalueren

Alinea #	Doelstellingen van de Standaard
450.3	De doelstelling van de accountant is het evalueren van: a. De invloed van onderkende afwijkingen op de controle; en b. De invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen, indien aanwezig, op de financiële overzichten.
Alinea #	Relevante uittreksels uit de Standaarden
450.5	De accountant dient afwijkingen die tijdens de controle worden onderkend te accumuleren met uitzondering van die afwijkingen die duidelijk onbeduidend zijn. (Zie: Alinea A2-A3)
450.6	De accountant dient vast te stellen of de algehele controleaanpak en het controleprogramma moeten worden herzien indien: a. De aard van de onderkende afwijkingen en de omstandigheden waarin deze plaats hebben er op wijzen dat andere afwijkingen kunnen bestaan die, wanneer geaggregeerd met tijdens de controle verzamelde afwijkingen, van materieel belang zouden kunnen zijn; of (Zie: Alinea A4) b. Het totaal van tijdens de controle verzamelde afwijkingen de materialiteit nadert die is vastgesteld overeenkomstig Standaard 320. (Zie: Alinea A5)
450.7	Indien het management op verzoek van de accountant een transactiestroom, een rekeningssaldo of een in de financiële overzichten opgenomen toelichting heeft onderzocht en ontdekte afwijkingen heeft gecorrigeerd, dient de accountant aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren om vast te stellen of er nog afwijkingen resterend. (Zie: Alinea A6)
450.8	De accountant dient alle afwijkingen die tijdens de controle zijn verzameld tijdig te communiceren aan het juiste managementniveau, tenzij dit is verboden op grond van wet- of regelgeving. De accountant dient het management te verzoeken deze afwijkingen te corrigeren. (Zie: Alinea A7- A9)
450.9	Indien het management weigert om sommige of alle door de accountant gecommuniceerde afwijkingen te corrigeren, dient de accountant inzicht te verwerven in de redenen van het management voor het niet maken van de correcties en dient hij met dat inzicht rekening te houden bij het evalueren of de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten. (Zie: Alinea A10)

Alinea #	Relevante uittreksels uit de Standaarden
450.11	De accountant dient vast te stellen of niet-gecorrigeerde afwijkingen individueel of geaggregeerd van materieel belang zijn. Bij het vaststellen daarvan dient de accountant rekening te houden met: <ul style="list-style-type: none"> <li>a. Omvang en de aard van de afwijkingen zowel in relatie tot bepaalde transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen en de financiële overzichten als geheel, als tot de specifieke omstandigheden waarin deze plaatsvinden; en (Zie: Alinea A13-A17, A19-A20)</li> <li>b. Invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen m.b.t. voorgaande perioden zowel op relevante transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen als op financiële overzichten als geheel. (Zie: Alinea A18)</li> </ul>
450.12	De accountant dient aan degenen belast met governance niet-gecorrigeerde afwijkingen alsmede de invloed dat deze, afzonderlijk of geaggregeerd, kunnen hebben op het oordeel in de controleverklaring te communiceren, tenzij dit is verboden op grond van wet- of regelgeving <sup>5</sup> . De communicatie van de accountant dient afwijkingen die van materieel belang zijn individueel te onderkennen. De accountant dient te verzoeken om de niet-gecorrigeerde afwijkingen te corrigeren. (Zie: Alinea A21- A23)
450.13	De accountant dient tevens de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen met betrekking tot voorgaande perioden op relevante transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen en op de financiële overzichten als geheel met degenen belast met governance te communiceren.
450.14	De accountant dient bij het management en, waar dit passend is, bij degenen belast met governance om een schriftelijke bevestiging te verzoeken of zij menen dat de invloeden van niet-gecorrigeerde afwijkingen, afzonderlijk of geaggregeerd, niet van materieel belang zijn voor de financiële overzichten als geheel. Een samenvatting van deze items dient te worden opgenomen in of toegevoegd aan de schriftelijke bevestiging. (Zie: Alinea A24)
540.18	De accountant dient op grond van de controle-informatie te evalueren of schattingen in de financiële overzichten redelijk zijn in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving dan wel dat deze een afwijking bevatten. (Zie: Alinea A116-A119)

De doelstelling van het evalueren van afwijkingen is het bepalen van het effect hiervan op de controle alsmede het evalueren of de noodzaak bestaat om aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren.

De controleaanpak en de gedetailleerde controleprogramma's moeten mogelijk worden herzien als:

- de aard of omstandigheden van onderkende afwijkingen aangeven dat andere afwijkingen kunnen bestaan die, in combinatie met bekende afwijkingen, de uitvoeringsmaterialiteit zouden kunnen overschrijden; of
- het totaal van onderkende en niet-gecorrigeerde afwijkingen dicht in de buurt komt van de uitvoeringsmaterialiteit of deze overschrijdt.

## AANDACHTSPUNT

Vergeet niet dat er altijd een risico bestaat van niet-ontdekte afwijkingen in de financiële overzichten. Dit is vanwege de inherente beperkingen van een controle zoals uiteengezet in Deel 1, Hoofdstuk 3.1 van deze handleiding.

Afwijkingen kunnen zich voordoen op gebieden zoals hieronder aangegeven.

Figuur 21.4-1

Bron	Beschrijving
<b>Inaccuraatheden of fraude</b>	<p>Het personeel van de entiteit kan fouten maken bij het verzamelen of verwerken van gegevens op basis waarvan de financiële overzichten worden opgesteld. Hiertoe behoren ook fouten bij de afgrenzing aan het einde van de verslagperiode. Naast het onderkennen van specifieke afwijkingen kan de accountant ook:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• de fouten in een bepaalde populatie (zoals verkopen) kwantificeren door geldsteekproeven. Bij gebruik van een representatieve steekproef kan een waarschijnlijk totaal van afwijkingen worden geprojecteerd; en</li> <li>• de aard van onderkende afwijkingen overwegen. Als er sprake is van talloze afwijkingen bij een bepaald saldo of een bepaalde locatie kan dit een aanwijzing zijn voor een risico van afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude.</li> </ul>
<b>Omissies of fraude</b>	Mogelijk worden sommige transacties niet geboekt, hetzij per ongeluk of met opzet, wat in het laatste geval fraude betekent.
<b>Significante transacties</b>	Een gebrek aan zakelijke uitgangspunten voor significante transacties (ongebruikelijk of buiten de normale gang van zaken) kan zijn bedoeld om de financiële overzichten te manipuleren of om oneigenlijke toe-eigening van activa te verhullen.
<b>Journalposten</b>	Tijdens of aan het einde van de verslagperiode kunnen ongepaste of niet-geautoriseerde journalposten hebben plaatsgevonden. Deze zouden kunnen worden gebruikt om in de financiële overzichten opgenomen bedragen te manipuleren.
<b>Fouten in schattingen</b>	Als de schatting van de entiteit buiten een aanvaardbaar bereik valt kunnen schattingen van het management verkeerde berekeningen bevatten, bepaalde feiten over het hoofd zien of verkeerd interpreteren, verkeerde veronderstellingen gebruiken of een element van beïnvloeding bevatten. Schattingen kunnen ook met opzet afwijken om resultaten in financiële overzichten te manipuleren.
<b>Fouten in reële waarden</b>	Mogelijk bestaat er onenigheid wat betreft standpunten van het management over reële waarde van bepaalde activa, passiva en vermogensonderdelen die moeten worden gewaardeerd of toegelicht tegen reële waarde overeenkomstig het stelsel inzake financiële verslaggeving.
<b>Keuze en toepassing van grondslagen voor de financiële verslaggeving</b>	Mogelijk bestaat er onenigheid met het management met betrekking tot de keuze en het gebruik van bepaalde grondslagen voor de financiële verslaggeving.
<b>Niet-gecorrigeerde afwijkingen in begin eigen vermogen</b>	Niet-gecorrigeerde afwijkingen uit eerdere verslagperiodes komen tot uitdrukking in het begin eigen vermogen. Als dit niet wordt aangepast, kan ook een afwijking in de financiële overzichten voor de huidige verslagperiode ontstaan.
<b>Opbrengstverantwoording</b>	Te hoog of laag weergeven van opbrengsten (bijv. voortijdige opbrengstverantwoording, boeken van fictieve opbrengsten of ongepast verschuiven van opbrengsten naar een latere verslagperiode).
<b>Zwakheden in de interne beheersing</b>	Onverwachte tekortkomingen in interne beheersing kunnen resulteren in afwijkingen. Deze moeten worden besproken met of gerapporteerd aan management en er moeten aanvullende werkzaamheden worden overwogen om eventuele andere bestaande afwijkingen te vinden.

Bron	Beschrijving
Financiële overzichten - presentatie of toelichtingen	Bepaalde toelichtingen op de financiële overzichten die worden vereist door het stelsel inzake financiële verslaggeving zijn mogelijk weggelaten, onvolledig of inaccuraat.

### Onderkende afwijkingen aggregeren

Tijdens de controle onderkende afwijkingen, anders dan duidelijk onbeduidende, moeten worden geaggregeerd. Er kan ook onderscheid worden gemaakt tussen feitelijke afwijkingen, inschattingsafwijkingen en geprojecteerde afwijkingen.

## AANDACHTSPUNT

De meeste kwantitatieve afwijkingen kunnen worden getotaliseerd zodat de algehele invloed op de financiële overzichten kan worden geëvalueerd. Sommige afwijkingen (zoals onvolledige of inaccurate toelichtingen op de financiële overzichten) en kwalitatieve bevindingen (zoals het mogelijke bestaan van fraude) kunnen echter niet worden geaggregeerd. Deze afwijkingen moeten op individuele basis worden gedocumenteerd en geëvalueerd.

Teneinde het totale effect van niet-gecorrigeerde afwijkingen te kunnen evalueren, kunnen deze worden gedocumenteerd op een centraal bijgehouden werkdocument. Zo ontstaat een samenvatting van alle niet-onbeduidende niet-gecorrigeerde afwijkingen die zijn onderkend.

Er zijn een aantal fasen in het proces van het aggregeren waar de invloed van geaggregeerde afwijkingen als volgt in aanmerking kan worden genomen.

*Figuur 21.4-2*

Invloed van geaggregeerde afwijkingen	
Overweeg de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen op:	elk afzonderlijk rekeningsaldo of transactiestroom
	totaal vlottende activa en vlottende passiva
	totaal activa en passiva
	totaal opbrengsten en onkosten (inkomen vóór belasting)
	nettowinst

Het volgende figuur bevat een mogelijke benadering voor het aggregeren van afwijkingen.

### Toelichting:

Het afwijkningsniveau (100€) wordt als onbeduidend beschouwd en wordt daarom niet geaggregeerd.

Figuur 21.4-3

### Samenvatting van onderkende afwijkingen

Beschrijving	Omstandigheden of voorkomen	WD-ref.	Bedrag van te hoog/(laag) weergegeven				Gecorrigeerd?
			Activa	Passiva	Inkomen vóór belasting	Eigen vermogen	
Huurverplichting niet verwerkt	Feitelijk - Resultierend uit onoplettendheid			(5.500)	5.500	4.125	Ja
Niet-geboekte verkopen	Projectie uit representatieve steekproef		(12.500)		(12.500)	(9.375)	Ja
Vorderingen gesaldeerd met te betalen posten	Feitelijk - Classificatiefout		(5.500)	(5.500)			Ja
Kapitaalgoederen als last geboekt	Oordeelsvorming - Fout in toepassing grondslagen voor de financiële verslaggeving		(13.500)		(13.500)	(10.125)	Ja
Totaal onderkende afwijkingen tijdens de controle			(31.500)	(11.000)	(20.500)	(15.375)	
Afwijkingen gecorrigeerd door het management			31500	11000	20500	15.375	
Totaal niet-gecorrigeerde afwijkingen			0	0	0	0	

Onderkende afwijkingen moeten tijdig worden besproken met het management, samen met het verzoek tot correctie. Correcties kunnen van invloed zijn op saldi van financiële overzichten of inadequate in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen rectificeren. Hier volgt een overzicht van de benodigde stappen voor onderkende afwijkingen.

Figuur 21.4-4

Adresseren van onderkende afwijkingen	
<b>Materialiteit opnieuw evalueren</b>	Onderzoek of het op basis van de feitelijke financiële resultaten nodig is om de algehele materialiteit te herzien alvorens het effect van niet-gecorrigeerde afwijkingen te evalueren.
<b>Overweeg de redenen en de invloed op het controleprogramma</b>	<p>Onderzoek de redenen voor de tijdens de controle onderkende afwijkingen. Hiertoe behoren:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• potentiële aanwijzingen voor fraude;</li> <li>• mogelijk bestaan van andere afwijkingen;</li> <li>• bestaan van een niet-onderkend risico; of</li> <li>• een significante tekortkoming in de interne beheersing.</li> </ul> <p>Bepaal in het licht van bovenstaande bevindingen of de algehele controleaanpak en het controleprogramma moeten worden herzien. Dit is nodig wanneer:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• er mogelijk andere afwijkingen bestaan die, wanneer geaggregeerd met afwijkingen die tijdens de controle zijn geaccumuleerd, van materieel belang zouden kunnen zijn; of</li> </ul>

## Adresseren van onderkende afwijkingen

- totaal van afwijkingen geaccumuleerd tijdens controle in de buurt van materialiteit komt.

Vraag management om correcties aan te brengen	Vraag het management om <b>alle</b> onderkende afwijkingen te corrigeren, anders dan die welke duidelijk onbeduidend zijn.
Vraag management om aanvullende werkzaamheden uit te voeren	Als het precieze bedrag van de afwijkingen in een populatie niet bekend is (zoals in een projectie van afwijkingen onderkend in een controlesteekproef), vraag het management dan om werkzaamheden uit te voeren om het bedrag van de feitelijke afwijking te bepalen en om vervolgens de nodige aanpassingen te maken in de financiële overzichten. Als dit het geval is, zijn enkele aanvullende controlewerkzaamheden door de accountant nodig om te bepalen of er nog afwijkingen resteren.
Management weigert sommige of alle afwijkingen te corrigeren	Als het management weigert om sommige of alle afwijkingen te corrigeren: <ul style="list-style-type: none"><li>• verkrijg inzicht in de redenen van het management om de correcties niet uit te voeren en houd rekening met dit inzicht bij het evalueren of de financiële overzichten afwijkingen van materieel belang bevatten;</li><li>• communiceer met degenen belast met governance over niet-gecorrigeerde afwijkingen, met inbegrip van hun effect op het oordeel in de controleverklaring (tenzij dit op grond van wet- of regelgeving wordt verboden); en</li><li>• vraag degenen belast met governance om de afwijkingen te corrigeren die het management ongecorrigeerd laat.</li></ul>

Bij het vormen van een conclusie of de niet-gecorrigeerde afwijkingen (individueel of geaggregeerd) ervoor zouden zorgen dat de financiële overzichten als geheel afwijkingen van materieel belang bevatten, moet de accountant rekening houden met de factoren uit onderstaand figuur.

Figuur 21.4-5

### Overweeg:

Is er sprake van een afwijking van materieel belang?

de omvang en aard van afwijkingen, in relatie tot:

- de financiële overzichten als geheel;
- bepaalde transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen; en
- de specifieke omstandigheden van hun optreden.

de beperkingen die inherent zijn aan statistische steekproeven of steekproeven naar eigen oordeel. Er bestaat altijd de mogelijkheid dat sommige afwijkingen niet worden gevonden.

hoe dicht ligt het waarschijnlijke niveau van totale niet-gecorrigeerde afwijkingen bij de materialiteitsniveaus? De risico's van afwijkingen van materieel belang nemen toe naarmate de waarschijnlijke totale afwijking de materialiteitsdrempel nadert.

kwantitatieve overwegingen of de mogelijkheid van fraude waarbij afwijkingen van een relatief klein bedrag een effect op de financiële overzichten zouden kunnen hebben dat van materieel belang zou kunnen zijn.

het effect van niet-gecorrigeerde afwijkingen gerelateerd aan vorige verslagperioden.

Het is de verantwoordelijkheid van het management om de financiële overzichten aan te passen om afwijkingen van materieel belang (met inbegrip van inadequate toelichtingen) te corrigeren en om alle andere vereiste acties te implementeren.

### Kwalitatieve overwegingen

Sommige afwijkingen kunnen worden geëvalueerd als materieel (individueel of wanneer beschouwd samen met andere afwijkingen die tijdens de controle zijn geaccumuleerd), zelfs als ze lager zijn dan de algehele materialiteit. Het volgende figuur bevat voorbeelden van zulke aangelegenheden.

Figuur 21.4-6

Afwijkingen die:	Beschrijving
Van invloed zijn op naleving	Niet-naleving van door de regelgeving gestelde vereisten, schuldconvenanten of andere contractuele vereisten.
Veranderingen maskeren	Bijvoorbeeld veranderingen in inkomsten of andere trends, in het bijzonder in de context van algemene economische en brancheomstandigheden.
De beloningen van het management verhogen	Afwijkingen die zekerstellen dat aan de vereisten voor bonussen of andere vormen van beloningen wordt voldaan.
Een invloed hebben op andere partijen	Bijvoorbeeld externe en verbonden partijen.
Van invloed zijn op het inzicht van gebruikers	Weglaten van informatie (niet specifiek vereist) maar die naar het oordeel van de accountant belangrijk is voor het inzicht van gebruikers in de financiële positie, financiële prestaties of cash flows van de entiteit.
Nu onbelangrijk zijn maar in de toekomst significant	Onjuiste keuze of toepassing van grondslagen voor de financiële verslaggeving die een onbelangrijk effect heeft op de financiële overzichten van de huidige verslagperiode, maar waarschijnlijk een effect heeft op de financiële overzichten van toekomstige perioden dat van materieel belang is.
Bankconvenanten	Een relatief klein bedrag kan uiterst materieel zijn voor de entiteit als het resulteerde in een inbreuk op een bank- of leningconvenant.
Van invloed zijn op prestatieverhoudingen	Beïnvloedt verhoudingen die worden gebruikt om de financiële positie, resultaten van activiteiten of cash flows van de entiteit te evalueren.

### Schriftelijke bevestigingen

De verantwoordelijkheid van het management moet worden onderbouwd met een schriftelijke bevestiging van het management. In deze bevestiging moet staan dat eventuele niet-gecorrigeerde afwijkingen (overzicht aanhechten of bijvoegen) naar de mening van het management zowel individueel als gezamenlijk onbelangrijk zijn. Als het management het niet eens is met de inschatting van afwijkingen kan het aan de schriftelijke bevestiging tekst toevoegen zoals: "Wij zijn het er niet mee eens dat items...en...worden beschouwd als afwijkingen omdat [beschrijving van redenen]".

### Toelichting:

Als de accountant bevindingen communiceert aan degenen belast met governance is de accountant verplicht om belangrijke niet-gecorrigeerde afwijkingen individueel aan te geven.



Als niet-gecorrigeerde afwijkingen worden gerapporteerd aan degenen belast met governance en nog steeds geen correcties worden toegepast, is de accountant vereist een soortgelijke bevestiging te verkrijgen. Hierin moet staan dat ook degenen belast met governance van mening zijn dat de effecten van niet-gecorrigeerde afwijkingen, individueel en gezamenlijk, onbelangrijk zijn voor de financiële overzichten als geheel. Bij de schriftelijke bevestiging moet een samenvatting van dergelijke items worden gevoegd of aangehecht.

## 21.5 Voldoende en geschikte controle-informatie

Alinea #	Relevante uittreksels uit de Standaard
330.26	Accountant dient te beslissen of voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen. Bij vormen van zijn oordeel dient accountant alle relevante controle-informatie te overwegen, ongeacht of die in de financiële overzichten opgenomen beweringen ondersteunen of daarmee in tegenspraak lijken te zijn. (Zie: Alinea A62)
330.27	Indien de accountant geen voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen met betrekking tot een van materieel belang zijnde en in de financiële overzichten opgenomen bewering, dient hij te proberen om verdere controle-informatie te verkrijgen. Indien de accountant niet in staat is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, dient hij over de financiële overzichten een oordeel met beperking tot uitdrukking te brengen of een oordeelonthouding te formuleren.

De algehele doelstelling is om voldoende en geschikte onderbouwende informatie te verkrijgen om de risico's van afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten terug te brengen tot een aanvaardbaar laag niveau.

Wat voldoende en geschikte controle-informatie is, is uiteindelijk een zaak van professionele oordeelsvorming. Deze moet voornamelijk gebaseerd zijn op de bevredigende uitvoering van verdere controlewerkzaamheden die zijn opgezet om de ingeschatte risico's van afwijkingen van materieel belang te adresseren. Hiertoe behoren alle aanvullende of aangepaste werkzaamheden die zijn uitgevoerd om de veranderingen die in de oorspronkelijke risico-inschatting waren onderkend te adresseren. Sommige van de factoren die moeten worden overwogen bij het evalueren of de controle-informatie voldoende en geschikt is, omvatten de factoren die in onderstaand figuur worden behandeld.

Figuur 21.5-1

Evalueren of de controle-informatie voldoende en geschikt is	
Te overwegen factoren	<b>Materialiteit van afwijkingen</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>Hoe significant is een afwijking in de betreffende bewering en wat is de waarschijnlijkheid dat dit een effect heeft (individueel of gecombineerd met andere potentiële afwijkingen) op de financiële overzichten dat van materieel belang is?</li> </ul>
	<b>Wijze van inspelen door het management</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>Op welke wijze speelt het management in op de controlebevindingen en hoe effectief is de interne beheersing in het adresseren van de risicofactoren?</li> </ul>
	<b>Eerdere ervaring</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>Wat is de eerdere ervaring met de uitvoering van soortgelijke werkzaamheden en werden er afwijkingen onderkend?</li> </ul>

## Evalueren of de controle-informatie voldoende en geschikt is

### Resultaten van uitgevoerde controlewerkzaamheden

- Ondersteunen de resultaten van uitgevoerde controlewerkzaamheden de doelstellingen en zijn er aanwijzingen voor fraude of fouten?

### Kwaliteit van informatie

- Zijn de bron en betrouwbaarheid van de beschikbare informatie geschikt voor ondersteuning van de controleconclusies?

### Overtuigingskracht

- Hoe overtuigend is de controle-informatie?

### Inzicht in de entiteit

- Ondersteunt of weerspreekt de verkregen onderbouwende informatie de uitkomsten van de risico-inschattingswerkzaamheden (die zijn uitgevoerd om inzicht in de entiteit en haar omgeving te verwerven, met inbegrip van haar interne beheersing)?

Als het niet mogelijk is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, moet de accountant een oordeel met beperking of een oordeelonthouding tot uitdrukking brengen.

## 21.6 Afsluitende cijferanalyses

### Alinea # Relevant uittreksel uit de Standaard

- | Alinea # | Relevant uittreksel uit de Standaard  |
|----------|---|
| 520.6    | De accountant dient cijferanalyses op te zetten en uit te voeren aan het einde van de controle die en 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) |

Naast het uitvoeren van cijferanalyses ten behoeve van de risico-inschatting en vervolgens later als gegevensgerichte werkzaamheden moet de accountant cijferanalyses toepassen bij of vlakbij het einde van de controle bij het trekken van een algehele conclusie (Standaard 520). Het doel van het uitvoeren van deze afsluitende cijferanalyses is om:

- niet eerder herkende risico's van afwijkingen van materieel belang te onderkennen;
- zeker te stellen dat de tijdens de controle getrokken conclusies over individuele onderdelen of elementen van de financiële overzichten kunnen worden bevestigd; en
- te helpen om tot een algehele conclusie te komen wat betreft de redelijkheid van de financiële overzichten.

Als nieuwe risico's of onverwachte relaties tussen gegevens worden onderkend kan het nodig zijn dat de accountant mogelijk de geplande of uitgevoerde controlewerkzaamheden herevalueert.

## 21.7 Significante bevindingen en kwesties

De laatste stap in het evaluatieproces is om alle significante bevindingen of kwesties vast te leggen in een document voor de voltooiing van de opdracht. Dit document kan het volgende omvatten:

- Alle benodigde informatie om de significante bevindingen of kwesties te begrijpen; of
- Onderlinge verwijzingen, waar van toepassing, naar andere beschikbare ondersteunende controledocumentatie.

Dit document moet ook conclusies bevatten over informatie die de accountant heeft gevonden in relatie tot belangrijke aangelegenheden die inconsistent of in tegenspraak zijn met de eindconclusies van de accountant. Dit vereiste strekt zich echter niet uit tot het bewaren van incorrecte of achterhaalde documentatie, zoals concepten van financiële overzichten die mogelijk incompleet waren.

## 21.8 Case studies - Controle-informatie evalueren

Zie voor details van de case studies Deel 2, Hoofdstuk 2 - Inleiding tot de case studies. Als gevolg van de uitvoering van de geplande controlewerkzaamheden werden de volgende niet-aangepaste afwijkingen en aangelegenheden genoteerd.

### Case study A - Kumar B.V.

Uittreksel uit de samenvatting van mogelijke aanpassingen – Dephta

18 februari 20x3

Bedrag van te hoog/(laag) weergegeven							
Beschrijving	Omstandigheden of voorkomen	WD-ref.	Activa	Passiva	Inkomen vóór belasting	Eigen vermogen	Gecorrigeerd?
Fouten in berekening voorraadwaardering.	Nieuwe medewerker maakte enkele fouten.	D.300	(19.000)		(19.000)	(15.200)	Ja
Persoonlijke uitgaven betaald via Dephta en niet toegevoegd aan aandeelhoudersrekening.	Gevonden tijdens toetsingen van de uitgaven. Dit gaf aanleiding tot enig aanvullend werk om soortgelijke items te vinden.	550.8		(4.800)	(4.800)	(3.840)	Ja
Klantrekening > 90 dagen en geen betalingen na einddatum van verslagperiode ontvangen.	Ouderdom en betalingen na de einddatum van de verslagperiode gecontroleerd.	C.305	12.000		12.000	9.600	Ja
Totaal van onderkende afwijkingen tijdens controle			(7.000)	(4.800)	(11.800)	(9.440)	Ja
Afwijkingen gecorrigeerd door het management			(7.000)	(4.800)	(11.800)	(9.440)	
Totaal niet-gecorrigeerde afwijkingen			0	0	0	0	

Het bovenstaande overzicht moet ook een onderlinge verwijzing bevatten naar waar aanvullende werkzaamheden zijn uitgevoerd om zeker te stellen dat geen soortgelijke afwijkingen bestaan of dat de afwijking geen aanwijzing vormt van een ernstiger probleem zoals het door het management doorbreken van de interne beheersingsmaatregelen.

Uittreksel uit de dossiernotitie met betrekking tot evaluatie van controle-informatie

## Controlebevinding

## Geplande wijze van inspelen

Een aantal schrijffouten in de voorraadwaardering heeft geresulteerd in een te lage weergave van de voorraad ter waarde van 19.000€.

*De aard van de fouten moet worden beoordeeld om eventuele zwakheden in interne beheersing te onderkennen. Aanvullende werkzaamheden moeten worden uitgevoerd om ervoor te zorgen dat alle significante fouten nu zijn ontdekt. Neem opmerkingen op in management letter.*

Tijdens het toetsen van de uitgaven werd ontdekt dat de uitgaven voor apparatuuronderhoud ter waarde van 4.800€ waren gerelateerd aan de servicekosten van Surajs persoonlijke Mercedes-Benz SUV.

*Aanvullende werkzaamheden moeten worden uitgevoerd om eventuele andere niet-onderkende transacties te vinden die betrekking hebben op persoonlijk gebruik. Als andere worden onderkend, overweeg dan of dit een fout is in de integriteit van het management en een aanwijzing vormt voor mogelijke fraude.*

Tijdens het toetsen van vorderingen zagen we dat sommige rekeningen ouder dan 90 dagen waren en dat tijdens onze toetsingen van vorderingen geen betalingen op deze rekeningen waren ontvangen. Hoewel Suraj verzekert dat deze rekeningen inbaar zijn (aangezien klant het saldo heeft bevestigd), lijkt inning onwaarschijnlijk. Geregistreerd als een niet-aangepaste fout.

*Contante ontvangsten blijven monitoren tot de datum van het werk aan de gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode. Controleer de inninggeschiedenis van de klanten en probeer meer informatie te krijgen over de ondernemingen.*

Enkele van de gereedschappen en apparaten in de administratie schijnen niet meer te worden gebruikt. Er zijn machines gekocht die hetzelfde werk in een fractie van de tijd doen. Het management denkt nog steeds dat de activa waarde hebben, omdat ze nog steeds kunnen worden gebruikt als een machine uitvalt.

*Informeer of de gereedschappen en apparaten inderdaad zijn gebruikt in de afgelopen verslagperiode. Bepaal de investering in de gereedschappen en apparaten en of een afschrijving nodig is.*

## Case study B - Kumar B.V.

### Uittreksel uit memo over samenvatting van mogelijke aanpassingen

#### Voorraad

De voorraadlijst van onze voorraadopname kwam niet overeen met de uiteindelijke lijst - voorraad ondergewaardeerd met 1.800€ en winst met 1.800€; zie WD D.108.

#### Controlewerkzaamheden die inspelen op de risico's

Fout is veroorzaakt doordat Ruby niet de uiteindelijke voorraadlijst heeft gebruikt. Onze gegevensgerichte werkzaamheden worden uitgebreid om zeker te stellen dat alle bij de opname besproken aanpassingen in uiteindelijke lijst zijn opgenomen.

#### Afgrenzingsfout crediteuren

Ruby hield geen rekening met een grote reparatie- en onderhoudsbeurt aan de draaibank. Gevonden tijdens toetsingen van betalingen na de einddatum van de verslagperiode. Zie WD CC.110. Beïnvloedt passiva en winst vóór belastingen met 900€.

#### Controlewerkzaamheden die inspelen op de risico's

Omvang van onze toetsingen van de afgrenzing moet worden vergroot, aangezien blijkt dat Ruby in deze periode te druk was om een lijst van alle na het einde van de periode betaalde onkosten bij te houden die betrekking hadden op het boekjaar 20X2. Drempel voor toetsingen verlaagd tot 400€

Het management heeft toegezegd deze afwijkingen te corrigeren.

Opgesteld door: FJ

Datum: 24 februari 20X3

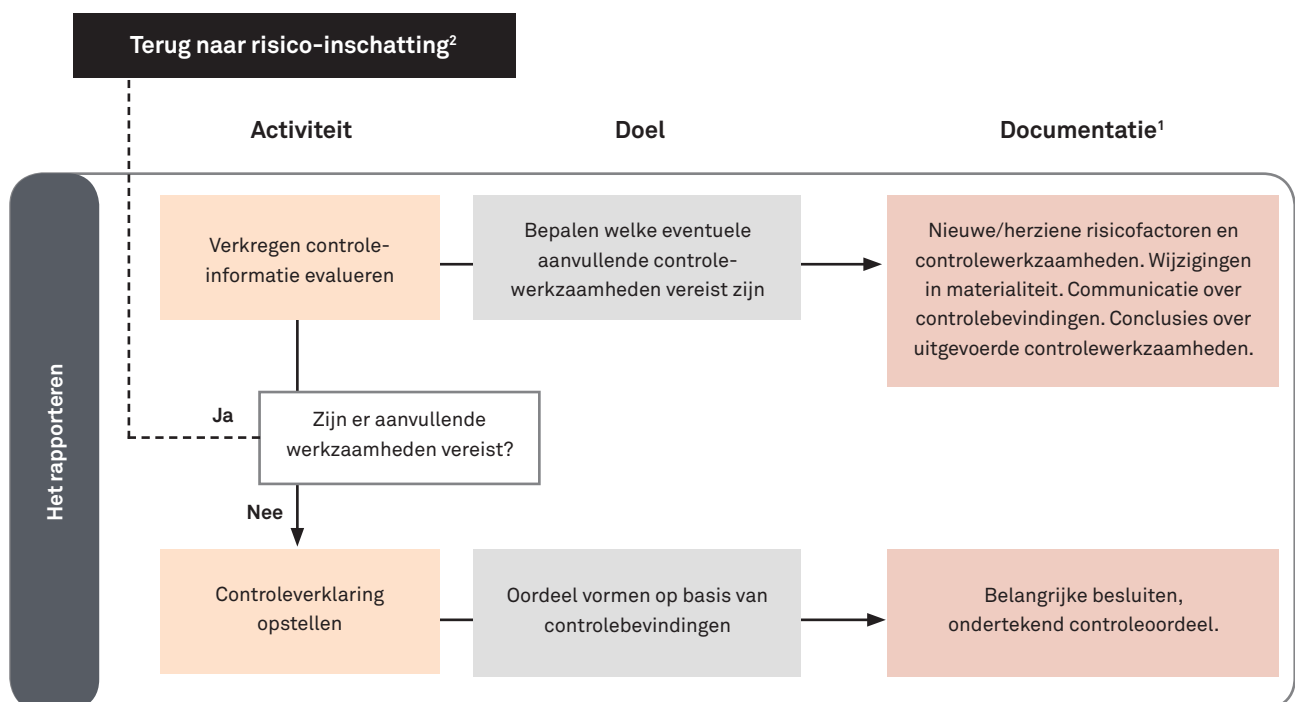
Beoordeeld door: LF

Datum: 5 maart 20X3

# 22 | Communicatie met degenen belast met governance

Inhoud van het hoofdstuk	Relevante Standaard('s)
Leidraden voor een effectieve wederzijdse communicatie tussen de accountant en degenen belast met governance en welke controlebevindingen en andere aangelegenheden moeten worden gecommuniceerd.	260, 265, 450

Figuur 22.0-1



Toelichtingen: 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.

## Alinea # Doelstellingen van de Standaard

- 260.9 De doelstellingen van de accountant zijn:
- Het duidelijk communiceren met degenen belast met governance over de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot de controle van de financiële overzichten, alsmede over een overzicht van de geplande reikwijdte en timing van de controle;
  - Het verkrijgen van voor de controle relevante informatie van degenen belast met governance;
  - Het tijdig verschaffen aan degenen belast met governance van observaties die voortkomen uit de controle en die significant en relevant zijn voor hun verantwoordelijkheid om toezicht uit te oefenen op het proces van financiële verslaggeving; en
  - Het bevorderen van doeltreffende

## Alinea # Relevante uittreksels uit de Standaarden

- 260.10 In het kader van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
- Degenen belast met governance** - De persoon (personen) of organisatie(s), (bijvoorbeeld een trustee van een vennootschap), met verantwoordelijkheid voor het uitvoeren van toezicht op de strategische aansturing van de entiteit en op de verplichtingen van de entiteit met betrekking tot het afleggen van verantwoording. Deze verantwoordelijkheid omvat het uitvoeren van toezicht op het proces van financiële verslaggeving. Voor bepaalde entiteiten in sommige rechtsgebieden kan ook leidinggevend personeel behoren tot degenen belast met governance, bijvoorbeeld leden die een leidinggevende functie hebben bij een bestuurorgaan van een entiteit in de private of publieke sector dan wel een eigenaar-bestuurder. Zie de alinea's A1-A8 voor een bespreking van de verschillende vormen van governancestructuren
  - Het management** - De persoon (personen) met leidinggevende verantwoordelijkheid voor de uitoefening van de activiteiten van de entiteit. Voor bepaalde entiteiten in sommige rechtsgebieden behoren sommige of allen belast met governance tot het management, bijvoorbeeld leden die een leidinggevende functie hebben bij een raad van bestuur of een eigenaar-bestuurder.
- 260.11 De accountant dient te bepalen wie de juiste persoon (personen) is (zijn) binnen de governancestructuur van de entiteit met wie hij moet communiceren. (Zie: Alinea A1-A4)
- 260.12 Indien de accountant met een subgroep van degenen belast met governance communiceert, bijvoorbeeld een auditcomité, of met een individu, dient de accountant te bepalen of het noodzakelijk is dat hij eveneens communiceert met het bestuursorgaan. (Zie: Alinea A5-A7)
- 260.13 In bepaalde gevallen zijn allen belast met governance, betrokken bij het managen van de entiteit, bijvoorbeeld een klein bedrijf waar één eigenaar de entiteit bestuurt en niemand anders een toezichhoudende rol uitoefent. Indien aangelegenheden zijn vereist om op grond van deze Standaard te worden gecommuniceerd met een persoon (personen) met leidinggevende verantwoordelijkheden en die persoon (personen) tevens toezichhoudende verantwoordelijkheden heeft (hebben), hoeven in deze gevallen de aangelegenheden niet opnieuw te worden gecommuniceerd met dezelfde persoon (personen) in zijn (hun) hoedanigheid van toezichhouder. Deze aangelegenheden zijn toegelicht in alinea 16(c). De accountant dient desalniettemin de zekerheid te verkrijgen dat de communicatie gericht aan de persoon (personen) met leidinggevende verantwoordelijkheden leidt tot het adequaat informeren van allen met wie de accountant in andere omstandigheden zou communiceren in hun governance hoedanigheid. (Zie: Alinea A8)
- 260.14 De accountant dient zijn verantwoordelijkheden met betrekking tot de controle van financiële overzichten aan degenen belast met governance te communiceren, met inbegrip van het feit dat:
- Hij verantwoordelijk is voor het vormen en tot uitdrukking brengen van een oordeel over financiële overzichten die onder het toezicht van degenen belast met governance door het management zijn opgesteld;

Alinea #	Relevante uittreksels uit de Standaarden
	b. De controle van de financiële overzichten het management of degenen belast met governance niet ontslaat van hun verantwoordelijkheden. (Zie: Alinea A9-A10)
260.15	De accountant dient een overzicht van de geplande reikwijdte en de timing van de controle aan degenen belast met governance te communiceren. (Zie: Alinea A11-A15)
260.16	<p>De accountant dient de volgende aangelegenheden aan degenen belast met governance te communiceren: (Zie: Alinea A16)</p> <p>a. De zienswijze van de accountant over significante kwalitatieve aspecten met betrekking tot de administratieve praktijken van de entiteit, met inbegrip van de grondslagen voor financiële verslaggeving, de schattingen en de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen. Indien van toepassing dient de accountant aan degenen belast met governance uit te leggen waarom hij een significante accounting praktijk, die aanvaardbaar is onder het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, niet beschouwt als de meest passende in de specifieke omstandigheden van de entiteit; (Zie: Alinea A17)</p> <p>b. Significante problemen voor zover die zich gedurende de controle hebben voorgedaan; (Zie: Alinea A18)</p> <p>c. Tenzij allen belast met governance betrokken zijn bij het managen van de entiteit:</p> <p>(i) Uit controle voortkomende belangrijke aangelegenheden, voor zover die met het management werden besproken of onderwerp van correspondentie met het management zijn geweest; en (Zie: Alinea A19)</p> <p>(ii) Schriftelijke bevestigingen die de accountant heeft gevraagd; en</p> <p>d. Andere uit controle voortkomende aangelegenheden, die op grond van het professionele oordeel van de accountant significant zijn voor het toezicht op het proces van financiële verslaggeving. (Zie: Alinea A20).</p>
260.18	De accountant dient aan degenen belast met governance de vorm, de timing en de verwachte algehele inhoud van communicaties te communiceren. (Zie: Alinea A28-A36)
260.19	De accountant dient schriftelijk met degenen belast met governance te communiceren over significante bevindingen uit de controle indien, op grond van het professionele oordeel van de accountant, mondeling communiceren niet adequaat zou zijn. In schriftelijke communicaties hoeven niet alle aangelegenheden te worden opgenomen die zich in de loop van de controle hebben voorgedaan. (Zie: Alinea A37-A39)
260.21	De accountant dient tijdig met degenen belast met governance te communiceren. (Zie: Alinea A40-A41)
260.22	De accountant dient te evalueren of de wederzijdse communicatie tussen de accountant en degenen belast met governance adequaat is geweest voor het doel van de controle. Indien dat niet het geval is geweest, dient de accountant een evaluatie te maken van het effect, indien aanwezig, op zijn inschatting van de risico's van een afwijking van materieel belang alsmede op de mogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, en dient hij de passende actie te ondernemen. (Zie: Alinea A42-A44)
260.23	Wanneer aangelegenheden, waarvan op grond van deze Standaard is vereist dat ze worden gecommuniceerd, mondeling worden gecommuniceerd, dient de accountant die in de controledocumentatie op te nemen, alsmede het tijdstip waarop en de namen van de personen aan wie ze zijn gecommuniceerd. Wanneer aangelegenheden schriftelijk zijn gecommuniceerd dient de accountant een kopie van de communicatie te bewaren als onderdeel van de controledocumentatie <sup>3</sup> . (Zie: Alinea A45)
265.9	De accountant dient significante tekortkomingen in de interne beheersing die hij tijdens de controle heeft onderkend, tijdig schriftelijk aan degenen belast met governance te communiceren. (Zie: Alinea A12-A18, A27)
450.12	De accountant dient aan degenen belast met governance niet-gecorrigeerde afwijkingen alsmede de invloed dat deze, afzonderlijk of geaggregeerd, kunnen hebben op het oordeel in de controleverklaring te communi-

## Alinea # Relevante uittreksels uit de Standaarden

ceren, tenzij dit is verboden op grond van wet- of regelgeving<sup>5</sup>. De communicatie van de accountant dient afwijkingen die van materieel belang zijn individueel te onderkennen. De accountant dient te verzoeken om de niet-gecorrigeerde afwijkingen te corrigeren. (Zie: Alinea A21- A23)

---

450.13	De accountant dient tevens de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen met betrekking tot voorgaande perioden op relevante transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen en op de financiële overzichten als geheel met degenen belast met governance te communiceren.
--------	--

---

## 22.1 Overzicht

Effectieve wederzijdse communicatie tussen de accountant en degenen belast met governance is een belangrijk element van elke controle. Het maakt het mogelijk dat:

- de accountant vereiste en overige aangelegenheden kan communiceren; en
- degenen belast met governance de accountant kan voorzien van informatie die anders mogelijk niet beschikbaar zou zijn geweest. Deze informatie kan nuttig zijn voor de accountant bij het plannen en het evalueren van de resultaten.

## 22.2 Governance

Governancestructuren variëren per rechtsgebied en per entiteit, onder invloed van verschillende culturele en juridische achtergronden, alsmede onder invloed van de kenmerken van de omvang en eigendommen. Bij de meeste entiteiten is governance de collectieve verantwoordelijkheid van een bestuursorgaan, zoals een raad van bestuur, een raad van commissarissen, partners, eigenaren, een bestuurscollege, een raad van toezichthouders, beheerders of soortgelijke personen.

Bij kleinere entiteiten kan één persoon belast zijn met governance - bijvoorbeeld de eigenaar-bestuurder als er geen andere eigenaren zijn, of één enkele beheerder. Als in zulke gevallen aangelegenheden moeten worden gecommuniceerd aan het management, dan hoeven ze niet opnieuw te worden gecommuniceerd aan diezelfde persoon/personen in hun governancerol. Als er echter meer dan één persoon belast is met governance van de entiteit (zoals andere familieleden), moet de accountant stappen ondernemen om zeker te stellen dat elke persoon op adequate wijze wordt geïnformeerd.

Bij andere entiteiten, waar governance een collectieve verantwoordelijkheid is, kunnen de communicaties van de accountant zijn gericht op een subgroep van degenen belast met governance, zoals een auditcomité. In dergelijke gevallen moet de accountant bepalen of er ook een noodzaak bestaat om met de hele bevoegde instantie te communiceren. Deze afweging moet gebaseerd zijn op:

- de respectieve verantwoordelijkheden van de subgroep en de bevoegde instantie;
- de aard van hetgeen moet worden gecommuniceerd;
- relevante door wet- en regelgeving gestelde vereisten; en
- of de subgroep gemachtigd is om actie te ondernemen met betrekking tot de gecommuniceerde informatie en verdere informatie en uitleg kan leveren die de accountant nodig kan hebben.

Als de betreffende persoon of personen met wie moet worden gecommuniceerd niet duidelijk aanwijsbaar zijn binnen het van toepassing zijnde juridische kader of binnen andere omstandigheden van de opdracht, kan het nodig zijn voor de accountant om met de opdrachtgevende partij te bespreken en overeen te komen met wie moet worden gecommuniceerd. Voor het besluit met wie te communiceren kan het inzicht van de accountant in de governancestructuur en -processen een relevante rol spelen. De geschikte persoon of personen met wie moet worden gecommuniceerd kan ook variëren afhankelijk van hetgeen dat moet worden gecommuniceerd.



Als de entiteit een onderdeel uitmaakt van een groep zijn de geschikte persoon of personen met wie de accountant van het onderdeel communiceert afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht en van hetgeen dat moet worden gecommuniceerd. In sommige gevallen kunnen een aantal onderdelen dezelfde activiteiten uitvoeren binnen hetzelfde systeem van interne beheersing en met gebruik van dezelfde methoden voor administratieve praktijken. Als degenen belast met governance van zulke onderdelen hetzelfde zijn (bijv. een gemeenschappelijke raad van bestuur) kan dubbel werk worden voorkomen door voor communicatiedoelinden deze onderdelen gezamenlijk te behandelen.

## 22.3 Te communiceren aangelegenheden

Controleaangelegenheden die van belang zijn voor de governance zijn onder meer:

- De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot de controle van de financiële overzichten;
- Geplande reikwijdte en timing van de controle; en
- Significante bevindingen uit de controle.

De accountant is niet verplicht om controlewerkzaamheden op te zetten voor het specifieke doel van het vinden van aangelegenheden die van belang zijn voor de governance, tenzij specifiek gevraagd of vereist door landspecifieke controlestandaarden of door wetgeving.

In sommige gevallen kunnen lokale vereisten, wetten of regels geheimhoudingsverplichtingen opleggen die de communicatie van de accountant beperken. Dergelijke vereisten moeten in acht worden genomen alvorens met degenen belast met governance te communiceren.

### AANDACHTSPUNT

Neem de tijd om constructieve werkrelaties op te zetten met degenen belast met governance. Dit helpt om de effectiviteit van de communicatie tussen de partijen te verbeteren.

#### Verantwoordelijkheden van de accountant

Degenen belast met governance moeten worden geïnformeerd over significante aangelegenheden met betrekking tot hun rol van toezichthouder op het financiële verslaggevingproces. Hiertoe behoort het communiceren dat:

- de controle van de financiële overzichten het management of degenen belast met governance niet ontslaat van hun verantwoordelijkheden; en
- de verantwoordelijkheden van de accountant onder meer zijn:
  - Het vormen en tot uitdrukking brengen van een oordeel over de financiële overzichten die zijn opgesteld door het management onder toezicht van degenen belast met governance, en
  - Het communiceren van significante aangelegenheden die voortkomen uit controle van de financiële overzichten.

Aan dit vereiste kan vaak worden voldaan door degenen belast met governance te voorzien van een kopie van opdrachtbevestiging voor de controle. Zo worden degenen belast met governance geïnformeerd over de hieronder genoemde aangelegenheden.

Figuur 22.3-1

Aard van de communicatie	
Verschaf een kopie van de opdracht-bevestiging voor de controle	De verantwoordelijkheid van de accountant om de controle uit te voeren overeenkomstig de Standaarden.
	De vereisten uit de Standaard dat belangrijke aangelegenheden die voortkomen uit de controle, die relevant zijn voor degenen belast met governance bij het houden van toezicht op de financiële verslaggeving, worden gecommuniceerd.
	Op grond van de Standaarden wordt niet vereist dat de accountant werkzaamheden opzet met als doel om aanvullende aangelegenheden te onderkennen om te communiceren aan degenen belast met governance.
	De verantwoordelijkheid van de accountant (waar van toepassing) voor het communiceren van bepaalde aangelegenheden die vereist zijn op grond van wet- of regelgeving, op grond van afspraken met de entiteit of van aanvullende vereisten geldend voor de opdracht (bijv. de standaarden van een nationaal instituut van accountants).

### Geplande reikwijdte en timing van de controle

Het doel van het bespreken van de controleplanning is om de wederzijdse communicatie tussen de accountant en degenen belast met governance te verbeteren. Er moet echter op worden gelet dat geen gedetailleerde informatie (zoals de aard en timing van specifieke controlewerkzaamheden) wordt gegeven die de effectiviteit van de controle in gevaar zou kunnen brengen. Dit geldt in het bijzonder als sommige of alle leden van degenen belast met governance betrokken zijn bij het managen van de entiteit.

Hier volgt een overzicht van aangelegenheden die kunnen worden besproken.

Figuur 22.3-2

Beschrijving	
Het controle-programma	Algemene details van het controleprogramma, omvang en timing.
	De toepassing van het concept van materialiteit in de controle.
	Hoe wordt omgegaan met significante risico's van afwijkingen van materieel belang die het gevolg zijn van fraude of fouten.
	Benadering van de interne beheersing die relevant is voor de controle.
	Significante veranderingen in financiële verslaggevingstandaarden en de waarschijnlijke invloed hiervan.
Input verkrijgen van degenen belast met governance (kan van invloed zijn op controleprogramma's)	Bespreking van de doelstellingen en de aanpak van de entiteit, belangrijke communicaties met regelgevende instanties en de betreffende bedrijfsrisico's die kunnen resulteren in afwijkingen van materieel belang.
	Beschrijving van het toezicht uitgeoefend op:

## Beschrijving

- de adequaatheid van interne beheersing, met inbegrip van frauderisico's;
- de competentie en integriteit van het management; en
- reacties op eerdere communicaties met de accountant.

Aangelegenheden waaraan bijzondere aandacht moet worden besteed tijdens de controle. Verzoeken aan de accountant om aanvullende werkzaamheden uit te voeren.

Andere aangelegenheden die van invloed kunnen zijn op controle van financiële overzichten.

### Significante bevindingen uit de controle

Behalve als een aangelegenheid in relatie staat tot de competentie of integriteit van het management moet de accountant controlezaken die van belang zijn voor degenen belast met governance eerst bespreken met het management. Deze eerste besprekingen hebben tot doel om de feiten duidelijk te krijgen en bieden het management een gelegenheid om verdere informatie te geven.

Een bijlage bij Standaard 260 (hieronder weergegeven) bevat een lijst van specifieke aangelegenheden die vereist zijn te worden gecommuniceerd aan degenen belast met governance. Deze vereisten kwamen aan de orde in andere delen van de handleiding.

Figuur 22.3-3

Standaard	Titel	Paragraaf
Wet- en regelgeving op gebied van kwaliteitsbeheersing	<i>Kwaliteitsbeheersing voor kantoren die controle- en beoordelingsopdrachten betreffende financiële overzichten alsmede andere assurance- en aan assurance verwante opdrachten uitvoeren</i>	30(a)
Standaard 240	<i>De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten</i>	21, 38(c)(i), 40-42
Standaard 250	<i>Het in overweging nemen van wet- en regelgeving bij controle van financiële overzichten</i>	14, 19, 22-24
Standaard 265	<i>Het communiceren van tekortkomingen in de interne beheersing aan degenen belast met governance en management</i>	9
Standaard 450	<i>Evaluatie van tijdens de controle onderkende afwijkingen</i>	12-13
Standaard 505	<i>Externe confirmaties</i>	9
Standaard 510	<i>Initiële controleopdrachten - Beginsaldi</i>	7
Standaard 550	<i>Verbonden partijen</i>	27
Standaard 560	<i>Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode</i>	7(b)-(c), 9, 10(a), 13(b), 14(a), 17

Standaard	Titel	Paragraaf
Standaard 570	<i>Continuïteit</i>	23
Standaard 600	<i>Speciale overwegingen - Controles van de financiële overzichten van de groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)</i>	49
Standaard 705	<i>Aanpassingen van het oordeel in controleverklaring van de onafhankelijke accountant</i>	12, 14, 19(a), 28
Standaard 706	<i>Paragrafen ter benadrukking van aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant</i>	9
Standaard 710	<i>Ter vergelijking opgenomen informatie - Vergelijkende cijfers en vergelijkende financiële overzichten</i>	18
Standaard 720	<i>De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie in documenten waarin gecontroleerde financiële overzichten zijn opgenomen</i>	10, 13, 16

Enkele meer algemene aangelegenheden van belang voor degenen belast met governance die (bij voorkeur schriftelijk) kunnen worden gecommuniceerd staan in onderstaand figuur.

Figuur 22.3-4

Controleaangelegenheden Communicatieaspecten	
<b>Grondslagen voor de financiële verslaggeving</b>	De selectie van (of veranderingen in) significante grondslagen voor de financiële verslaggeving en praktijken die een effect hebben of zouden kunnen hebben op de financiële overzichten van de entiteit dat van materieel belang is.
<b>Communicaties in de vorige verslagperiode</b>	Aangelegenheden die van belang zijn voor degenen belast met governance die eerder zijn gecommuniceerd en die een effect zouden kunnen hebben op de financiële overzichten van de huidige periode.
<b>Risico's van afwijkingen van materieel belang</b>	Het potentiële effect op de financiële overzichten van materiële risico's (zoals lopende rechtszaken) die moeten worden toegelicht in de financiële overzichten.
<b>Onzekerheden van materieel belang</b>	Onzekerheden van materieel belang in relatie tot gebeurtenissen en omstandigheden die de het vermogen van de entiteit om hun continuïteit te handhaven ernstig in twijfel trekken.
<b>Zorgen</b>	Bedrijfsomstandigheden die van invloed zijn op de entiteit en haar businessplannen en strategieën die van invloed kunnen zijn op de risico's van afwijkingen van materieel belang. Zorgen over besprekingen van het management met andere accountants over boekhoudkundige of controlezaken.
<b>Aanzienlijke moeilijkheden die worden tegengekomen</b>	<p>Hiertoe kunnen de volgende behoren:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Oplossen van moeilijke administratieve verwerkings- of controlekwesties;</li> <li>• Vereiste documenten die niet beschikbaar zijn voor de controle;</li> <li>• Medewerkers zijn niet in staat om vragen te beantwoorden;</li> <li>• Beperkingen in de reikwijdte en hoe deze werden opgelost; en</li> </ul>

## Controleaangelegenheden Communicatieaspecten

- Onenigheid met management over aangelegenheden die, individueel of geaggregeerd, significant kunnen zijn voor financiële overzichten van de entiteit of voor controleverklaring.

<b>Opmerkingen over het management van de entiteit</b>	Vragen met betrekking tot competentie van management: <ul style="list-style-type: none"><li>• Significante tekortkomingen in de interne beheersing;</li><li>• Vragen met betrekking tot integriteit van management;</li><li>• Significante transacties met verbonden partijen;</li><li>• Onwettige handelingen; en</li><li>• Fraude waarbij het management is betrokken.</li></ul>
<b>Controleaanpassingen</b>	Niet-gecorrigeerde controleaanpassingen die een effect hebben of zouden kunnen hebben op de financiële overzichten van de entiteit dat van materieel belang is.
<b>Niet-gecorrigeerde afwijkingen</b>	Niet-gecorrigeerde afwijkingen die, zowel individueel als geaggregeerd, door het management als niet van belang zijn aangemerkt (anders dan onbeduidende bedragen) voor de financiële overzichten als geheel.
<b>De controleverklaring</b>	Geef een overzicht van de redenen voor verwachte aanpassingen van de controleverklaring.
<b>Overeengekomen aangelegenheden</b>	Alle andere aangelegenheden overeengekomen in de voorwaarden van de controleopdracht.
<b>Overige aangelegenheden</b>	Eventuele overige aangelegenheden die voortkomen uit de controle en die, naar het professionele oordeel van de accountant, significant zijn voor het toezicht op het proces van financiële verslaggeving.

## AANDACHTSPUNT

Communiceer belangrijke aangelegenheden waar mogelijk schriftelijk. Een brief of rapportage vormt een document dat wordt gedeeld door beide partijen en dat een overzicht geeft van de aangelegenheden die moeten worden gecommuniceerd. Als de vereiste aangelegenheden mondeling worden gecommuniceerd, maak dan notulen van de bijeenkomst die kunnen worden gedeeld met de entiteit en die een goede registratie vormen dat de communicatie heeft plaatsgevonden.

### Documentatie

Als aangelegenheden die op grond van een Standaard moeten worden gecommuniceerd mondeling worden gecommuniceerd, stel dan notities op voor het dossier waarin beschreven wordt wanneer en aan wie deze aangelegenheden werden gecommuniceerd. Als aangelegenheden schriftelijk zijn gecommuniceerd wordt er een kopie van de communicatie bewaard als onderdeel van de controledocumentatie.

### Tijdigheid

Stel zeker dat controleaangelegenheden die van belang zijn tijdig worden gecommuniceerd zodat degenen belast met governance toepasselijke actie kunnen ondernemen.

## 22.4 Case studies - Communiceren met degenen belast met governance

### Case study A - Kumar B.V.

#### Controleaangelegenheden die van belang zijn voor degenen belast met governance

Het volgende is een uittreksel uit de brief gezonden aan het management en degenen belast met governance.

Geachte heer Dephta,

15 maart 20X3

De aangelegenheden die in dit verslag aan de orde worden gesteld komen voort uit onze controle van de financiële overzichten en hebben betrekking op aangelegenheden die naar onze mening onder uw aandacht moeten worden gebracht. We hebben onze controle van de financiële overzichten van Dephta Furniture grotendeels voltooid overeenkomstig professionele standaarden. Wij verwachten onze controleverklaring gedateerd 20 maart 20X3 te kunnen afgeven zodra we de ondertekende bevestigingsbrief hebben ontvangen.

Onze controle is uitgevoerd om redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat de financiële overzichten vrij zijn van afwijkingen van materieel belang. Absolute zekerheid is niet mogelijk vanwege de inherente beperkingen van een controle en van de interne beheersing, wat resulteert in het onvermijdbare risico dat enkele afwijkingen van materieel belang mogelijk niet worden ontdekt. Bij het plannen van onze controle houden wij rekening met de interne beheersing van de financiële verslaggeving om de aard, omvang en timing van controlewerkzaamheden te bepalen. Een controle van de financiële overzichten geeft echter geen zekerheid over de effectieve werking van de interne beheersing bij Dephta Furniture. Als echter in de loop van onze controle bepaalde tekortkomingen in de interne beheersing aan het licht komen, dan worden deze aan u gerapporteerd. Zie Bijlage A bij deze brief (niet opgenomen). Omdat fraude opzettelijk is, zijn er altijd risico's dat er mogelijk afwijkingen van materieel belang, fraude en andere onwettige handelingen bestaan en niet ontdekt worden door onze controle van de financiële overzichten.

Hier volgt een samenvatting van de bevindingen van de controle.

1. We hebben geen belangrijke aangelegenheden gevonden (anders dan de onderkende afwijkingen die al met u besproken zijn en nu gecorrigeerd zijn) die onder uw aandacht moeten worden gebracht.
2. We hebben goede medewerking gekregen van management en medewerkers tijdens onze controle. Naar ons beste weten hadden we ook volledige toegang tot de administratie en andere documenten die we nodig hadden om onze controle uit te voeren. We hadden geen verschil van mening met het management en we hebben alle kwesties met betrekking tot controle, boekhouding en toelichtingen tot onze tevredenheid kunnen oplossen.

We willen ook de volgende aangelegenheden onder uw aandacht brengen:

- Veranderingen in professionele standaarden tijdens de verslagperiode. Zie Bijlage B. (niet opgenomen)
- Andere onderkende aangelegenheden die mogelijk van belang zijn voor management. Zie Bijlage C. (niet opgenomen)

Merk op dat op grond van controlestandaarden wij niet vereist zijn om werkzaamheden op te zetten met als doel om aanvullende aangelegenheden te onderkennen om aan degenen belast met governance te communiceren. Dientengevolge zouden tijdens een controle al dergelijke aangelegenheden gewoonlijk niet aan het licht komen. Deze communicatie is uitsluitend opgesteld ter informatie van het management en niet bedoeld voor enig ander doel. Wij aanvaarden geen aansprakelijkheid jegens derden die van deze communicatie gebruik maken.

Hoogachtend,

Sang Jun Lee, Jamel, Woodwind & Wing B.V.

## Case study B - Kumar B.V.

**DOSSIERNOTITIE:** Communicatie met degenen belast met governance

### Controleaanpassingen en -bevindingen

We bespraken de aanpassingen van het voorraadsaldo en de toename van de crediteuren met Raj. Hij gaf aan dat hij wegens gezinsproblemen deze periode niet zo veel tijd had besteed aan toezicht op Ruby en goedkeuring van transacties, dus hij was niet verbaasd dat er dingen fout waren gegaan. Hij beloofde ervoor te zorgen dat Ruby in de volgende verslagperiode de na de einddatum van de verslagperiode betaalde rekeningen opspoorde ten behoeve van een juiste toerekening.

Wij gaven aan dat we buiten de gevonden aanpassingen tijdens onze controle geen andere belangrijke kwesties hebben gevonden en dat Ruby zeer behulpzaam is geweest.

### Overige aanbevelingen

Tijdens onze bespreking van IT-beheersing kwamen we er achter dat Ruby de backup voor het boekhoudpakket nooit getoetst had en wij adviseerden Raj om de backup te toetsen om zeker te stellen dat de administratie kan worden hersteld. In het geval van een crash zou het verlies van administratieve vastleggingen een significant effect hebben op ons vermogen om een controle uit te voeren.

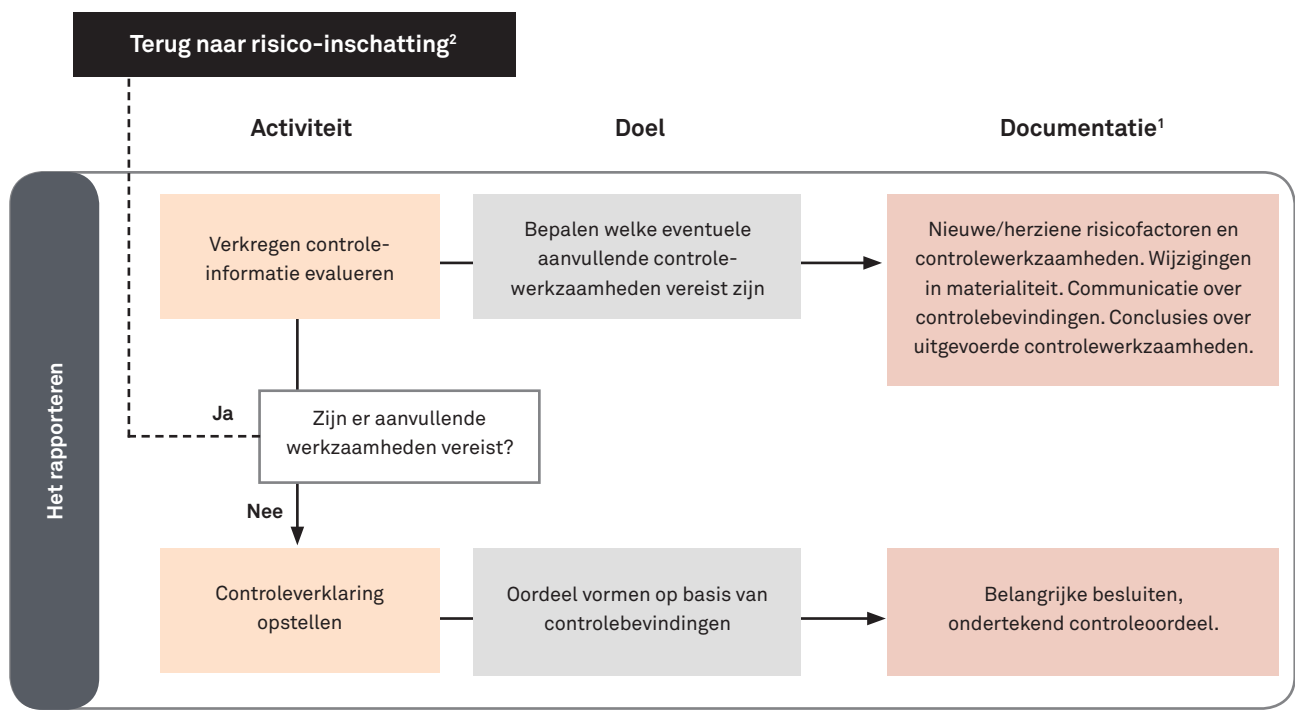
Opgesteld door: SL

Datum: 16 maart 20X3

# 23 | Aanpassingen van de controleverklaring

Inhoud van het hoofdstuk	Relevante Standaard(en)
Leidraden voor het opstellen van een toepasselijk aangepast oordeel over de financiële overzichten.	705

Figuur 23.0-1



Toelichtingen: 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.



## Alinea # Doelstellingen van de Standaard

- 705.4 De doelstelling van de accountant is het duidelijk tot uitdrukking brengen van een op passende wijze aangepast oordeel over de financiële overzichten, dat noodzakelijk is wanneer:
- De accountant op basis van de verkregen controle-informatie concludeert dat de financiële overzichten als geheel niet een) afwijking van materieel belang bevatten; of
  - De accountant niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om te kunnen concluderen dat de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten.

## Alinea # Relevante uittreksels uit de Standaard

- 705.5 In het kader van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenissen:
- Met een diepgaande invloed - Een term die binnen de context van afwijkingen wordt gebruikt om de gevolgen of mogelijke gevolgen te beschrijven van afwijkingen voor de financiële overzichten in voorkomend geval, die niet zijn ontdekt als gevolg van het niet in staat zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Onder gevolgen voor de financiële overzichten met een diepgaande invloed vallen die gevolgen die, naar het oordeel van de accountant:
    - Zich niet beperken tot specifieke onderdelen, rekeningen of items van de financiële overzichten;
    - Indien ze zich daartoe wel beperken, een substantieel deel van de financiële overzichten vertegenwoordigen of zouden kunnen vertegenwoordigen; of
    - Met betrekking tot toelichtingen, van fundamenteel belang zijn voor het begrip van gebruikers van de financiële overzichten.
  - Aangepast oordeel - Een oordeel met beperking, een afkeurend oordeel of een oordeelonthouding.

- 705.6 De accountant dient het oordeel in de controleverklaring aan te passen wanneer:
- Accountant op basis van de verkregen controle-informatie concludeert dat de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten; of (Zie: Alinea A2-A7)
  - Accountant niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om te concluderen dat financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang bevatten. (Zie: Alinea A8-A12)

- 705.7 De accountant dient een oordeel met beperking tot uitdrukking te brengen wanneer:
- De accountant, nadat hij voldoende en geschikte controle-informatie verkregen heeft, concludeert dat afwijkingen, afzonderlijk dan wel geaggregeerd, van materieel belang zijn voor de financiële overzichten maar niet van diepgaande invloed zijn; of
  - De accountant niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop zijn oordeel op te baseren, maar de accountant concludeert dat de mogelijke gevolgen van onontdekte afwijkingen, indien aanwezig, voor de financiële overzichten van materieel belang kunnen zijn, maar niet van diepgaande invloed.

- 705.8 De accountant dient een afkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen indien de accountant, wanneer hij voldoende en geschikte controle-informatie verkregen heeft, concludeert dat afwijkingen, afzonderlijk dan wel geaggregeerd, zowel van materieel belang zijn voor de financiële overzichten, alsmede een diepgaande invloed daarop hebben.

- 705.9 De accountant dient een oordeelonthouding te formuleren indien de accountant niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop zijn oordeel op te baseren en de accountant concludeert dat de mogelijke gevolgen van onontdekte afwijkingen, indien aanwezig, voor de financiële overzichten zowel van materieel belang zouden kunnen zijn als van diepgaande invloed.

Alinea #	Relevante uittreksels uit de Standaard
705.10	De accountant dient een oordeelonthouding te formuleren wanneer, in uiterst zeldzame omstandigheden waarbij meerdere onzekerheden meespelen, de accountant concludeert dat, ondanks het feit dat hij voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen met betrekking tot iedere afzonderlijke onzekerheid, het niet mogelijk is een oordeel over de financiële overzichten te vormen ten gevolge van de mogelijke interactie tussen de onzekerheden en het mogelijke cumulatieve effect op de financiële overzichten.
705.11	Indien de accountant na het aanvaarden van de opdracht zich ervan bewust wordt dat het management een beperking heeft opgelegd aan de reikwijdte van de controle waarvan de accountant het waarschijnlijk acht dat deze zal resulteren in de noodzaak om een oordeel met beperking tot uitdrukking te brengen of om een oordeelonthouding over de financiële overzichten te formuleren, dient de accountant het management te verzoeken de beperking op te heffen.
705.12	Indien het management de beperking zoals genoemd in alinea 11 weigert op te heffen, dient de accountant de aangelegenheid te communiceren aan degenen belast met governance, tenzij al degenen belast met governance betrokken zijn bij het managen van de entiteit <sup>3</sup> , alsmede te bepalen of het mogelijk is alternatieve werkzaamheden uit te voeren teneinde voldoende en geschikte controleinformatie te verkrijgen.
705.13	<p>Indien de accountant niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, dient de accountant de implicaties hiervan als volgt te bepalen:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a. Indien de accountant concludeert dat de mogelijke effecten van eventuele onontdekte afwijkingen voor de financiële overzichten van materieel belang zouden kunnen zijn maar niet van diepgaande invloed, dient de accountant een oordeel met beperking tot uitdrukking te brengen; of</li> <li>b. Indien de accountant concludeert dat de mogelijke effecten van onontdekte afwijkingen voor de financiële overzichten, indien aanwezig, zowel van materieel belang als van diepgaande invloed zouden kunnen zijn, waardoor een oordeel met beperking niet adequaat zou zijn om de ernst van de situatie te communiceren, dient de accountant: <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) De controleopdracht terug te geven, indien dit praktisch uitvoerbaar en onder de van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is; of (Zie: Alinea A13-A14)</li> <li>(ii) Een oordeelonthouding over de financiële overzichten te formuleren, indien het teruggeven van de controleopdracht niet praktisch uitvoerbaar is of niet mogelijk is alvorens de controleverklaring te verstrekken.</li> </ul> </li> </ul>
705.14	Indien de accountant de controleopdracht teruggeeft, zoals beschreven in alinea 13(b)(i), dient de accountant, alvorens hij de opdracht teruggeeft, alle aangelegenheden betreffende tijdens de controle onderkende afwijkingen die geleid zouden hebben tot een aanpassing van het oordeel aan degenen belast met governance te communiceren. (Zie: Alinea A15)
705.15	Indien de accountant het noodzakelijk acht een afkeurend oordeel of een oordeelonthouding over de financiële overzichten als geheel tot uitdrukking te brengen, dient de controleverklaring niet tevens een goedkeurend oordeel met betrekking tot hetzelfde stelsel inzake financiële verslaggeving over één enkel financieel overzicht of over één of meerdere specifieke elementen, rekeningen of items van een financieel overzicht te bevatten. In deze omstandigheden zou het opnemen van een dergelijk goedkeurend oordeel in dezelfde verklaring <sup>4</sup> in tegenspraak zijn met het afkeurend oordeel of de oordeelonthouding van de accountant over de financiële overzichten als geheel. (Zie: Alinea A16)
705.16	Wanneer de accountant het oordeel over de financiële overzichten aanpast, dient de accountant in aanvulling op de specifieke elementen die vereist worden door Standaard 700, tevens een paragraaf in de controleverklaring op te nemen die een beschrijving geeft van de aangelegenheid die tot de aanpassing heeft geleid. De accountant dient deze paragraaf direct vóór de oordeelsparagraaf in de controleverklaring te plaatsen en

Alinea #	Relevante uittreksels uit de Standaard
	de titel “Onderbouwing van het oordeel met beperking”, “Onderbouwing van het afkeurend oordeel”, of “Onderbouwing van de oordeelonthouding”, in voorkomend geval te hanteren. (Zie: Alinea A17)
705.17	Indien er een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten aanwezig is die betrekking heeft op specifieke bedragen in de financiële overzichten (met inbegrip van kwantitatieve toelichtingen), dient de accountant in de paragraaf over de onderbouwing van de aanpassing van het oordeel een beschrijving en een kwantificering op te nemen van de financiële gevolgen van de afwijking, tenzij dit praktisch onuitvoerbaar is. Indien het praktisch niet uitvoerbaar is is de financiële gevolgen te kwantificeren, dient de accountant dit te vermelden in de paragraaf over de onderbouwing van de aanpassing van het oordeel. (Zie: Alinea A18)
705.18	Indien er een afwijking van materieel belang in financiële overzichten aanwezig is die betrekking heeft op beschrijvende toelichtingen, dient de accountant in de paragraaf over de onderbouwing voor aanpassing van het oordeel een uitleg op te nemen over wijze waarop toelichtingen een afwijking van materieel belang bevatten.
705.19	Indien er een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten aanwezig is die betrekking heeft op het niet toelichten van informatie waarvan vereist is dat deze wel toegelicht wordt, dient de accountant: <ul style="list-style-type: none"> <li>a. Het niet-toelichten te bespreken met degenen belast met governance;</li> <li>b. De aard van de weggelaten informatie te beschrijven in de paragraaf over de onderbouwing voor de aanpassing van het oordeel; en</li> <li>c. Tenzij dit is verboden door wet- of regelgeving, de weggelaten toelichtingen op te nemen, onder de voorwaarde dat het praktisch uitvoerbaar is dit te doen en de accountant voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen over de weggelaten informatie. (Zie: Alinea A19)</li> </ul>
705.20	Indien de aanpassing het resultaat is van het niet in staat zijn om voldoende en geschikte controleinformatie te verkrijgen, dient de accountant de redenen voor dit niet in staat zijn op te nemen in de paragraaf over de onderbouwing voor de aanpassing van het oordeel.
705.21	Zelfs indien de accountant een afkeurend oordeel of oordeelonthouding over financiële overzichten tot uitdrukking heeft gebracht, dient de accountant in de paragraaf over de onderbouwing voor aanpassing van het oordeel de redenen te beschrijven voor alle andere aangelegenheden, waarvan de accountant zich bewust is, die een aanpassing van het oordeel zouden hebben vereist, alsmede de gevolgen daarvan. (Zie: Alinea A20)

## 23.1 Overzicht

In situaties zoals hieronder uiteengezet moet de accountant op duidelijke wijze een passend aangepast oordeel geven over de financiële overzichten.

Figuur 23.1-1

Situaties	
Aangepaste verklaring noodzakelijk (met beperking, afkeurend of oordeelonthouding)	Financiële overzichten bevatten afwijkingen van materieel belang Op basis van de verkregen controle-informatie zijn de financiële overzichten als geheel niet vrij van afwijkingen van materieel belang. Hiertoe behoren niet-gecorrigeerde afwijkingen van materieel belang, de geschiktheid of de toepassing van de verslaggevingsprincipes en nalatigheid om informatie toe te lichten die resulteert in een afwijking van materieel belang.

## Situaties

### Onvermogen om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen

Niet in staat om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om te kunnen concluderen dat de financiële overzichten als geheel vrij zijn van afwijkingen van materieel belang. Hiertoe kunnen behoren onder meer:

- Omstandigheden buiten de macht van de entiteit, zoals een brand die de administratie heeft beschadigd;
- Omstandigheden met betrekking tot de aard of timing van het werk van de accountant, zoals niet in staat zijn om een voorraadopname bij te wonen; of
- Beperkingen die zijn opgelegd door management, zoals wanneer management accountant niet toestaat om een externe confirmatie van bepaalde vorderingen te verkrijgen.

## 23.2 Aanpassingen van het controleoordeel

Een aangepast controleoordeel is vereist wanneer de accountant concludeert dat:

- op basis van de verkregen controle-informatie de financiële overzichten als geheel niet vrij zijn van afwijkingen van materieel belang; of
- het niet mogelijk is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen dat de financiële overzichten als geheel vrij zijn van afwijkingen van materieel belang.

Er zijn drie soorten aangepaste oordelen. Deze zijn: met beperking, afkeurend of met oordeelonthouding.

Onderstaand figuur (overgenomen uit Standaard 705.A1) geeft aan hoe het soort oordeel dat moet worden gegeven wordt beïnvloed door het oordeel van de accountant over:

- de aard van de aangelegenheid die de oorzaak vormt voor de aanpassing; en
- de algemeenheid van de effecten of mogelijke effecten ervan op de financiële overzichten.

Figuur 23.2-1

Aard van de aangelegenheid die de oorzaak vormt voor de aanpassing	Oordeel van de accountant over de diepgaandheid van de effecten of mogelijke effecten op de financiële overzichten	
	<i>Van materieel belang maar NIET diepgaand</i>	<i>Van materieel belang EN diepgaand</i>
Financiële overzichten bevatten afwijkingen van materieel belang	Oordeel met beperking	Afkeurend oordeel
Niet in staat zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen	Oordeel met beperking	Oordeelonthouding

Het juiste gebruik van de drie soorten aanpassingen wordt beschreven in onderstaand figuur.

Figuur 23.2-2

Soort	Toepasbaarheid
<b>Oordeel met beperking</b>	Als het effect niet van materieel belang en diepgaand genoeg is om een afkeurend oordeel of oordeelonthouding te vereisen. Dit geldt wanneer: <ul style="list-style-type: none"> <li>• voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen maar de accountant concludeert dat er afwijkingen bestaan die, individueel of geaggregeerd, van materieel belang maar niet diepgaand zijn voor de financiële overzichten; of</li> <li>• de accountant niet in staat is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om het oordeel op te baseren. De accountant concludeert dat de mogelijke effecten van eventuele niet-ontdekte afwijkingen op de financiële overzichten materieel kunnen zijn, maar niet diepgaand.</li> </ul>
<b>Verwoord als:</b>	“Uitgezonderd de effecten (of de mogelijke effecten) van de aangelegenheid beschreven in de paragraaf Onderbouwing van Oordeel met Beperking...”
<b>Afkeurend oordeel</b>	Als de effecten van afwijkingen zowel van materieel belang als diepgaand zijn. Dit is van toepassing als voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen, maar de accountant concludeert dat afwijkingen, individueel of geaggregeerd, zowel van materieel belang als diepgaand zijn voor de financiële overzichten.
<b>Verwoord als:</b>	“Vanwege het belang van de aangelegenheid, zoals besproken in de paragraaf Onderbouwing van Afkeurend Oordeel, geven de financiële overzichten naar onze mening geen getrouw beeld...”
<b>Oordeelonthouding</b>	Als het mogelijke effect van niet-ontdekte afwijkingen, indien aanwezig, zowel van materieel belang als diepgaand kan zijn. Dit is van toepassing als de accountant niet in staat is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om het oordeel op te baseren en concludeert dat de mogelijke effecten van niet-ontdekte afwijkingen, indien aanwezig, zowel van materieel belang als diepgaand zouden kunnen zijn. Dit geldt ook in uiterst zeldzame omstandigheden als het niet mogelijk is om een oordeel te vormen vanwege de potentiële wisselwerking tussen meerdere onzekerheden en hun mogelijke cumulatieve effect op de financiële overzichten. Dit geldt zelfs als de accountant voldoende controle-informatie heeft verkregen met betrekking tot elk van de individuele onzekerheden.
<b>Verwoord als:</b>	“Vanwege het belang van de aangelegenheid beschreven in de paragraaf Onderbouwing voor Oordeelonthouding, zijn wij niet in staat geweest om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om te dienen als basis voor een controleoordeel. Derhalve kunnen wij geen oordeel geven over de financiële overzichten”.

Het enige alternatief voor het geven van een afkeurend oordeel of oordeelonthouding is om de controleopdracht in zijn geheel terug te geven (waar toegestaan) en geen oordeel af te geven.

Als een aanpassing is vereist, moeten de details worden aangegeven in een paragraaf “onderbouwing van aanpassing” zoals hieronder beschreven.

Figuur 23.2-3

<b>Onderbouwing voor aanpassings-paragraaf</b>	<b>Doel</b> Specificeert details van de aanpassing in een aparte paragraaf (voor zover mogelijk uniform verwoord) voorafgaand aan het oordeel of de oordeelonthouding voor de financiële overzichten. De kop van de paragraaf moet luiden: "Onderbouwing van Oordeel met Beperking"; "Onderbouwing van Afkeurend Oordeel" of "Onderbouwing van Oordeelonthouding".
	<b>Bewoordingen</b> De paragraaf moet onder meer bevatten: <ul style="list-style-type: none"> <li>• De inhoudelijke redenen voor de kwalificering;</li> <li>• Tenzij praktisch niet uitvoerbaar, kwantificering van de mogelijke effecten van aanpassingen op de financiële overzichten waarbij specifieke bedragen in de financiële overzichten betrokken zijn (met inbegrip van kwantitatieve toelichtingen). Hiertoe behoort kwantificering van de effecten op de betrokken rekeningen saldi, transactiestromen en toelichtingen, plus het effect op inkomen voor belasting, netto inkomen en eigen vermogen;</li> <li>• Waar van toepassing, een verklaring dat het niet praktisch is om de financiële effecten te kwantificeren;</li> <li>• Als de afwijking van materieel belang gerelateerd is aan beschrijvende toelichtingen, een verklaring van hoe de toelichtingen afwijken;</li> <li>• Aard van weggelaten informatie tenzij toelichtingen niet direct beschikbaar zijn, niet zijn opgesteld door het management of te veel ruimte zouden innemen in de verklaring; en</li> <li>• Een beschrijving van alle onderkende aangelegenheden die een aanpassing van de controleverklaring noodzakelijk hadden gemaakt. Een afkeurend oordeel of oordeelonthouding met betrekking tot één specifieke aangelegenheid rechtvaardigt niet het weglaten van andere aangelegenheden die een aangepaste controleverklaring noodzakelijk hadden gemaakt.</li> </ul>
<b>Toelichting op de financiële overzichten</b>	In de controleverklaring kan worden verwezen naar een meer uitgebreide bespreking in een toelichting op de financiële overzichten.

## 23.3 Financiële overzichten bevatten afwijkingen van materieel belang

Alinea #	Relevant uittreksel uit de Standaard
450.4	In het kader van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenissen: <ol style="list-style-type: none"> <li>a. Afwijking - Een verschil tussen het bedrag, de rubricering, de presentatie of de toelichting van een gerapporteerd item in het financiële overzicht, en het bedrag, de rubricering, de presentatie of de toelichting dat (die) voor dat item vereist is om in overeenstemming te zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Afwijkingen kunnen het gevolg zijn van fouten of van fraude. (Zie: Alinea A1). Wanneer de accountant een oordeel tot uitdrukking brengt over de vraag of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten getrouw zijn weergegeven, of een getrouw beeld</li> </ol>

**Alinea # Relevant uittreksel uit de Standaard**

geven, dan behoren tot de afwijkingen ook die aanpassingen van de bedragen, rubriceringen, presentaties of toelichtingen die, naar het oordeel van de accountant, noodzakelijk zijn voor het in alle van materieel belang zijnde opzichten geven van een getrouwe weergave van de financiële overzichten dan wel voor het geven van een getrouw beeld;

- b. Niet-gecorrigeerde afwijkingen – Afwijkingen die de accountant heeft verzameld tijdens de controle en die niet gecorrigeerd zijn.

Dit is van toepassing als voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen, maar de accountant concludeert dat afwijkingen, individueel of geaggregeerd, van materieel belang (wat een oordeel met beperking vereist) of van materieel belang en diepgaand (wat een afkeurend oordeel vereist) zijn voor de financiële overzichten.

Dit zou kunnen voortkomen uit:

- de evaluatie door de accountant van niet-gecorrigeerde afwijkingen;
- de geschiktheid van de geselecteerde grondslagen voor de financiële verslaggeving;
- de toepassing van de geselecteerde grondslagen voor de financiële verslaggeving; of
- de geschiktheid of adequaatheid van de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen.

Hieronder staan enkele voorbeelden van materiële afwijkingen. Voor volledige voorbeeldteksten met aanpassingen van het oordeel wordt verwezen naar HRA deel 3.

*Figuur 23.3-1*

**Ongepaste selectie van grondslagen voor de financiële verslaggeving**

Evaluatie	=	van materieel belang maar niet diepgaand
Reactie	=	Oordeel met beperking
Kader	=	International Financial Reporting Standards

**CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE ACCOUNTANT**

[Geadresseerde]

Wij hebben het volgende gecontroleerd...

**Verantwoordelijkheid van het management voor de jaarrekening**

Het management is verantwoordelijk voor ...

**Verantwoordelijkheid van de accountant**

Onze verantwoordelijkheid is om ...

**Onderbouwing van het oordeel met beperking**

Zoals vermeld in Toelichting X op de financiële overzichten is in de jaarrekening geen afschrijving opgenomen, hetgeen een afwijking is van International Financial Reporting Standards. Gebaseerd op een lineaire afschrijvingsmethode met een afschrijvingspercentage van 5% voor de gebouwen en 20% voor de installaties dient het verlies over het boekjaar 201X met

€... te worden verhoogd, de vaste activa met de som van de afschrijvingen van €... in boekjaar 201X te worden verlaagd en het verlies tot en met het boekjaar 201X met €... te worden verhoogd..

#### **Oordeel met beperking**

Naar ons oordeel geeft de jaarrekening uitgezonderd de effecten van de aangelegenheid beschreven in de paragraaf “Onderbouwing van het oordeel met beperking”, een getrouw beeld van de grootte en samenstelling van het vermogen van ABC per 31 december 201X en van het resultaat en de kasstromen over 201X, in overeenstemming met International Financial Reporting Standards zoals aanvaard binnen de Europese unie.

*Figuur 23.3-2*

#### **Onvoldoende toelichting van een financieel instrument**

Evaluatie = van materieel belang maar niet diepgaand  
Reactie = Oordeel met beperking  
Kader = International Financial Reporting Standards

#### **CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE ACCOUNTANT**

[Geadresseerde]

Wij hebben het volgende gecontroleerd...

#### **Verantwoordelijkheid van het management voor de jaarrekening**

Het management is verantwoordelijk voor ...

#### **Verantwoordelijkheid van de accountant**

Onze verantwoordelijkheid is om ...

#### **Onderbouwing van het oordeel met beperking**

Op 15 januari 20XX gaf de onderneming obligaties uit ten bedrage van xxx met als doel om een uitbreiding van de fabriek te financieren. De obligatieovereenkomst beperkt de betaling van toekomstige contante dividenden tot winst na 31 december 20XX. Naar ons oordeel is bekendmaking van deze informatie vereist op grond van...

#### **Oordeel met beperking**

Naar ons oordeel geeft de jaarrekening uitgezonderd de effecten van de aangelegenheid besproken in de paragraaf “Onderbouwing van het oordeel met beperking” een getrouw beeld van de grootte en samenstelling van het vermogen van ABC per...



Figuur 23.3-3

#### **Niet-consolideren van een dochtervennootschap**

Evaluatie	=	van materieel belang maar niet diepgaand
Reactie	=	Oordeel met beperking
Kader	=	International Financial Reporting Standards

#### **CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE ACCOUNTANT**

[Geadresseerde]

Wij hebben het volgende gecontroleerd...

#### **Verantwoordelijkheid van het management voor de jaarrekening**

Het management is verantwoordelijk voor ...

#### **Verantwoordelijkheid van de accountant**

Onze verantwoordelijkheid is om ...

#### **Onderbouwing van het afkeurend oordeel**

Zoals uiteengezet in Toelichting X heeft de vennootschap de financiële overzichten van dochtervennootschap XYZ, die zij in 20X1 heeft overgenomen, niet geconsolideerd omdat zijn nog niet in staat geweest is om de reële waarden van bepaalde materiële activa en verplichtingen van de dochtervennootschap op de verwervingsdatum vast te stellen. Deze investering is daarom administratief verwerkt op kostenbasis. Bij toepassing van International Financial Reporting Standards, zou de dochtervennootschap moeten worden geconsolideerd omdat ze door de onderneming wordt gecontroleerd. Indien XYZ in de consolidatie was opgenomen, zouden vele elementen in de bijbehorende financiële overzichten op materiële wijze zijn beïnvloed. De effecten op de geconsolideerde financiële overzichten van het nalaten om te consolideren werden niet bepaald.

#### **Afkeurend oordeel**

Naar ons oordeel geeft de geconsolideerde jaarrekening vanwege het belang van de aangelegenheid die wordt beschreven in de paragraaf "Onderbouwing van het afkeurend oordeel" geen getrouw beeld van de grootte en samenstelling van het vermogen van de firma ABC en haar dochtervennootschappen per 31 december 20X1 en van het resultaat en de kasstromen over 20X1, in overeenstemming met International Financial Reporting Standards zoals aanvaard binnen de Europese Unie.

Figuur 23.3-4

#### **Inadequate toelichting van een onzekerheid van materieel belang**

Evaluatie	=	van materieel belang maar niet diepgaand
Reactie	=	Oordeel met beperking
Kader	=	International Financial Reporting Standards

#### **CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE ACCOUNTANT**

[Geadresseerde]

Wij hebben het volgende gecontroleerd...

#### **Verantwoordelijkheid van het management voor de jaarrekening**

Het management is verantwoordelijk voor ...

#### **Verantwoordelijkheid van de accountant**

Onze verantwoordelijkheid is om ...

#### **Onderbouwing van het afkeurend oordeel**

De financieringsregelingen voor de onderneming zijn afgelopen en het uitstaande bedrag verviel per 31 december 20X1. De onderneming is er niet in geslaagd om opnieuw te onderhandelen over de financiering of vervanging te regelen en overweegt faillissement aan te vragen. Deze gebeurtenissen duiden op een onzekerheid van materieel belang die ernstige twijfel kan oproepen over het vermogen van de onderneming om haar continuïteit te handhaven, waardoor de onderneming tijdens de normale gang van zaken mogelijk haar activa niet meer te gelde kan maken en niet meer aan haar verplichtingen kan voldoen. Dit feit blijkt niet uit de financiële overzichten (en de toelichtingen daarop).

#### **Afkeurend oordeel**

Naar ons oordeel geeft de jaarrekening vanwege het weglaten van de informatie zoals genoemd in de paragraaf "Onderbouwing van het afkeurend oordeel" geen getrouw beeld van de grootte en samenstelling van het resultaat van XYZ per 31 december 20X1 en van het resultaat en de kasstromen over 20X1, in overeenstemming met International Financial Reporting Standards zoals aanvaard binnen de Europese Unie.

## **23.4 Niet in staat zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen**

Dit is van toepassing als de accountant niet in staat is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om het oordeel op te baseren en concludeert dat de mogelijke effecten op de financiële overzichten van niet-ontdekte afwijkingen, indien aanwezig, van materieel belang (Oordeel met beperking) of van materieel belang en diepgaand (Oordeelonthouding) zouden kunnen zijn.

Het niet in staat zijn van de accountant om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen (ook wel een beperking van de reikwijdte van de controle genoemd) kan worden veroorzaakt door:

- omstandigheden buiten macht van entiteit, zoals wanneer de administratie van de entiteit verloren is gegaan (bijv. door brand, water, diefstal of verlies van computergegevens) of in beslag is genomen door een overheidsinstantie;
- omstandigheden met betrekking tot de aard of timing van het werk van de accountant. Dit kan zich voordoen als de benoeming van de accountant zodanig is dat de accountant niet in staat is om de opname van de fysieke voorraden bij te wonen, de administratie niet compleet is ten tijde van de controle of als de accountant besluit dat de uitvoering van gegevensgerichte werkzaamheden alleen niet voldoende is maar de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit niet effectief zijn; of
- beperkingen opgelegd door het management, zoals het niet toestaan van externe confirmatie van bepaalde vorderingen of het beperken van toegang tot personeel in belangrijke functies, administratieve vastleggingen of werklocaties. Als dit het geval is kunnen er andere implicaties zijn voor de controle, zoals de inschatting van frauderisico's en of de opdracht moet worden voortgezet. Als de beperking bekend is voordat de opdracht wordt aangenomen zou de accountant normaal gesproken een dergelijke beperkte opdracht niet aannemen.

Alvorens te concluderen dat een aangepast oordeel is vereist, moet de accountant:

- proberen om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen door alternatieve werkzaamheden uit te voeren;
- de zaak bespreken met het management en degenen belast met governance om te bepalen of de kwestie kan worden opgelost. Als de aangelegenheid niet kan worden opgelost moet de accountant het voornemen om het controleoordeel aan te passen en de voorgestelde tekst communiceren.

Figuur 23.4-1

Voor volledige voorbeeldteksten met aanpassingen van het oordeel wordt verwezen naar HRA deel 3.

### **Beperking in reikwijdte, voorraadopname niet kunnen bijwonen**

Evaluatie	=	van materieel belang maar niet diepgaand
Reactie	=	Oordeel met beperking
Kader	=	International Financial Reporting Standards

#### **CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE ACCOUNTANT**

[[Geadresseerde]

Wij hebben het volgende gecontroleerd...

#### **Verantwoordelijkheid van het management voor de jaarrekening**

Het management is verantwoordelijk voor ...

#### **Verantwoordelijkheid van de accountant**

Onze verantwoordelijkheid is om ...

#### **Onderbouwing van Oordeel met Beperking**

Wij hebben de voorraadopname per 31 december 20XX niet bijgewoond, aangezien wij pas daarna zijn benoemd tot accountant van de entiteit. Vanwege de aard van de administratie van de onderneming zijn wij niet in staat geweest om door andere controlewerkzaamheden de fysieke voorraadhoeveelheden naar behoren vast te stellen. Dientengevolge zijn wij niet in staat geweest om te bepalen of eventuele aanpassingen nodig zouden zijn geweest in voorraden, winst- en verliesrekening, overzicht van mutaties in het eigen vermogen en saldi van kasstroomoverzichten.

#### **Oordeel met beperking**

Naar ons oordeel geeft de jaarrekening uitgezonderd de mogelijke effecten van de aangelegenheid die staat beschreven in de paragraaf "Onderbouwing van het oordeel met beperking" een getrouw beeld van de grootte en de samenstelling van het vermogen van ABC per...

Figuur 23.4-2

**Beperking in reikwijdte door het management, geplaatste beperkingen  
in de reikwijdte van de controlewerkzaamheden**

Evaluatie = van materieel belang maar niet diepgaand  
Reactie = Oordeel met beperking  
Kader = International Financial Reporting Standards

**CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE ACCOUNTANT**

[[Geadresseerde]

Wij hebben het volgende gecontroleerd...

**Verantwoordelijkheid van het management voor de jaarrekening**

Het management is verantwoordelijk voor ...

**Verantwoordelijkheid van de accountant**

Onze verantwoordelijkheid is het geven van een oordeel over de jaarrekening op basis van onze controle, verricht in overeenstemming met Nederlands recht, waaronder de Nederlandse controlestandaarden. Vanwege de aangelegenheid beschreven in de paragraaf "Onderbouwing van de oordeelonthouding" zijn wij echter niet in staat geweest om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop ons controleoordeel te kunnen baseren.

**Onderbouwing van de oordeelonthouding**

Vanwege beperkingen in de reikwijdte van ons werk aan ons opgelegd door de entiteit zijn wij niet in staat geweest om alle voorraadopnamen bij te wonen en debiteuren te confirmeren. Wij zijn niet in staat geweest om op alternatieve wijze zekerheid te krijgen over de voorraadhoeveelheden en debiteuren per 31 december 20XX, die op de balans staan geboekt voor respectievelijk xxx en xxx. Als gevolg hiervan zijn wij niet in staat geweest om vast te stellen of eventuele aanpassingen nodig waren geweest met betrekking tot geboekte en niet geboekte voorraden en debiteuren, alsmede de elementen waaruit de verlies- en winstrekening, overzicht van mutaties in eigen vermogen en saldi van kasstroomoverzichten worden gevormd.

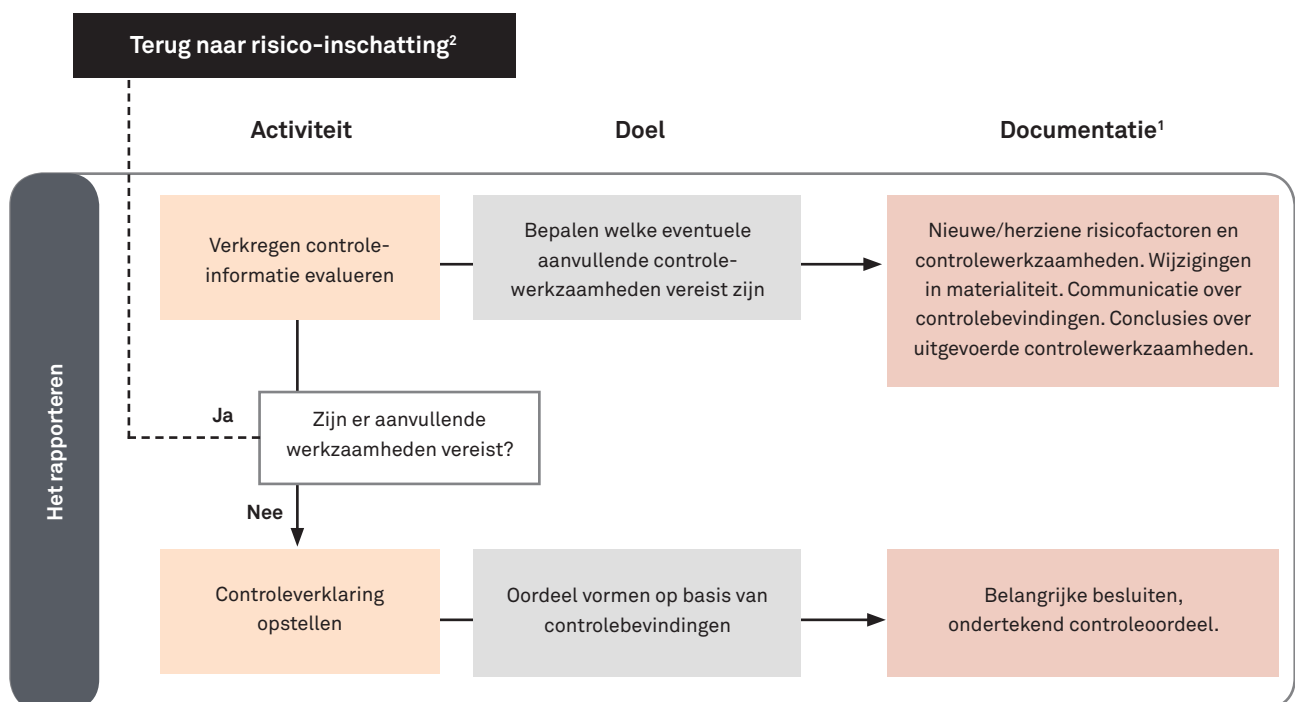
**Oordeelonthouding**

Vanwege het belang van de aangelegenheden beschreven in de paragraaf "Onderbouwing van de oordeelonthouding" zijn wij niet in staat geweest om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop ons controleoordeel te kunnen baseren. Derhalve kunnen wij geen oordeel geven omtrent de getrouwheid van de jaarrekening.

# 24 | Paragrafen ter benadrukking van aangelegenheden en inzake overige aangelegenheden

Inhoud van het hoofdstuk	Relevante Standaard('s)
Leidraden voor aanvullende communicatie in de controleverklaring om de aandacht van gebruikers van financiële overzichten te vestigen op bepaalde aangelegenheden.	706

Figuur 24.0-1



Toelichtingen: 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.

## Alinea # Doelstellingen van de Standaard

- 706.4 De doelstelling van de accountant is, nadat hij zich een oordeel heeft gevormd over de financiële overzichten, wanneer het naar het oordeel van de accountant noodzakelijk is om als een vorm van duidelijke aanvullende communicatie in de controleverklaring, de aandacht van gebruikers te vestigen op:
- Een aangelegenheid die, hoewel deze op passende wijze is weergegeven of toegelicht in de financiële overzichten, van zodanig belang is dat deze fundamenteel is voor het begrip van gebruikers van de financiële overzichten; of
  - In voorkomend geval, elke andere aangelegenheid die relevant is voor het begrip van gebruikers van de controle, de verantwoordelijkheden van de accountant of de controleverklaring.

## Alinea # Relevante uittreksels uit de Standaard

- 706.5 In het kader van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenissen:
- Paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden** - Een paragraaf die is opgenomen in de controleverklaring waarin wordt verwezen naar een aangelegenheid die op passende wijze is weergegeven of toegelicht in de financiële overzichten die, naar het oordeel van de accountant, van zodanig belang is dat deze fundamenteel is voor het begrip van gebruikers van de financiële overzichten;
  - Paragraaf inzake overige aangelegenheden** - Een paragraaf die is opgenomen in de controleverklaring waarin wordt verwezen naar een andere aangelegenheid dan degene die is weergegeven of toegelicht in de financiële overzichten die, naar het oordeel van de accountant, relevant is voor het begrip van gebruikers van de controle, de verantwoordelijkheden van de accountant of de controleverklaring.

706.6 Indien de accountant het noodzakelijk acht de aandacht van gebruikers te vestigen op een aangelegenheid die is weergegeven of toegelicht in de financiële overzichten die, naar het oordeel van de accountant, van zodanig belang is dat deze van fundamenteel belang is voor het begrip van gebruikers van de financiële overzichten, dan dient de accountant een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden op te nemen in de controleverklaring op voorwaarde dat de accountant voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen dat de aangelegenheid geen afwijking van materieel belang vormt in de financiële overzichten. Een dergelijke paragraaf dient alleen te refereren aan informatie die in de financiële overzichten is weergegeven of toegelicht. (Zie: Alinea A1-A2)

- 706.7 Wanneer de accountant een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden in de controleverklaring opneemt, dient de accountant:
- Deze direct na de oordeelsparagraaf in de controleverklaring op te nemen;
  - De titel "Paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden" te gebruiken, of een andere geschikte titel;
  - In de paragraaf een duidelijke verwijzing op te nemen naar de aangelegenheid waarop de nadruk wordt gelegd en naar de plaats waar relevante toelichtingen in de financiële overzichten kunnen worden gevonden die de aangelegenheid volledig beschrijven; en
  - Aan te geven dat het oordeel van de accountant niet is aangepast met betrekking tot de aangelegenheid waarop de nadruk is gelegd. (Zie: Alinea A3-A4)

706.8 Indien accountant het noodzakelijk acht een andere aangelegenheid te communiceren dan degenen die welke in de financiële overzichten weergegeven of toegelicht zijn die, naar het oordeel van de accountant, relevant is voor het begrip van gebruikers van de controle, verantwoordelijkheden van de accountant of controleverklaring en dit niet is verboden door wet of regelgeving, dan dient de accountant dit in de controleverklaring te doen in een paragraaf met de titel "Overige aangelegenheid" of een andere geschikte titel. De accountant dient deze paragraaf direct na de oordeelsparagraaf en eventuele paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden toe te voegen, dan wel op een andere plaats in de controleverklaring indien inhoud van de paragraaf inzake overige aangelegenheden relevant is voor de sectie Overige rapporteringsverantwoordelijkheden (Zie: Alinea A5-A11)

Alinea #	Relevante uittreksels uit de Standaard
706.9	Indien de accountant verwacht dat hij een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden of een paragraaf inzake overige aangelegenheden zal opnemen in de controleverklaring, dan dient de accountant deze verwachting en de voorgestelde bewoordingen van deze paragraaf met degenen belast met governance te communiceren. (Zie: Alinea A12)

## 24.1 Overzicht

In bepaalde situaties kan de accountant de aandacht van de gebruikers willen vestigen op bepaalde aangelegenheden in de controleverklaring die essentieel zijn voor het begrip van de gebruiker van de financiële overzichten of van de controle zelf en de verantwoordelijkheden van de accountant. Voor dit doel kan een extra paragraaf aan de controleverklaring worden toegevoegd. De twee soorten paragrafen die kunnen worden toegevoegd staan hieronder beschreven.

Figuur 24.1-1

Paragraaf	Toepasbaarheid
<b>Paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden</b>	<b>De aandacht wordt gevestigd op belangrijke aangelegenheden met betrekking tot de financiële overzichten die al in de financiële overzichten zijn toegelicht.</b> Aangelegenheden die in de financiële overzichten zijn gepresenteerd/toegelicht en die van zodanig belang zijn dat ze van fundamenteel belang zijn voor het begrip van de gebruiker van de financiële overzichten.
<i>Voorbeelden</i>	Onzekerheid gerelateerd aan uitzonderlijke gerechtelijke procedures of acties van toezichhouders, gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode, catastrofes, andere significante onzekerheden en inconsistenties en vroege toepassing (waar toegestaan) van een nieuwe standaard voor de financiële verslaggeving.
<b>Overige aangelegenheden</b>	<b>Aangelegenheden die relevant zijn voor het begrip van gebruikers van de controlefunctie maar die niet zijn toegelicht in de financiële overzichten</b> Alle aangelegenheden (anders dan die gepresenteerd of toegelicht in de financiële overzichten) die van belang zijn voor het begrip van de gebruikers van de controle, de verantwoordelijkheden van de accountant en/of de controleverklaring.
<i>Voorbeelden</i>	Onmogelijkheid voor de accountant om de opdracht terug te geven, aanvullende verantwoordelijkheden van de accountant en eventuele beperkingen van de verspreiding van de controleverklaring.

Een "Paragraaf ter benadrukking" is geen vervanging voor:

- het aanpassen van het controleoordeel wanneer dit vereist is; of
- toelichtingen die door het management moeten worden gegeven in de financiële overzichten.

Als de accountant verwacht een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden of een paragraaf inzake overige aangelegenheden op te nemen, moet de accountant met het management en degenen belast met governance communiceren over:

- de noodzaak voor de paragraaf; en
- de voorgestelde tekst.

## 24.2 Paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden

Een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden is bedoeld om de aandacht te vestigen op belangrijke aangelegenheden (reeds toegelicht in de financiële overzichten) die het begrip van de gebruikers van de financiële overzichten zullen vergroten.

De belangrijkste vereisten voor het gebruik van een Paragraaf ter benadrukking staan hieronder vermeld.

Figuur 24.2-1

Voorwaarden	Opmerkingen
De aangelegenheid is reeds volledig toegelicht in de financiële overzichten	De Paragraaf ter benadrukking verwijst naar aangelegenheden die reeds zijn gepresenteerd of toegelicht in de financiële overzichten en is geen vervanging voor een dergelijke toelichting. De paragraaf mag niet meer details bevatten dan reeds gepresenteerd zijn in de financiële overzichten.
Er bestaan geen afwijkingen van materieel belang	De accountant moet voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgen dat de aangelegenheid geen afwijking van materieel belang vormt in de financiële overzichten.
Opgenomen direct na het controleoordeel	De paragraaf volgt na de paragraaf met het oordeel van de accountant, maar komt voor het gedeelte over eventuele andere rapportageverantwoordelijkheden. De kop van de paragraaf is "Paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden" of heeft een andere toepasselijke kop.
Is geen aanpassing van het oordeel	De paragraaf geeft aan dat de controleverklaring niet wordt aangepast wat betreft de benadrukte aangelegenheid.

Op grond van de volgende Standaarden moet de accountant onder bepaalde omstandigheden een Paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden in de controleverklaring opnemen.

Figuur 24.2-2

Standaard	Titel	Paragraaf
210	Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten	19(b)
560	Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode	12(b), 16
570	Continuïteit	19
800	Speciale overwegingen - Controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden	14

Hier volgen enkele tekstvoorbeelden.



Figuur 24.2-3

#### **Onzekerheid van materieel belang - Continuïteit**

Uitgaande van de adequaatheid van de informatieverschaffing in de toelichting kan de tekst van de paragraaf als volgt luiden:

#### **Benadrukking van onzekerheid omtrent de continuïteit**

Wij vestigen de aandacht op punt... in de toelichting van de jaarrekening, waarin uiteengezet is dat de entiteit een netto-verlies van ad euro ... over 201X heeft geleden en dat per ... 201X de kortlopende schulden van de entiteit de totale activa overstegen met ad euro ... Deze condities, samen met andere omstandigheid zoals uiteengezet in punt... duiden op het bestaan van een onzekerheid van materieel belang op grond waarvan gereede twijfel zou kunnen bestaan over de continuïteitsveronderstelling van de entiteit.

#### **Andere significante onzekerheden - Een rechtszaak**

Uitgaande van de adequaatheid van de informatieverschaffing in de toelichting kan de tekst van de paragraaf als volgt luiden:

#### **Benadrukking van een onzekerheid in de jaarrekening vanwege een rechtszaak**

Wij vestigen de aandacht op punt ... in de toelichting van de jaarrekening, waarin de onzekerheid uiteengezet is met betrekking tot de uitkomst van een rechtszaak waarin de entiteit verwickeld is. Deze situatie doet geen afbreuk aan ons oordeel.

## 24.3 Paragraaf inzake overige aangelegenheden

Een Paragraaf inzake overige aangelegenheden kan nodig zijn om de aandacht te vestigen op aangelegenheden die nog niet zijn toegelicht in de financiële overzichten en die van belang zouden zijn voor het begrip van de gebruikers van de controle, de verantwoordelijkheden van de accountant en/of de controleverklaring.

Paragrafen inzake overige aangelegenheden kunnen worden gebruikt om de aandacht te vestigen op aangelegenheden als:

- beperking van de verspreiding van de controleverklaring—Aangezien financiële overzichten (bij gebruik van een stelsel voor algemene doeleinden) soms worden opgesteld voor een bepaald doel kan in een paragraaf inzake overige aangelegenheden staan dat de controleverklaring uitsluitend is bedoeld voor de beoogde gebruikers en niet mag worden gedistribueerd aan of gebruikt door andere partijen;
- benadrukking van aanvullende verantwoordelijkheden—Specifieke wet- of regelgeving of algemeen aanvaarde praktijken in een rechtsgebied kunnen vereisen of toestaan dat de accountant dieper ingaat op de verantwoordelijkheden van de accountant; en
- onmogelijkheid om de opdracht terug te geven—Als de accountant de opdracht niet kan teruggeven of zijn taken niet kan neerleggen kan in een paragraaf inzake overige aangelegenheden worden uitgelegd waarom dit niet mogelijk is.

Bij gebruik van een paragraaf inzake overige aangelegenheden gelden de volgende voorwaarden.

Figuur 24.3-1

Voorwaarden	Opmerkingen
<b>Aangelegenheid is niet reeds toegelicht in de financiële overzichten</b>	Verwijst naar een aangelegenheid anders dan die welke reeds is gepresenteerd of toegelicht in de financiële overzichten. Daarnaast mag een paragraaf inzake overige aangelegenheden geen informatie bevatten die door het management moet worden geleverd.
<b>Toelichting is niet verboden</b>	De toelichting mag niet verboden zijn door wet- of regelgeving of andere professionele standaarden zoals standaarden met betrekking tot geheimhouding van informatie.
<b>Toelichting relevant voor gebruikers</b>	De toelichting is relevant voor het begrip dat gebruikers van de financiële overzichten hebben van de controle, de verantwoordelijkheden van de accountant of de controleverklaring.
<b>Geen tegenspraak</b>	De gepresenteerde informatie is niet in tegenspraak met het oordeel of met items toegelicht of gepresenteerd in de financiële overzichten. De paragraaf inzake overige aangelegenheden is niet van invloed op de controleverklaring.
<b>Opgenomen direct na het controleoordeel</b>	De paragraaf moet direct volgen op de oordeelsparagraaf en een eventuele paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden of elders in de controleverklaring als de inhoud van de paragraaf inzake overige aangelegenheden relevant is voor het gedeelte "Overige rapporteringsverantwoordelijkheden".
<b>Vermeld dat een dergelijke toelichting niet vereist is</b>	Uit de inhoud van een paragraaf inzake overige aangelegenheden moet blijken dat het niet verplicht is om de aangelegenheid te presenteren of toe te lichten in de financiële overzichten.

De volgende Standaarden verwijzen naar situaties waarin een Paragraaf inzake overige aangelegenheden kan worden opgenomen.

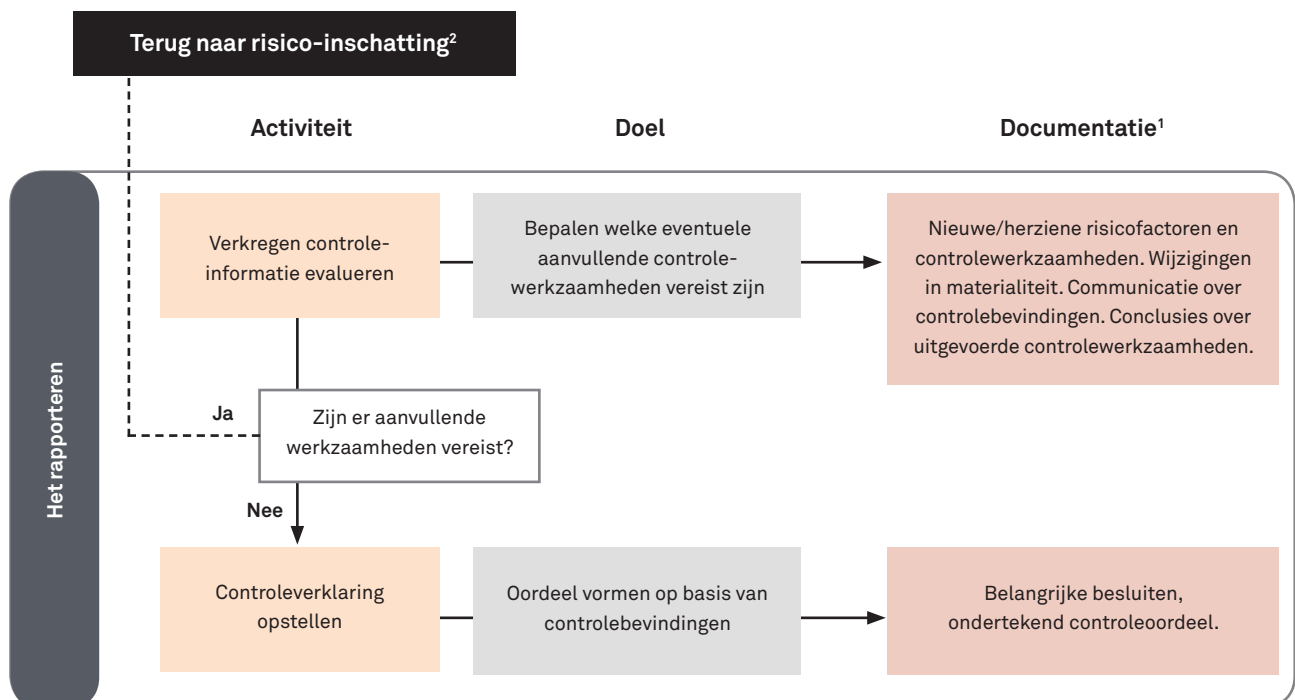
Figuur 24.3-2

Standaard	Titel	Paragraaf
560	Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode	12(b), 16
710	Ter vergelijking opgenomen informatie - Vergelijkende cijfers en vergelijkende financiële overzichten	13-14, 16-17, 19

# 25 | Ter vergelijking opgenomen informatie

Inhoud van het hoofdstuk	Relevante Standaard('s)
Leidraden voor het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over vergelijkende informatie en de rapportageverantwoordelijkheden van de accountant.	710

Figuur 25.0-1



Toelichtingen: 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.

## Alinea # Doelstellingen van de Standaard

- 710.5 De doelstellingen van de accountant zijn:
- Voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de vraag of de in de financiële overzichten ter vergelijking opgenomen informatie in alle van materieel belang zijnde opzichten is weergegeven in overeenstemming met de in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving gestelde eisen voor ter vergelijking opgenomen informatie; en
  - Overeenkomstig de rapporteringsverantwoordelijkheden van de accountant te rapporteren.

## Alinea # Relevante uittreksels uit de Standaard

- 710.6 In het kader van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenissen:
- Ter vergelijking opgenomen informatie** - De bedragen en toelichtingen die zijn opgenomen in de financiële overzichten met betrekking tot één of meer voorgaande verslagperioden in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
  - Vergelijkende cijfers** - Ter vergelijking opgenomen informatie waarin bedragen en andere toelichtingen over de voorgaande verslagperiode zijn begrepen als een integraal deel van de financiële overzichten over de lopende verslagperiode en die bedoeld zijn om alleen te worden gelezen in relatie tot de bedragen en andere toelichtingen met betrekking tot de lopende verslagperiode (in het kader van deze Standaard aangeduid als "cijfers over de lopende verslagperiode"). De mate van detaillering die wordt weergegeven in de vergelijkende bedragen en toelichtingen wordt met name bepaald door de relevantie ervan voor de cijfers over de lopende verslagperiode;
  - Vergelijkende financiële overzichten** - Ter vergelijking opgenomen informatie waarin bedragen en andere toelichtingen over de voorgaande verslagperiode zijn begrepen om te worden vergeleken met de financiële overzichten over lopende verslagperiode, maar waarnaar wordt verwezen in het oordeel van de accountant, indien ze zijn gecontroleerd. Het niveau van in deze vergelijkende financiële overzichten begrepen informatie is vergelijkbaar met dat van financiële overzichten over de lopende verslagperiode. In het kader van deze Standaard dienen verwijzingen naar "voorgaande verslagperiode" te worden gelezen als "voorgaande verslagperioden" wanneer de ter vergelijking opgenomen informatie bedragen en toelichtingen bevatten voor meer dan één periode.

- 710.7 De accountant dient te bepalen of de financiële overzichten de ter vergelijking opgenomen informatie bevatten die door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving wordt geëist, alsmede of dergelijke informatie op passende wijze geclassificeerd is. Voor dit doel dient de accountant te evalueren of:
- De ter vergelijking opgenomen informatie overeenkomt met de bedragen en andere toelichtingen weergegeven in de voorgaande verslagperiode dan wel, indien van toepassing, zijn herzien; en
  - De grondslagen voor financiële verslaggeving die in de ter vergelijking opgenomen informatie zijn weergegeven consistent zijn met die grondslagen die in de voorgaande verslagperiode zijn toegepast, dan wel indien zich veranderingen hebben voorgedaan in de grondslagen voor financiële verslaggeving, of deze veranderingen op correcte wijze administratief zijn verwerkt en op adequate wijze zijn gepresenteerd en toegelicht.

- 710.8 Indien de accountant tijdens het uitvoeren van de controle in de lopende verslagperiode zich bewust wordt van een mogelijke afwijking van materieel belang in de ter vergelijking opgenomen informatie, dient de accountant die aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren die in dergelijke omstandigheden noodzakelijk zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om te bepalen of er een afwijking van materieel belang bestaat. Indien de accountant de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode had gecontroleerd, dient de accountant ook de relevante vereisten van Standaard 5603 op te volgen. Indien de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode zijn herzien, dient de accountant te bepalen dat de ter vergelijking opgenomen informatie overeenkomt met de herziene financiële overzichten.

Alinea #	Relevante uittreksels uit de Standaard
710.9	Zoals vereist door Standaard 5804 dient de accountant te verzoeken om schriftelijke bevestigingen voor alle periodes waaraan wordt gerefereerd in zijn oordeel. De accountant dient ook een specifieke schriftelijke bevestiging te verkrijgen aangaande elke aanpassing die is doorgevoerd om een afwijking van materieel belang te corrigeren in de financiële overzichten over een voorgaande verslagperiode die de ter vergelijking opgenomen informatie beïnvloedt. (Zie: Alinea A1)
710.10	Wanneer vergelijkende cijfers worden weergegeven dient het oordeel van de accountant niet te refereren aan de vergelijkende cijfers behalve in de omstandigheden die worden beschreven in alinea's 11, 12, en 14. (Zie: Alinea A2)
710.11	<p>Indien de controleverklaring betreffende de voorgaande verslagperiode, zoals eerder uitgebracht, een oordeel met beperking, een oordeelonthouding of een afkeurend oordeel bevat en de aangelegenheid die leidde tot de aanpassing niet opgelost is, dient de accountant zijn oordeel over de financiële overzichten over de lopende verslagperiode aan te passen. In de paragraaf inzake de onderbouwing voor aanpassing in de controleverklaring dient de accountant:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li data-bbox="292 943 1437 1043">Hetzij te refereren aan zowel de cijfers over de lopende verslagperiode als de vergelijkende cijfers in de beschrijving van de aangelegenheid die leidde tot de aanpassing, wanneer de effecten of mogelijke effecten van de aangelegenheid van materieel belang zijn voor de cijfers van de lopende verslagperiode;</li> <li data-bbox="292 1043 1437 1144">Hetzij in andere gevallen uit te leggen dat het controleoordeel van de accountant is aangepast vanwege de invloed of de mogelijke invloed van de niet opgeloste aangelegenheid op de vergelijkbaarheid van de cijfers over de lopende verslagperiode en de vergelijkende cijfers. (Zie: Alinea A3-A5)</li> </ol>
710.12	Indien de accountant controle-informatie verkrijgt dat er een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode bestaat waarover eerder een goedkeurend oordeel is gepubliceerd, en de vergelijkende cijfers niet goed zijn herzien, dan wel er geen passende toelichtingen zijn gegeven, dient de accountant een oordeel met beperking of een afkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen in de controleverklaring betreffende de financiële overzichten over de lopende verslagperiode, waarbij de aanpassing betrekking heeft op de daarin opgenomen vergelijkende cijfers. (Zie: Alinea A6)
710/13	<p>Indien financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode door een voorgaande accountant werden gecontroleerd en het de accountant op grond van wet- of regelgeving niet is verboden om inzake vergelijkende cijfers te refereren aan de controleverklaring van voorgaande accountant, en indien de accountant besluit om dit te doen, dient hij in een paragraaf inzake overige aangelegenheden in controleverklaring te vermelden:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li data-bbox="292 1547 1437 1615">Dat de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode door de voorgaande accountant werden gecontroleerd;</li> <li data-bbox="292 1615 1437 1682">Het soort oordeel dat door de voorgaande accountant tot uitdrukking is gebracht en, indien het oordeel was aangepast, de redenen daarvoor; en</li> <li data-bbox="292 1682 1437 1715">De datum van die verklaring. (Zie: Alinea A7)</li> </ol>
710.14	Indien de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode niet werden gecontroleerd, dient de accountant in een paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring te vermelden dat de vergelijkende cijfers niet gecontroleerd zijn. Een dergelijke vermelding ontslaat de accountant echter niet van de vereiste om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen dat de beginsaldi geen afwijkingen bevatten die de financiële overzichten over de lopende verslagperiode op van materieel belang zijnde wijze beïnvloeden.
710.15	Wanneer vergelijkende financiële overzichten worden weergegeven, dient het oordeel van de accountant te refereren aan elke periode waarover financiële overzichten worden weergegeven en waarvoor een controleoordeel tot uitdrukking is gebracht. (Zie: Alinea A8-A9)

Alinea #	Relevante uittreksels uit de Standaard
710.16	Wanneer de accountant rapporteert over financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode in samenhang met de controle van de lopende verslagperiode dient hij, in het geval het oordeel van de accountant over die financiële overzichten over de voorgaande verslagperiodes verschilt van het eerder tot uitdrukking gebrachte oordeel van de accountant, de essentiële redenen voor het verschillende oordeel toe te lichten in een paragraaf inzake overige aangelegenheden overeenkomstig Standaard 7066. (Zie: Alinea A10)
710.17	Indien de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode werden gecontroleerd door een voorgaande accountant, dient de accountant, naast het tot uitdrukking brengen van oordeel over de financiële overzichten over de lopende verslagperiode, in een paragraaf inzake overige aangelegenheden te vermelden: <ul style="list-style-type: none"> <li data-bbox="292 739 1442 801">a. Dat de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode werden gecontroleerd door een voorgaande accountant;</li> <li data-bbox="292 806 1442 869">b. Het soort oordeel dat door de voorgaande accountant tot uitdrukking is gebracht en, indien het een aangepast oordeel betrof, de redenen daarvoor; en</li> <li data-bbox="292 873 1442 972">c. De datum van die verklaring, tenzij de controleverklaring van de voorgaande accountant over de financiële overzichten betreffende de voorgaande verslagperiode opnieuw wordt uitgebracht samen met de financiële overzichten.</li> </ul>
710.18	Indien de accountant concludeert dat er een afwijking van materieel belang bestaat die invloed heeft op de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode waarbij de voorgaande accountant eerder een goedkeurende verklaring heeft verstrekt, dient de accountant de afwijking op het juiste niveau met het management en, tenzij al degenen belast met governance betrokken zijn bij het managen van de entiteit <sup>7</sup> , degenen belast met governance te communiceren, alsmede dient hij te verzoeken dat de voorgaande accountant wordt geïnformeerd. Indien de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode worden herzien en de voorgaande accountant ermee instemt om een nieuwe controleverklaring te verstrekken betreffende de herziene financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode, dient de accountant alleen over de lopende verslagperiode te rapporteren. (Zie: Alinea A11)
710.19	Indien de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode niet werden gecontroleerd, dient de accountant in een paragraaf inzake overige aangelegenheden te vermelden dat de vergelijkende financiële overzichten niet zijn gecontroleerd. Een dergelijke vermelding ontslaat de accountant echter niet van de vereiste om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen dat de beginsaldi geen afwijkingen bevatten die de financiële overzichten van de lopende verslagperiode op van materieel belang zijnde wijze beïnvloeden.

## 25.1 Overzicht

De aard van ter vergelijking opgenomen informatie die wordt gepresenteerd in de financiële overzichten van een entiteit zal afhankelijk zijn van de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. De rapporteringsverantwoordelijkheden van de accountant zullen zijn gebaseerd op de aangenomen benadering van de ter vergelijking opgenomen informatie die wordt gepresenteerd zoals op grond van wet- of regelgeving en door de voorwaarden van de opdracht is bepaald.

Er zijn twee brede benaderingen met betrekking tot ter vergelijking opgenomen informatie. Deze worden hieronder beschreven.

Figuur 25.1-1

Paragraaf	Toepasbaarheid
Vergelijkende cijfers	Bedragen en andere toelichtingen voor de vorige verslagperiode worden opgenomen als een integraal onderdeel van de financiële overzichten voor de huidige verslagperiode en zijn alleen bedoeld om te worden gelezen in relatie tot de bedragen en andere toelichtingen met betrekking tot de huidige verslagperiode. Het controleoordeel moet alleen naar de huidige verslagperiode verwijzen.
Vergelijkende financiële overzichten	Bedragen en andere toelichtingen voor de vorige verslagperiode worden opgenomen voor vergelijking met de financiële overzichten van de huidige periode maar, indien gecontroleerd, wordt er apart naar verwezen in de controleverklaring. Het niveau van informatie dat wordt opgenomen in die vergelijkende financiële overzichten is vergelijkbaar met dat van de financiële overzichten van de huidige verslagperiode. De controleverklaring moet verwijzen naar elke periode waarvoor financiële overzichten worden gepresenteerd.

## 25.2 Controlewerkzaamheden

Figuur 25.2-1

Taak	Werkzaamheden
Benodigde controle-informatie verkrijgen	Voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgen dat de vergelijkende informatie voldoet aan de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en of dergelijke informatie op de juiste wijze is geclassificeerd. Hiertoe behoort evalueren of: <ul style="list-style-type: none"> <li>de grondslagen voor de financiële verslaggeving die tot uitdrukking komen in de ter vergelijking opgenomen informatie consistent zijn met die welke worden toegepast in de huidige verslagperiode of, als er sprake is van wijzigingen in de grondslagen voor de financiële verslaggeving, of die wijzigingen op de juiste wijze zijn verantwoord en adequaat zijn gepresenteerd; en</li> <li>Vergelijkende informatie overeenkomt met de bedragen en andere toelichtingen gepresenteerd in de vorige verslagperiode of, waar van toepassing, zijn herzien.</li> </ul>
Potentiële afwijkingen bepalen	Indien mogelijk worden afwijkingen van materieel belang in vergelijkende informatie onderkend tijdens uitvoering van controle van de huidige verslagperiode, en moet de accountant: <ul style="list-style-type: none"> <li>dergelijke aanvullende controlewerkzaamheden uitvoeren als nodig zijn in de omstandigheden om te bepalen of er sprake is van een afwijking van materieel belang; en</li> <li>als financiële overzichten van huidige verslagperiode worden aangepast, bepalen dat ter vergelijking opgenomen informatie overeenkomt met aangepaste financiële overzichten.</li> </ul> Als de accountant de financiële overzichten van de vorige verslagperiode heeft gecontroleerd, moet de accountant ook bij daarop volgende gelegenheden rekening houden met de relevante vereisten van Standaard 560. Deze worden besproken in Deel 1, Hoofdstuk 13.
Schriftelijke bevestigingen verkrijgen	Vraag schriftelijke bevestigingen voor alle verslagperioden waarnaar in de controleverklaring wordt verwezen. Hiertoe behoren specifieke schriftelijke bevestigingen met betrekking tot alle herzieningen om een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de vorige periode te corrigeren.

## 25.3 Vergelijkende cijfers

De rapporteringsverantwoordelijkheden staan hieronder vermeld.

Figuur 25.3-1

Werkzaamheden	
<b>Geen verwijzing naar vergelijkende cijfers in controleverklaring</b>	<p>Het controleoordeel mag niet verwijzen naar de vergelijkende cijfers behalve als de controleverklaring voor de vorige verslagperiode een niet-opgeloste aanpassing bevatte. De accountant moet het oordeel over de huidige verslagperiode aanpassen door:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• te verwijzen naar zowel de cijfers van de huidige verslagperiode en de vergelijkende cijfers als de effecten of mogelijke effecten van de aangelegenheid op de cijfers van de huidige verslagperiode materieel zijn; of</li><li>• uit te leggen dat het huidige controleoordeel is aangepast vanwege de effecten of mogelijke effecten van de niet-opgeloste aangelegenheid op de vergelijkbaarheid van de cijfers van de huidige verslagperiode en de vergelijkende cijfers.</li></ul>
<b>Herzieningen vereist?</b>	<p>Een oordeel met beperking of een afkeurend oordeel voor de financiële overzichten van de huidige verslagperiode is vereist als sprake is van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de vorige periode waarvoor:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• eerder een niet-aangepast oordeel is gegeven; en</li><li>• de vergelijkende cijfers niet op de juiste wijze zijn herzien of geen goede toelichtingen zijn opgenomen.</li></ul>
<b>Cijfers vorige verslagperiode gecontroleerd door ander kantoor</b>	<p>Als op grond van wet- of regelgeving het de accountant niet wordt verboden om te verwijzen naar de controleverklaring van de voorganger en de accountant besluit om een dergelijke verwijzing op te nemen, moet de accountant in een paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring vermelden:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• dat de financiële overzichten van de vorige verslagperiode zijn gecontroleerd door de voorgaande accountant;</li><li>• het soort oordeel dat werd gegeven door de voorgaande accountant en, als het oordeel werd aangepast, de redenen daarvoor; en</li><li>• de datum van die verklaring.</li></ul>
<b>Cijfers vorige verslagperiode niet gecontroleerd</b>	<p>Verklaar in een paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring dat de vergelijkende cijfers niet zijn gecontroleerd. Dit ontslaat de accountant echter niet van de verplichting om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen dat de beginsaldi geen afwijkingen van materieel belang bevatten die van invloed zijn op de financiële overzichten van de huidige verslagperiode. Als een afwijking van materieel belang wordt onderkend moeten de vergelijkende cijfers worden aangepast en moeten overeenstemmende toelichtingen worden opgenomen. Als een dergelijke aanpassing of toelichting niet mogelijk is, moet de controleverklaring worden aangepast met betrekking tot alle opgenomen vergelijkende cijfers.</p>



## 25.4 Vergelijkende financiële overzichten

De rapporteringsverantwoordelijkheden staan hieronder vermeld.

Figuur 25.4-1

Werzaamheden	
<b>Verwijs naar elke gepresenteerde verslagperiode</b>	Het controleoordeel moet verwijzen naar elke verslagperiode waarvoor financiële overzichten worden gepresenteerd en waarover een controleoordeel wordt gegeven.
<b>Vereiste veranderingen in eerder afgegeven controleverklaring</b>	Als het controleoordeel voor de financiële overzichten van een eerdere verslagperiode afwijkt van het eerder gegeven oordeel, vermeld dan de belangrijkste redenen voor het afwijkende oordeel in een paragraaf inzake overige aangelegenheden.
<b>Cijfers vorige verslagperiode gecontroleerd door ander kantoor</b>	Verklaar naast het tot uitdrukking brengen van een oordeel over de financiële overzichten van de huidige verslagperiode in een paragraaf inzake overige aangelegenheden (tenzij de controleverklaring van de voorgaande accountant opnieuw wordt afgegeven bij de financiële overzichten): <ul style="list-style-type: none"><li>• dat de financiële overzichten van de vorige verslagperiode zijn gecontroleerd door een voorgaande accountant;</li><li>• het soort oordeel dat tot uitdrukking werd gebracht door de voorgaande accountant en, als het oordeel werd aangepast, de redenen daarvoor; en</li><li>• de datum van die verklaring.</li></ul>
<b>Herzieningen vereist in vergelijkende financiële overzichten?</b>	Als er sprake is van een afwijking van materieel belang die van invloed is op de financiële overzichten van de vorige verslagperiode waarvoor de voorgaande accountant eerder zonder aanpassing had gerapporteerd: <ul style="list-style-type: none"><li>• Bespreek de afwijking met het toepasselijke managementniveau en degenen belast met governance; en</li><li>• Verzoek dat de voorgaande accountant wordt geïnformeerd.</li></ul> Als de financiële overzichten van de vorige verslagperiode zijn aangepast en de voorgaande accountant instemt met de afgifte van een nieuwe controleverklaring voor de aangepaste financiële overzichten van de vorige verslagperiode, moet de accountant alleen over de huidige verslagperiode rapporteren.
<b>Cijfers vorige verslagperiode niet gecontroleerd</b>	Verklaar in een paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring dat de vergelijkende cijfers niet zijn gecontroleerd. Dit ontslaat de accountant echter niet van de verplichting om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen dat de beginsaldi geen afwijkingen van materieel belang bevatten die van invloed zijn op de financiële overzichten van de huidige verslagperiode. Als een afwijking van materieel belang wordt onderkend moeten de vergelijkende cijfers worden aangepast en moeten passende toelichtingen worden opgenomen. Als een dergelijke aanpassing of toelichting niet mogelijk is, moet de controleverklaring worden aangepast met betrekking tot alle opgenomen vergelijkende cijfers.

