STAATSCOURANT
Officiële uitgave van het Koninkrijk der Nederlanden sinds 1814.
Nr. 1836
16 februari
2022

Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NV COS)

Nadere voorschriften controle- en overige standaarden vastgesteld bij bestuursbesluit van 8 december 2021
Het bestuur van de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA);
Gelet op artikel 24 van de Verordening Gedrags- en Beroepsregels Accountants (VGBA);
Gehoord de leden;

Stelt de volgende nadere voorschriften vast:

1. Deze nadere voorschriften zijn van toepassing op in deze nadere voorschriften behandelde opdrachten die uitgevoerd worden door een accountant als bedoeld in artikel 1 van de wet op het accountantsberoep.
2. Een accountant die een opdracht als bedoeld in het vorige lid verricht, voert de werkzaamheden uit met inachtneming van de relevante standaard van deze nadere voorschriften.
3. Het vorige lid is niet van toepassing indien de accountant op andere wijze voldoet aan het fundamenteel beginsel vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, bedoeld in artikel 2 van de VGBA en:
   a. de werkzaamheden worden uitgevoerd met betrekking tot een opdracht waarop op grond van buitenlands recht andere beroepsregels van toepassing zijn;
   b. de werkzaamheden uitsluitend worden uitgevoerd ten behoeve van de controles van financiële overzichten van de groep waarbij op grond van groepsvoorschriften andere beroepsregels van toepassing zijn;
   c. de accountant betrokken is bij de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering van een in het buitenland gevestigde accountantseenheid als bedoeld in artikel 1 van de ViO;
   d. de accountant ten behoeve van een organisatie in de publieke of semipublieke sector een controleopdracht van financiële overzichten uitvoert conform de International Standards of Supreme Audit Institutions van de International Organization of Supreme Audit Institutions;
   e. de accountant ten behoeve van intern gebruik door de organisatie waarbij hij betrokken is bij de opdrachtuitvoering of bedrijfsvoering, een andere opdracht dan een opdracht tot de controle of beoordeling van financiële overzichten uitvoert en middels een kwaliteitssysteem op accountantseenheid niveau de kwaliteit wordt geborgd;
   f. de accountant financiële overzichten opstelt vanuit een serviceorganisatie om namens die serviceorganisatie verantwoording af te leggen aan een opdrachtgever over de voor de opdrachtgever uitgevoerde werkzaamheden die verder gaan dan het simpelweg administreren van activiteiten van de opdrachtgever; of
   g. de accountant meewerkt aan een opdracht die uitgevoerd wordt door een eindverantwoordelijke professional als bedoeld in artikel 1 van de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen.
4. Het bestuur kan op verzoek, geheel of gedeeltelijk, ontheffing verlenen van het tweede lid indien de accountant aantoont dat daaraan redelijkerwijs niet kan worden voldaan en dat het doeleinde van artikel 13 van de VGBA anderszins wordt bereikt. Aan de ontheffing kunnen voorschriften worden verbonden. Een ontheffing kan worden ingetrokken indien in strijd met de ontheffingsvoorschriften wordt gehandeld.
5. Het bestuur kan vrijstelling verlenen van de verplichting in het tweede lid. Aan een vrijstelling kunnen beperkingen worden gesteld en voorschriften worden verbonden.
6. De NBA als lid van de International Federation of Accountants (IFAC) onderschrijft de strategische doelstelling van IFAC om een accountantsberoep te ontwikkelen en te bevorderen dat in staat is op uniforme wijze diensten te verlenen van hoge kwaliteit ten behoeve van het algemeen belang. Voor het bereiken van deze doelstelling faciliteert IFAC de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) die is belast met het ontwikkelen en uitbrengen van Standards en Practice Statements.
7. De NBA is als lid van IFAC verplicht het werk van IFAC te ondersteunen door zijn leden te informeren over alle uitspraken van de door IFAC gefaciliteerde regelgevende boards en met name de implementatie van de Standaarden van de IAASB in de Nederlandse wet- en regelgeving te bewerkstelligen, voor zover dat onder de plaatselijke wet- en regelgeving mogelijk is.
8. Het bestuur van de NBA heeft besloten de IAASB-Standaarden welke gepubliceerd zijn als International Standards on Auditing (ISA's), International Standards on Review Engagements (ISREs), International Standards on Assurance Engagements (ISAEs) en International Standards on Related Services (ISRSs) welke gezamenlijke aangeduid worden als IAASB's Engagement Standards in Nederland te implementeren door deze als basis te gebruiken bij de totstandkoming van de Nadere voorschriften Controle- en overige standaarden.
9. De vaststelling betreft meer specifiek de volgende Standaarden:
   – 000N, *Aanvulling op de definities in de Standaarden van de NV COS*

- 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden*
- 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten*
- 220, *Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten*
- 230, *Controledocumentatie*
- 240, *Verantwoordelijkheden van de accountant mbt fraude in het kader van een controle van financiële overzichten*
- 250, *Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten*
- 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*
- 265, *Meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing aan de met governance belaste personen en het management*
- 300, *Planning van een controle van financiële overzichten*
- 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten*
- 320, *Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle*
- 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's*
- 402, *Overwegingen met betrekking tot controles van entiteiten die gebruikmaken van een serviceorganisatie*
- 450, *Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen*
- 500, *Controle-informatie*
- 501, *Controle-informatie – Specifieke overwegingen voor geselecteerde elementen*
- 505, *Externe bevestigingen*
- 510, *Initiële controleopdrachten – Beginsaldi*
- 520, *Cijferanalyses*
- 530, *Het gebruiken van steekproeven bij een controle*
- 540, *De controle van schattingen en toelichtingen daarop*
- 550, *Verbonden partijen*
- 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode*
- 570, *Continuïteit*
- 580, *Schriftelijke bevestigingen*
- 600, *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)*
- 610, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors*
- 620, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige*
- 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*
- 701, *Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*
- 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*
- 706, *Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*
- 710, *Ter vergelijking opgenomen informatie – Vergelijkende cijfers en vergelijkende financiële overzichten*
- 720, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie*
- 800, *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden*
- 805, *Bijzondere overwegingen – Controles van een enkel financieel overzicht en controles van specifieke elementen, rekeningen of posten van een financieel overzicht*
- 810, *Opdrachten om te rapporteren betreffende samengevatte financiële overzichten*
- 2400, *Opdrachten tot het beoordelen van historische financiële overzichten*
- 2410, *Het beoordelen van tussentijdse financiële informatie door de accountant van de entiteit*
- 3000A, *Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie (attest-opdrachten)*
- 3000D, *Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie (directe-opdrachten)*
- 3400, *Onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie*
- 3402, *Assurance-rapporten betreffende interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie*
- 3410, *Assurance-opdrachten betreffende emissieverslagen*
- 3420, *Assurance-opdrachten om te rapporteren over het opstellen van pro forma financiële informatie die in een prospectus is opgenomen*
- 3810N, *Assurance-opdrachten inzake maatschappelijke verslagen*
- 3850N, *Assurance- en overige opdrachten met betrekking tot prospectussen*
- 3900N, *Accountantsopdracht bij de NOW-regeling – Assurance*
- 4400N, *Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden*
- 4410, *Samenstellingsopdrachten*

- 4415N, *Accountantsopdracht bij de NOW-regeling – Aan assurance verwant*
- 4416N, *Aan assurance verwante opdracht bij een Covid-19 gerelateerde subsidieregeling*
- 5500N, *Transactiegerelateerde adviesdiensten*

10. Het soort opdracht bepaalt welke standaard van toepassing is. De omvang van de per Standaard uit te voeren werkzaamheden wordt bepaald met inachtneming van de specifieke omstandigheden van de opdracht.
11. In bijzondere situaties kan het noodzakelijk zijn af te wijken van een Standaard teneinde het doel van de opdracht te bereiken. In een dergelijke situatie dient de reden voor het afwijken te worden vastgelegd.
12. De manier waarop de standaarden 200 t/m 810, standaarden 2400, 3000A, 3000D, 3402, 3410, 3420, 3810N, 3850N, 3900N, 4400N, 4410, 4415N en 4416N moeten worden toegepast is uiteengezet in Standaard 200 of in de standaard zelf.
13. De standaarden 2410, 3400 en 5500N bevatten vetgedrukte grondslagen en essentiële werkzaamheden en niet vetgedrukte toelichtingen op de grondslagen en essentiële werkzaamheden. Dat betekent dat de niet vetgedrukte teksten geen aanvullende grondslagen en essentiële werkzaamheden bevatten. Voor een goed begrip van de standaarden is kennis noodzakelijk van de grondslagen en essentiële werkzaamheden en van de toelichtingen daarop.
14. ISAE 3000 van de IAASB richt zich primair op attest-opdrachten. ISAE 3000 kan met aanpassingen toegepast worden voor directe opdrachten. In Nederland is ISAE 3000 uitgewerkt naar een specifieke standaard voor Attest-opdrachten, welke wordt aangeduid als 3000A en een specifieke standaard voor Directe-opdrachten welke wordt aangeduid met 3000D.
15. Diverse standaarden verwijzen naar Standaard 3000. Deze verwijzingen worden geacht afhankelijk van de toepasselijke standaard te verwijzen naar Standaard 3000A of Standaard 3000D.
16. Indien het noodzakelijk wordt geacht, worden specifiek Nederlandse standaarden en of alinea's vastgesteld voor de voor Nederland van belang zijnde onderwerpen:
    - waarvoor geen IAASB standaarden bestaan;
    - die niet in de IAASB standaarden zijn verwerkt; dan wel
    - waar de implementatie van de IAASB standaarden nog op zich laat wachten.

    De specifiek Nederlandse standaarden zijn te herkennen aan de letter N achter het standaardnummer. De aanvullende paragrafen zijn opgenomen in de nummering van de IAASB's Engagement Standard en krijgen waar nodig een letter achter het paragraafnummer (bijv. A51A).
17. De voor de beroepsuitoefening in Nederland geldende afwijkingen of aanvullingen worden in de standaarden cursief afgedrukt. In het geval dat een IAASB Engagement Standard bepalingen bevat die voor de beroepsuitoefening in Nederland niet van toepassing zijn, worden deze bepalingen niet in de standaarden opgenomen.
18. De begrippenlijst in de NV COS is ingetrokken en overgenomen in een begrippenlijst bij de HRA. De definities in de NV COS zijn alleen nog in de betreffende Standaarden opgenomen. Een aantal begrippen is in een afzonderlijke Nederlandse Standaard 000N opgenomen om aansluiting te behouden tussen de Standaarden van de NV COS en de Standards in het Handbook van de IAASB.
19. Het is niet mogelijk om standaarden te ontwikkelen die op alle situaties en omstandigheden die de accountant kan aantreffen van toepassing zijn. Indien sprake is van situaties en omstandigheden waarin de standaarden niet voorzien dient de aard en de omvang van de werkzaamheden te worden bepaald op basis van vakkundige oordeelsvorming en met inachtneming van het stramien.
20. De individuele standaarden worden aangehaald met Standaard (dus bijvoorbeeld Standaard 200).

000N Aanvulling op de definities in de Standaarden van de NV COS

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1

De definities in deze Standaard 000N zijn van toepassing op de Standaarden 100 – 5699 van de NV COS. Standaard 000N bevat een aanvulling op de paragrafen 'Definities' in de Standaarden. (Zie Par. A1–A4)

2

In deze Standaard zijn een aantal begrippen opgenomen uit de *Glossary of terms* uit het *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements* (2018 Edition) van de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). Deze begrippen zijn niet gedefinieerd in de afzonderlijke Standards in het Handbook van de IAASB en de daarmee overeenkomende Standaarden van de NV COS.

3

De begrippen zijn in een afzonderlijke Nederlandse Standaard 000N opgenomen om aansluiting te behouden tussen de Standaarden van de NV COS en de Standards in het Handbook van de IAASB.

4

In de NV COS waren tot en met de editie 2021 definities opgenomen in:

- de paragrafen *Definities* in de Standaarden (overeenkomend met de Standards in het Handbook van de IAASB); en
- de overkoepelende begrippenlijst (overeenkomend met de *Glossary of terms* in het Handbook van de IAASB).

Gelijktijdig met de invoering van een begrippenlijst bij de *Handleiding Regelgeving Accountancy* (HRA) is de begrippenlijst in de NV COS ingetrokken. De definities in de NV COS zijn alleen nog in de Standaarden opgenomen. De begrippenlijst bij de HRA bestaat uit een overzicht van definities uit alle regelgeving in de HRA. Deze begrippenlijst bij de HRA is bedoeld als hulpmiddel, maar heeft geen status van regelgeving. Door Standaard 000N krijgen een aantal begrippen die door het intrekken van de begrippenlijst in de NV COS zijn komen te vervallen een juridische grondslag in de NV COS.

Definities publieke sector en accounting
5
In het geval van publieke sector opdrachten, worden de begrippen onder het kopje Definities in de Standaarden gelezen als verwijzend naar hun publieke sector equivalenten. Waar accounting begrippen niet zijn gedefinieerd in de Standaarden van de NV COS, wordt verwezen naar verslaggevingsstandaarden.

Ingangsdatum
6
Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstellingen
7
De doelstellingen van Standaard 000N zijn:
a. het definiëren van begrippen die voorkomen in de *Glossary of terms* in het Handbook van de IAASB, maar niet zijn opgenomen in de Standaarden 100–5699 van de NV COS; en
b. een consistente toepassing en interpretatie van de Standaarden te bevorderen. (Zie Par. A5)

Definities
8
In het kader van de Standaarden 100–5699 hebben de volgende termen de hierna aangegeven betekenissen:
aan assurance verwante opdrachten – omvatten opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden en samenstellingsopdrachten.
aanvullende informatie – informatie die gepresenteerd wordt in samenhang met de financiële overzichten en die niet vereist is op grond van de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving, die zijn gebruikt bij het opstellen van de financiële overzichten, in het algemeen gepresenteerd in de vorm van aanvullende schema's of aanvullende toelichtingen.
algehele controleaanpak – bepaalt de reikwijdte, timing en de te volgen stappen van de controle en ontwikkelt het meer gedetailleerde controleprogramma.
andere beursgenoteerde onderneming[1] – beursgenoteerde onderneming die geen organisatie van openbaar belang (oob) is. Het gaat hier om beursgenoteerde ondernemingen die niet op een gereglementeerde beurs in de Europees Economische Ruimte (EER) zijn genoteerd.
application controls in informatietechnologie – handmatige of geautomatiseerde procedures die doorgaans op het niveau van een bedrijfsproces werken. Application controls kunnen preventief of detecterend van aard zijn en zijn opgezet om te zorgen voor de integriteit van de administratieve vastleggingen. Application controls hebben derhalve betrekking op procedures die worden gehanteerd om transacties of andere financiële gegevens tot stand te brengen, vast te leggen, te verwerken en te rapporteren.
associëren van de accountant met financiële informatie – een accountant wordt geacht betrokken te zijn bij een object van onderzoek wanneer de accountant een rapportage hecht aan die informatie of indien de accountant toestaat dat de naam van de accountant in professioneel opzicht daarmee in verband wordt gebracht.
auditsoftwaretoepassingen – geautomatiseerde controlewerkzaamheden waarbij gebruik wordt gemaakt van de computer als een audit tool.
beoordeling (in relatie tot kwaliteitsbeheersing) – beoordeling van de kwaliteit van het uitgevoerde werk en getrokken conclusies door anderen.
beoordelingsopdracht – de doelstelling van de accountant in een beoordeling van financiële overzichten is om een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen, voornamelijk door het verzoeken om inlichtingen en het uitvoeren van cijferanalyses, over de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijkingen van materieel belang bevatten. Hierdoor wordt de accountant in staat gesteld een

[1] Dit is een Nederlands begrip dat niet voorkomt in de Glossary of terms uit het Handbook van de IAASB. 'Andere beursgenoteerde onderneming' wordt gebruikt in samenhang met het begrip 'Organisatie van openbaar (oob)'.

conclusie tot uitdrukking te brengen dat de accountant niets is gebleken op grond waarvan de accountant zou moeten concluderen dat de financiële overzichten niet, in alle van materieel belang zijnde opzichten, zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
evalueren – identificeren en analyseren van de relevante kwesties, inclusief het uitvoeren van verdere werkzaamheden indien noodzakelijk om tot een specifieke conclusie over een aangelegenheid te komen. 'Evaluatie' wordt volgens afspraak alleen gebruikt in relatie tot een reeks van aangelegenheden, inclusief controle-informatie, de resultaten van werkzaamheden en de effectiviteit van de wijze van inspelen van management op een risico. (Zie ook 'Inschatten').
fout – onopzettelijke handeling die leidt tot een afwijking in de financiële overzichten, inclusief het weglaten van een bedrag of een in de financiële overzichten op te nemen toelichting.
frauduleuze financiële verslaggeving – omvat opzettelijke afwijkingen, met inbegrip van het weglaten van bedragen of toelichtingen in de financiële overzichten, om de gebruikers van de financiële overzichten te misleiden.
governance – omschrijft de rol van de perso(o)n(en) of organisatie(s) met verantwoordelijkheid voor het toezicht op de strategische aansturing van de entiteit en verplichtingen van de entiteit met betrekking tot het afleggen van verantwoording.
herberekening – bestaat uit het controleren van de mathematische nauwkeurigheid van documenten of vastleggingen. Een herberekening kan handmatig of elektronisch worden uitgevoerd.
informatiesysteem dat van belang is voor de financiële verslaggeving – onderdeel van de interne beheersing waartoe het systeem van financiële verslaggeving behoort en dat bestaat uit de procedures en vastleggingen die zijn opgezet om transacties (alsmede gebeurtenissen en omstandigheden) van de entiteit tot stand te brengen, vast te leggen, te verwerken en om hierover te rapporteren alsmede om over de daarmee verband houdende activa, verplichtingen en vermogenscomponenten verantwoording af te leggen.
inschatten – analyseren van geïdentificeerde risico's om tot een conclusie te komen over hun significantie. 'Inschatten' wordt volgens afspraak alleen gebruikt in relatie tot risico. (Zie ook 'Evalueren')
inspectie (als controlemaatregel) – onderzoeken van vastleggingen of documenten, hetzij intern of extern, op papier, elektronisch of vastgelegd in andere media dan wel een fysiek onderzoek van een actief.
interne beheersingsactiviteiten – beleidslijnen en -procedures die ervoor helpen te zorgen dat de instructies van het management worden uitgevoerd. Interne beheersingsactiviteiten vormen een bestanddeel van de interne beheersing.
interne beheersingsomgeving – omvat de governance- en managementfuncties alsmede de houding, de bekendheid met en de acties van de met governance belaste personen en het management met betrekking tot de interne beheersing van de entiteit en het belang daarvan in de entiteit. De beheersingsomgeving is een bestanddeel van de interne controle.
kleinere entiteit – entiteit die normaal gesproken typische kwalitatieve kenmerken bezit zoals:
a. concentratie van eigendom en management bij een klein aantal individuen (vaak één enkel individu hetzij een natuurlijk persoon, het zij een andere onderneming die de entiteit in eigendom heeft op voorwaarde dat de eigenaar de relevante kwalitatieve kenmerken vertoont); en
b. één of meer van de onderstaande:
   i. eenvoudige en ongecompliceerde transacties;
   ii. eenvoudige administratie;
   iii. weinig productlijnen en een beperkt aantal producten binnen de productlijnen;
   iv. weinig interne beheersingsmaatregelen;
   v. beperkt aantal niveaus van management met verantwoordelijkheid voor een brede groep van interne beheersingsmaatregelen; of
   vi. weinig personeel waarvan velen een breed scala aan taken hebben.

Deze kwalitatieve kenmerken zijn niet uitputtend, zij hebben niet uitsluitend betrekking op kleinere entiteiten, en kleinere entiteiten hebben niet noodzakelijk al deze kenmerken.
lijncontrole – volgen van enkele transacties door het financiële verslaggevingssysteem.
monitoring van de interne beheersingsmaatregelen – proces om de effectieve werking van de interne beheersing in de tijd in te schatten. Dit houdt onder meer in dat de effectiviteit van interne beheersingsmaatregelen tijdig wordt ingeschat en dat de noodzakelijke corrigerende maatregelen worden genomen. Monitoring van de interne beheersingsmaatregelen is een component van interne beheersing.
onafhankelijkheid[2] – bestaat uit:
a. o*nafhankelijkheid in wezen* – geesteshouding die het tot uitdrukking brengen van een conclusie toestaat zonder beïnvloed te worden door invloeden die professionele oordeelsvorming in gevaar

[2] Voor een nadere toelichting wordt verwezen naar de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) en andere voor de opdracht relevante regelgeving.

brengen, waardoor een individu met integriteit kan handelen, alsmede objectiviteit en een professioneel-kritische instelling kan uitoefenen;

b. *onafhankelijkheid in schijn* – vermijden van feiten en omstandigheden die dermate significant zijn dat een redelijke en geïnformeerde derde partij waarschijnlijk zou concluderen, alle feiten en omstandigheden afwegend, inclusief toegepaste maatregelen, dat de integriteit, objectiviteit of professioneel-kritische instelling van een accountantseenheid of van een lid van het assurance-team in gevaar is gebracht.

onderzoeken – verzoeken om inlichtingen betreffende aangelegenheden die voortkomen uit andere werkzaamheden teneinde deze op te lossen.

oneigenlijke toe-eigening van activa – houdt diefstal van activa van een entiteit in en wordt vaak door werknemers begaan voor relatief kleine en niet van materieel belang zijnde bedragen. Er kunnen echter ook leden van het management bij betrokken zijn, die gewoonlijk beter in staat zijn om oneigenlijke toe-eigeningen zodanig te verbergen of te verhullen dat ze moeilijk te detecteren zijn.

onzekerheid – aangelegenheid waarvan de uitkomst afhangt van toekomstige acties of gebeurtenissen niet direct onder de invloed van de entiteit maar die de financiële overzichten kunnen beïnvloeden.

opdrachtbevestiging – schriftelijke opdrachtvoorwaarden opgenomen in een brief.

opdrachtdocumentatie – vastlegging van het uitgevoerde werk, de behaalde resultaten en de conclusies die de accountant heeft getrokken (soms wordt ook een term als 'werkdocumenten' gebruikt).

prognose – toekomstgerichte financiële informatie welke is gebaseerd op veronderstellingen omtrent toekomstige gebeurtenissen waarvan het management verwacht dat deze zullen plaatsvinden en de op grond daarvan te nemen acties, voor zover bekend op het moment dat de informatie wordt opgesteld (schattingen).

projectie – toekomstgerichte financiële informatie welke is gebaseerd op:

a. hypotheses omtrent toekomstige gebeurtenissen en door het management te nemen acties, waarvan niet vaststaat dat ze daadwerkelijk zullen plaatsvinden, zoals in het geval van entiteiten die zich in een aanloopfase bevinden of overwegen een belangrijke wijziging in de aard van de bedrijfsactiviteiten aan te brengen; of

b. een combinatie van schattingen en hypotheses.

publieke sector – nationale overheid en regionale overheden (bv. Staat, provincie, territoriaal), plaatselijke overheden (bv. grootstad, stad) en verwante overheidsentiteiten (bv. agentschappen, raden, commissies en ondernemingen).

risico-inschattingsproces van de entiteit – onderdeel van interne beheersing is het proces van de entiteit voor het identificeren van bedrijfsrisico's die relevant zijn in het kader van de doelstellingen van de financiële verslaggeving en om te beslissen tot het ondernemen van acties om op deze risico's in te spelen, en anderzijds over de resultaten van dit proces.

significantie – relatieve belang van een aangelegenheid, gezien in context. De significantie van een aangelegenheid wordt beoordeeld door de accountant in de context waarin het beschouwd wordt. Dit kan bijvoorbeeld omvatten de redelijke verwachting dat het beslissingen van beoogde gebruikers van de rapportage van de accountant verandert of beïnvloedt; of als ander voorbeeld waar de context een beoordeling is of een aangelegenheid gerapporteerd zal worden aan de met governance belaste personen, of de aangelegenheid door hen als belangrijk zou worden geacht in relatie tot hun taken. Significantie kan worden beschouwd in de context van kwantitatieve en kwalitatieve factoren, zoals relatieve orde van grootte, de aard en effect op het object van onderzoek en de uitgedrukte belangen van beoogde gebruikers of ontvangers.

toegangsbeveiligingsmaatregelen – procedures die ontworpen zijn om de vrije toegang tot online terminal-apparatuur, programma's en gegevens te beperken. Toegangsbeveiligingsmaatregelen omvatten de aspecten 'verifiëren van de authenticiteit van gebruikers' en 'gebruikersautorisatie'. 'Verifiëren van de authenticiteit van gebruikers' richt zich specifiek op het identificeren van een gebruiker door middel van gebruikersnamen, wachtwoorden, toegangskaarten of meetbare fysieke kenmerken. 'Gebruikersautorisatie' bestaat uit toegangsregels om aan te geven tot welke computerbestanden elke gebruiker toegang heeft. Deze procedures zijn specifiek ontworpen om de volgende situaties te voorkomen of te detecteren:

a. ongeautoriseerde toegang tot online terminal-apparatuur, programma's en gegevens;
b. invoer van geautoriseerde transacties;
c. ongeautoriseerde wijzigingen in gegevensbestandenverzamelingen;
d. het gebruik van computerprogramma's door ongeautoriseerd personeel; en
e. het gebruik van niet geautoriseerde computerprogramma's.

toekomstgerichte financiële informatie – financiële informatie welke is gebaseerd op verwachtingen omtrent toekomstige gebeurtenissen en mogelijke acties van een entiteit. Toekomstgerichte financiële informatie wordt onderscheiden in prognoses en projecties of een combinatie van beide. (Zie 'Prognose' en 'Projectie').

tussentijdse financiële informatie of overzichten – financiële informatie (die minder kan zijn dan een complete set financiële overzichten) gepubliceerd op tussentijdse data (gewoonlijk per halfjaar of per kwartaal) met betrekking tot een financiële periode.

verzoeken om inlichtingen – verzoeken om inlichtingen bestaat uit het trachten te verkrijgen van informatie bij goed ingelichte personen met een financiële of niet-financiële functie binnen of buiten de entiteit.
waarneming – bestaat uit het gadeslaan van een proces dat of een procedure die door anderen wordt uitgevoerd, bijvoorbeeld het waarnemen door de accountant van de voorraadopname door het personeel van de entiteit of van de uitvoering van interne beheersingsactiviteiten.
wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing[3] – afhankelijk van de situatie Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta)/Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta)/Verordening accountantsorganisaties (VAO) of Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (NVKS) en relevante ethische voorschriften.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Toepassingsgebied van deze Standaard
A1
Onder de paragraaf *Definities* in de Standaarden is aangegeven op welke Standaarden deze betrekking hebben. Samenvattend komt dit op het volgende neer:

Waar gedefinieerd (bron)		**Toepassingsgebied definities (bereik)**
Standaard 000N	Aanvulling op de definities	Standaarden 100–5699[1]; tenzij in de betreffende Standaard anders is aangegeven
Standaarden 100 t/m 800	Opdrachten tot controle van historische financiële informatie	
Standaard 2400	Opdrachten tot het beoordelen van financiële overzichten	Standaarden 2400 en 2410 tenzij in de betreffende Standaard anders is aangegeven
Standaard 3000A	Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie (attest-opdrachten)	Standaarden 3000–3999[2] tenzij in de betreffende Standaard anders is aangegeven
Standaard 4410	Samenstellingsopdrachten	Standaarden 4410, 4415N, 4416N[3] tenzij in de betreffende Standaard anders is aangegeven

1 In het Handbook van de IAASB zijn de definities in ISA 100 t/m 800 van toepassing verklaard op ISA 100 t/m 999 en geldt de overkoepelende Glossary of Terms ook voor ISRE 2400 en ISRS 4410.
2 In het Handbook van de IAASB zijn de definities in ISAE 3000 van toepassing verklaard op ISAE 3000–3420. In de NV COS zijn hier de Nederlandse Standaarden 3810N, 3850N en 3900N aan toegevoegd.
3 In het Handbook van de IAASB zijn de definities in ISRS 4410 van toepassing verklaard op ISRS 4410. In de NV COS zijn hier de Nederlandse Standaarden 4415N en 4416N aan toegevoegd.

De definities uit de overige Standaarden hebben enkel betrekking op de Standaard zelf. Bijvoorbeeld als volgt:

Waar gedefinieerd (bron)		**Toepassingsgebied definities (bereik)**
Standaard 810	Opdrachten om te rapporteren betreffende samengevatte financiële overzichten	Standaard 810
Standaard 3000D	Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie (directe opdrachten)	Standaard 3000D
Standaard 3410	Assurance-opdrachten betreffende emissieverslagen	Standaard 3410
etc.		etc.

A2
De paragrafen *Definities* uit de Standaarden 000N – 800, Standaard 2400, Standaard 3000A en Standaard 4410 omvatten beschrijvingen van begrippen die ook in andere Standaarden gelden. Uiteraard geldt dit voor zover de begrippen in de betreffende Standaard voorkomen. Bijvoorbeeld de begrippen 'management' en 'de met governance belaste personen'.
A3
Begrippen hebben dezelfde betekenis, tenzij anders wordt aangegeven. Soms komt het voor dat

3 Dit is een Nederlandse invulling van het begrip 'Professional standards (in the context of ISQC 1)' in de Glossary of terms in het Handbook van de IAASB.

begrippen meerdere definities hebben: een algemene definitie vanuit de controle-standaarden (Standaard 100–999) en een specifieke definitie in de overige Standaarden. In de begrippenlijst bij de HRA is aangegeven op welke Standaarden een definitie van toepassing is.
Bijvoorbeeld het begrip 'andere informatie' is zowel gedefinieerd in Standaard 720 als in Standaard 3000A. Het begrip is in Standaard 720 gericht op het jaarverslag, daar waar deze in Standaard 3000A is gericht op een ander document ('een document waarin de informatie over het onderzoeksobject en het daarbij horende assurance-rapport zijn opgenomen'). De algemene definitie geldt voor de Standaarden 100–2699 respectievelijk de Standaarden 4000–5699. De specifieke definitie in Standaard 3000A geldt voor de Standaarden 3000A/D – 3999.
A4
De volgorde van begrippen in de paragraaf 'Definities' in de Standaarden is conform de Standards in het *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements* van de IAASB (zijnde een alfabetische rangschikking van de Engelstalige begrippen). Dit is om aansluiting te behouden tussen de vertaalde Standaarden van de NV COS en de Standards in het Handbook van de IAASB. In de begrippenlijst bij de HRA is een alfabetische sortering van de begrippen opgenomen.
A5
De doelstelling van definities is het bevorderen van het consistent toepassen en interpreteren van de Standaarden. De definities in de Standaarden doen geen afbreuk aan definities uit andere wet- en regelgeving.

100–999 Opdrachten tot controle van historische financiële informatie

200–299 Algemene uitgangspunten en verantwoordelijkheden

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

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard
1
Deze Standaard behandelt de algehele verantwoordelijkheden van de onafhankelijke accountant bij het uitvoeren van een controle van financiële overzichten overeenkomstig de Standaarden. In deze standaard worden in het bijzonder de algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant vastgesteld en wordt toelichting gegeven bij de aard en reikwijdte van een controle die is opgezet om de onafhankelijke accountant in staat te stellen deze doelstellingen te bereiken. In deze standaard worden tevens de reikwijdte, het gezag en de structuur van de Standaarden toegelicht en de vereisten betreffende de algemene verantwoordelijkheden van de onafhankelijke accountant vastgesteld die van toepassing zijn op alle controles, met inbegrip van de verplichting om aan de Standaarden te voldoen. De onafhankelijke accountant wordt hierna de 'accountant' genoemd.
2
De Standaarden zijn geschreven in de context van een controle van financiële overzichten door een accountant. Ze moeten naargelang in de gegeven omstandigheden nodig is, worden aangepast indien ze worden gebruikt voor controles van andere historische financiële informatie. De Standaarden behandelen niet de verantwoordelijkheden die op de accountant kunnen rusten op grond van wet- of regelgeving of andere voorschriften met betrekking tot, bijvoorbeeld, de openbare uitgifte van effecten. Dergelijke verantwoordelijkheden kunnen verschillen van de verantwoordelijkheden die in de Standaarden zijn vastgelegd. Bijgevolg is het de verantwoordelijkheid van de accountant, hoewel hij in dergelijke omstandigheden bepaalde aspecten van de Standaarden als nuttig kan ervaren, om ervoor te zorgen dat hij alle relevante verplichtingen op grond van wet- of regelgeving en professionele voorschriften naleeft.

Een controle van financiële overzichten
3
Het doel van een controle is bij te dragen aan de mate van vertrouwen dat de beoogde gebruikers stellen in de financiële overzichten. Dit wordt bewerkstelligd doordat de accountant een oordeel tot uitdrukking brengt over de vraag of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten opgesteld zijn in overeenstemming met een van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving. Bij het merendeel van de stelsels inzake financiële verslaggeving voor algemene doeleinden heeft dat oordeel betrekking op de vraag of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten getrouw zijn weergegeven, of een getrouw beeld geven in overeenstemming met dat stelsel. Een overeenkomstig de Standaarden en relevante ethische voorschriften uitgevoerde controle stelt de accountant in staat dat oordeel te vormen. (Zie Par. A1)
4
De financiële overzichten die onderworpen zijn aan controle zijn die van de entiteit, opgesteld door het

management van de entiteit onder de supervisie van de met governance belaste personen. De Standaarden leggen het management of de met governance belaste personen geen verantwoordelijkheden op en doen geen afbreuk aan wet- en regelgeving die deze verantwoordelijkheden bepalen. Een overeenkomstig de Standaarden uitgevoerde controle vertrekt echter van het uitgangspunt dat het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen, bepaalde verantwoordelijkheden hebben erkend die vanuit het oogpunt van de uitvoering van de controle fundamenteel zijn. De controle van de financiële overzichten ontslaat noch het management noch de met governance belaste personen van hun verantwoordelijkheden. (Zie Par. A2, A3, A4, A5, A6, A7, A8, A9, A10 en A11)

5

De Standaarden schrijven voor dat de accountant als basis voor zijn oordeel een redelijke mate van zekerheid moet verkrijgen over de vraag of de financiële overzichten als geheel vrij zijn van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten. Een redelijke mate van zekerheid is een hoog niveau van zekerheid. Dit wordt verkregen wanneer de accountant voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen teneinde het controlerisico (en dit is het risico dat een accountant een onjuist oordeel tot uitdrukking brengt wanneer de financiële overzichten een afwijking van het materieel belang bevatten) terug te brengen tot een aanvaardbaar laag niveau. Een redelijke mate van zekerheid is echter geen absolute mate van zekerheid omdat er inherente beperkingen aan een controle verbonden zijn die als gevolg hebben dat het grootste deel van de controle-informatie op basis waarvan de accountant zijn conclusies trekt en zijn oordeel vormt, eerder overtuigend is dan dat het sluitend bewijsmateriaal verschaft. (Zie Par. A30, A31, A32, A33, A34, A35, A36, A37, A38, A39, A40, A41, A42, A43, A44, A45, A46, A47, A48, A49, A50, A51, A52, A53 en A54)

6

Het begrip materialiteit wordt door de accountant toegepast zowel bij het plannen en uitvoeren van de controle als bij het evalueren van het effect dat geconstateerde afwijkingen op de controle hebben en dat eventuele ongecorrigeerde afwijkingen van materieel belang op de financiële overzichten hebben.[4] Over het algemeen worden afwijkingen, met inbegrip van weglatingen, afzonderlijk of gezamenlijk, van materieel belang geacht indien daarvan redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij een invloed hebben op de economische beslissingen die gebruikers op basis van de financiële overzichten nemen. Oordeelsvormingen met betrekking tot de materialiteit worden gemaakt in het licht van de gegeven omstandigheden en worden beïnvloed door de perceptie die de accountant heeft van de behoeften aan financiële informatie die de gebruikers van de financiële overzichten hebben, alsmede door de omvang en de aard van een afwijking, of door een combinatie van beide. Het oordeel van de accountant heeft betrekking op de financiële overzichten als geheel, en daarom is de accountant niet verantwoordelijk voor het detecteren van afwijkingen die niet van materieel belang zijn voor de financiële overzichten als geheel.

7

De Standaarden bevatten doelstellingen, vereisten en toepassingsgerichte en overige verklarende teksten die erop gericht zijn de accountant te ondersteunen bij het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. De Standaarden vereisen van de accountant dat hij professionele oordeelsvorming toepast en dat hij tijdens het plannen en uitvoeren van de controle een professioneel-kritische instelling handhaaft, waaronder:

- het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten, op basis van inzicht in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het systeem van interne beheersing van de entiteit;
- het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over de vraag of er afwijkingen van materieel belang bestaan, door het opzetten en implementeren van passende manieren van inspelen op de ingeschatte risico's;
- het vormen van een oordeel over de financiële overzichten op basis van conclusies die uit de verkregen controle-informatie worden getrokken.

8

De vorm van het oordeel dat door de accountant tot uitdrukking wordt gebracht zal afhankelijk zijn van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving alsmede van eventuele van toepassing zijnde wet- of regelgeving. (Zie Par. A12 en A13)

9

De accountant kan ook bepaalde andere communicatie- en verslaggevingsverantwoordelijkheden hebben jegens gebruikers, het management, de met governance belaste personen of partijen buiten de entiteit met betrekking tot aangelegenheden die bij de controle aan de orde komen. Deze kunnen worden bepaald door de Standaarden of door de van toepassing zijnde wet- of regelgeving[5].

---

[4] Standaard 320, *Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle* en Standaard 450, *Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen*.

[5] Zie bijvoorbeeld Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen* en paragraaf 43 van Standaard 240, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten*.

Ingangsdatum
10
Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Algehele doelstellingen van de accountant
11
De algehele doelstellingen van de accountant bij het uitvoeren van een controle van financiële overzichten zijn:
a. een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen over de vraag of de financiële overzichten als geheel vrij zijn van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten, om daarmee de accountant in staat te stellen een oordeel tot uitdrukking te brengen over de vraag of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving zijn opgesteld; en
b. in overeenstemming met de bevindingen van de accountant te rapporteren over de financiële overzichten en te communiceren zoals door de Standaarden wordt vereist.
12
In alle gevallen waarin geen redelijke mate van zekerheid kan worden verkregen en een oordeel met beperking in de controleverklaring in de gegeven omstandigheden onvoldoende is voor de rapportering van de financiële overzichten aan de beoogde gebruikers, vereisen de Standaarden dat de accountant een oordeelonthouding formuleert dan wel dat hij de opdracht teruggeeft (of zijn ontslag aanbiedt)[6], in het geval dit teruggeven mogelijk is overeenkomstig de van toepassing zijnde wet- of regelgeving.

Definities
13
In het kader van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
a. *van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving* – Het stelsel inzake financiële verslaggeving dat door het management en, in voorkomend geval, door de met governance belaste personen wordt gehanteerd bij het opstellen van de financiële overzichten, dat aanvaardbaar is in het licht van de aard van de entiteit en de doelstelling van die financiële overzichten, dan wel dat op grond van wet- of regelgeving is vereist. De term 'getrouw-beeld-stelsel' wordt gebruikt om te verwijzen naar een stelsel inzake financiële verslaggeving dat het naleven van de door het stelsel gestelde vereisten voorschrijft, alsmede:
1. impliciet of expliciet erkent dat om de financiële overzichten een getrouwe weergave te laten vormen het nodig kan zijn dat het management toelichtingen verstrekt die verder gaan dan de toelichtingen die specifiek door het stelsel vereist zijn; of
2. expliciet erkent dat het noodzakelijk kan zijn dat het management van een door het stelsel gestelde vereiste afwijkt om de financiële overzichten een getrouwe weergave te laten vormen. Dergelijke afwijkingen worden uitsluitend in buitengewoon zeldzame omstandigheden noodzakelijk geacht.

De term 'compliance-stelsel' wordt gebruikt om te verwijzen naar een stelsel inzake financiële verslaggeving dat het naleven van de door het stelsel gestelde vereisten voorschrijft, maar de hierboven onder (i) of (ii) genoemde erkenningen niet bevat.
b. *controle-informatie* – Informatie die door de accountant wordt gebruikt om te komen tot de conclusies waarop deze een oordeel baseert. Controle-informatie omvat zowel in de administratieve vastleggingen opgenomen informatie die aan de financiële overzichten ten grondslag ligt, als informatie uit andere bronnen. Voor de toepassing van de Standaarden:
1. is het voldoende zijn van controle-informatie de maatstaf voor de hoeveelheid controle-informatie. Hoeveel controle-informatie nodig is, is afhankelijk van de inschatting door de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang en van de kwaliteit van dergelijke controle-informatie;
2. is het geschikt zijn van controle-informatie de maatstaf voor de kwaliteit van controle-informatie, dat wil zeggen de mate waarin de informatie relevant en betrouwbaar is voor het onderbouwen van de conclusies waarop de accountant zijn oordeel baseert.

c. *controlerisico* – Het risico dat de accountant een onjuist controleoordeel tot uitdrukking brengt wanneer de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten. Controlerisico is een functie van de risico's op een afwijking van materieel belang en het ontdekkingsrisico.
d. *accountant* – in afwijking van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) wordt in de NV COS het volgende verstaan onder accountant:
De term 'accountant' wordt in de Standaarden gebruikt om de persoon of personen aan te duiden die de opdracht uitvoert/uitvoeren, gewoonlijk de opdrachtpartner of andere leden van het opdrachtteam waaronder RA's of AA's of, naargelang van toepassing, de accountantseenheid. Hierbij is het volgende van belang:
- Wanneer een Standaard uitdrukkelijk bedoelt dat een vereiste of verantwoordelijkheid door de

[6] In de Standaarden wordt enkel de term 'teruggeven van de opdracht' gebruikt.

opdrachtpartner moet worden vervuld, wordt de term 'opdrachtpartner' in plaats van de term 'accountant' gebruikt;
- Wanneer bepalingen in algemene zin verwijzen naar de naleving van de VGBA (inclusief nadere voorschriften) en de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO), wordt met accountant alleen bedoeld: de RA's en AA's die lid zijn van het opdrachtteam;
- 'Opdrachtpartner' moet worden gelezen als verwijzende naar de term die in de publieke sector als het equivalent daarvan wordt gebruikt, wanneer dit relevant is.

e. *ontdekkingsrisico* – Het risico dat de werkzaamheden die door de accountant zijn uitgevoerd om het controlerisico terug te brengen naar een aanvaardbaar laag niveau een bestaande afwijking niet zullen detecteren en die afzonderlijk of gezamenlijk met andere afwijkingen van materieel belang zouden kunnen zijn.

f. *financiële overzichten* – Een gestructureerde weergave van historische financiële informatie, met inbegrip van de toelichtingen, bedoeld om de economische middelen of verplichtingen die een entiteit op een zeker tijdstip heeft, of de veranderingen die zich daarin over een tijdsperiode hebben voorgedaan, in overeenstemming met een stelsel inzake financiële verslaggeving te communiceren. De term 'financiële overzichten' verwijst gewoonlijk naar een complete set financiële overzichten zoals vastgelegd door de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, maar kan ook verwijzen naar één enkel financieel overzicht. Toelichtingen bestaan uit verklarende of beschrijvende informatie, uiteengezet zoals vereist, die uitdrukkelijk toegestaan of anderszins toegestaan zijn door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, in het individuele financiële overzicht zelf of in de toelichtingen of zijn daarin opgenomen door kruisverwijzingen. (Zie Par. A14 en A15).

g. *historische financiële informatie* – Informatie betreffende een specifieke entiteit die in financiële termen is uitgedrukt, in eerste instantie ontleend is aan het administratieve systeem van die entiteit en betrekking heeft op economische gebeurtenissen die in verslagperioden in het verleden hebben plaatsgevonden of op economische situaties of omstandigheden die zich op bepaalde momenten in het verleden hebben voorgedaan.

h. *management* – De persoon (personen) met de met het dagelijks bestuur verband houdende verantwoordelijkheid voor het uitvoeren van de activiteiten van de entiteit. Voor bepaalde entiteiten in sommige rechtsgebieden behoren sommige of alle met governance belaste personen tot het management, bijvoorbeeld bij het dagelijks bestuur betrokken leden van een governance-orgaan of een eigenaar-bestuurder.

i. *afwijking* – Een verschil tussen het bedrag, de rubricering, de presentatie of de toelichting van een gerapporteerd element in een financieel overzicht en het bedrag, de rubricering, de presentatie of de toelichting dat/die is vereist opdat het element in overeenstemming is met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Afwijkingen kunnen voortkomen uit fouten of uit fraude. Wanneer de accountant een oordeel tot uitdrukking brengt over de vraag of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave vormen, dan wel of zij een getrouw beeld geven, omvatten afwijkingen ook de aanpassingen van bedragen, rubriceringen, presentatie of toelichtingen die, op grond van de oordeelsvorming van de accountant, noodzakelijk zijn opdat de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave vormen, dan wel een getrouw beeld geven.

j. *uitgangspunt met betrekking tot de verantwoordelijkheden van het management en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen, op basis waarvan een controle wordt uitgevoerd* – Dat het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen hebben erkend en begrijpen dat zij de volgende verantwoordelijkheden dragen die essentieel zijn voor het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden. Het betreft de verantwoordelijkheid:

1. voor het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, met inbegrip van de getrouwe weergave ervan, indien relevant;
2. voor de interne beheersing die het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen, noodzakelijk achten om het opstellen mogelijk te maken van financiële overzichten die vrij zijn van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten; en
3. om de accountant te voorzien van:
   a. toegang tot alle informatie waarvan het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen kennis hebben en die relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten, zoals vastleggingen, documentatie en andere aangelegenheden;
   b. aanvullende informatie die de accountant aan het management en, in voorkomend geval aan de met governance belaste personen kan vragen voor het doel van de controle; en
   c. onbeperkte toegang tot de personen binnen de entiteit van wie de accountant vaststelt dat het noodzakelijk is dat van hen controle-informatie wordt verkregen.

   In het geval van een getrouw-beeld-stelsel kan (i) hierboven worden geherformuleerd als 'voor het opstellen en het *getrouw* weergeven van de financiële overzichten in overeenstemming met het stelsel inzake financiële verslaggeving', dan wel 'voor het opstellen van financiële overzichten *die*

een getrouw beeld geven in overeenstemming met het stelsel inzake financiële verslaggeving'. Het 'uitgangspunt met betrekking tot de verantwoordelijkheden van het management en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen, op basis waarvan een controle wordt uitgevoerd', kan ook het 'uitgangspunt' worden genoemd.

k. *professionele oordeelsvorming* – Het toepassen van relevante training, kennis en ervaring in de context van standaarden inzake controle, verslaggeving en ethiek, bij het maken van weloverwogen keuzes over de te treffen maatregelen in de omstandigheden van de controleopdracht.

l. *professioneel-kritische instelling* – Een houding die onder meer gekenmerkt wordt door een onderzoekende instelling, het alert zijn op omstandigheden die kunnen duiden op eventuele afwijkingen die het gevolg zijn van fouten of fraude, en een kritische evaluatie van controle-informatie.

m. *redelijke (mate van) zekerheid* – hoge, maar niet absolute, mate van zekerheid.

n. *risico op een afwijking van materieel belang* – Het risico dat de financiële overzichten, voorafgaand aan een controle, een afwijking van materieel belang bevatten. Dit risico bestaat uit twee componenten, als volgt beschreven op het niveau van beweringen:

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

o. *de met governance belaste personen* – De persoon (personen) of organisatie(s) (bijvoorbeeld een trustee van een vennootschap) die verantwoordelijk is (zijn) voor het uitoefenen van toezicht op de strategische richting van de entiteit en op de verantwoordingsplicht van de entiteit. Deze verantwoordelijkheid omvat het uitoefenen van toezicht op het proces van financiële verslaggeving. Voor bepaalde entiteiten in sommige rechtsgebieden kan ook leidinggevend personeel tot de met governance belaste personen behoren, bijvoorbeeld bij het dagelijks bestuur betrokken leden van een governance-orgaan van een entiteit in de private of publieke sector of een eigenaar-bestuurder.

Vereisten

Ethische voorschriften die betrekking hebben op een controle van financiële overzichten
14
De accountant dient relevante ethische voorschriften na te leven, inclusief die inzake onafhankelijkheid, met betrekking tot opdrachten voor de controle van financiële overzichten. (Zie Par. A16, A17, A18 en A19)

Professioneel-kritische instelling
15
De accountant dient een controle met een professioneel-kritische instelling te plannen en uit te voeren, waarbij hij er rekening mee houdt dat er omstandigheden kunnen bestaan die ertoe leiden dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten. (Zie Par. A20, A21, A22, A23 en A24)

Professionele oordeelsvorming
16
De accountant dient bij het plannen en uitvoeren van een controle van de financiële overzichten professionele oordeelsvorming toe te passen. (Zie Par. A25, A26, A27, A28 en A29)

Voldoende en geschikte controle-informatie en controlerisico
17
Om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen, dient de accountant voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde het controlerisico naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen en daarmee de accountant in staat te stellen om redelijke conclusies te trekken, waarop hij zijn oordeel kan baseren. (Zie Par. A30, A31, A32, A33, A34, A35, A36, A37, A38, A39, A40, A41, A42, A43, A44, A45, A46, A47, A48, A49, A50, A51, A52, A53 en A54)

Het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden

Voldoen aan Standaarden die relevant zijn voor de controle
18
De accountant dient te voldoen aan alle Standaarden die relevant zijn voor de controle. Een Standaard is relevant voor de controle wanneer de Standaard van kracht is en de in de Standaard aangegeven

omstandigheden bestaan. (Zie Par. A55, A56, A57, A58 en A59)

19

De accountant dient inzicht te hebben in de gehele tekst van een Standaard, met inbegrip van de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten teneinde de doelstellingen te begrijpen en de vereisten naar behoren toe te passen. (Zie Par. A60, A61, A62, A63, A64, A65, A66, A67 en A68)

20

De accountant dient niet in zijn controleverklaring te vermelden dat de controle is uitgevoerd in overeenstemming met de Standaarden, tenzij hij deze heeft uitgevoerd in overeenstemming met de vereisten van deze Standaard en met alle andere voor de controle relevante Standaarden.

Doelstellingen die in individuele Standaarden worden vermeld

21

Om de algehele doelstellingen van de accountant te bereiken, dient de accountant bij het plannen en uitvoeren van de controle de in de relevante Standaarden vermelde doelstellingen te hanteren, rekening houdend met de onderlinge relaties tussen de Standaarden, om: (Zie Par. A69, A70 en A71)

a. vast te stellen of het noodzakelijk is om aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren naast die welke door de Standaarden zijn vereist, teneinde de in de Standaarden vermelde doelen te bereiken; en (Zie Par. A72)
b. te evalueren of er voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen. (Zie Par. A73)

Het voldoen aan relevante vereisten

22

Behoudens paragraaf 23 dient de accountant te voldoen aan alle vereisten van een Standaard, tenzij in de omstandigheden van de controle:

a. de Standaard in zijn geheel niet relevant is; of
b. het vereiste niet relevant is omdat die van voorwaardelijke aard is en de voorwaarde niet is vervuld. (Zie Par. A74 en A75)

23

In uitzonderlijke omstandigheden kan de accountant het noodzakelijk achten om af te wijken van een relevant vereiste van een Standaard. In dergelijke omstandigheden dient de accountant alternatieve controlewerkzaamheden uit te voeren om het oogmerk van dit vereiste te bereiken. De noodzaak dat de accountant van een relevant vereiste moet afwijken, komt naar verwachting alleen voor wanneer wordt vereist dat een specifieke maatregel wordt uitgevoerd en, in de specifieke omstandigheden van de controle, deze maatregel niet effectief zou zijn om het oogmerk van het vereiste te bereiken. (Zie Par. A76)

Het niet bereiken van een doelstelling

24

Wanneer een doelstelling van een relevante Standaard niet kan worden bereikt, dient de accountant te evalueren of dit de accountant ervan weerhoudt de algehele doelstellingen van de accountant te bereiken en daarmee vereist dat de accountant, overeenkomstig de Standaarden, zijn oordeel aanpast of de opdracht teruggeeft (in het geval teruggeven mogelijk is overeenkomstig de van toepassing zijnde wet- of regelgeving). Het niet bereiken van een doelstelling vormt een belangrijke aangelegenheid die documentatie vereist overeenkomstig Standaard 230[7]. (Zie Par. A77 en A78)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Een controle van financiële overzichten

Reikwijdte van de controle

(Zie Par. 3)

A1

Het oordeel van de accountant over de financiële overzichten behandelt de vraag of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten in overeenstemming zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Een dergelijk oordeel wordt gebruikt bij alle controles van financiële overzichten. Om die reden biedt het oordeel van de accountant geen zekerheid, over bijvoorbeeld de toekomstige levensvatbaarheid van de entiteit, noch over de doelmatigheid dan wel de effectiviteit waarmee het management leiding heeft gegeven aan de entiteit. In sommige rechtsgebieden kan van toepassing zijnde wet- of regelgeving echter van de accountant vereisen dat hij een oordeel geeft over andere specifieke aangelegenheden zoals de effectiviteit van de interne beheersing of de mate van consistentie tussen een afzonderlijk managementrapport en de financiële overzichten. Hoewel de Standaarden vereisten en leidraden met betrekking tot dergelijke aangelegenheden bevatten, voor zover deze relevant zijn voor het vormen van een oordeel over de

[7] Standaard 230, *Controledocumentatie*, paragraaf 8(c).

financiële overzichten, wordt van de accountant vereist verdere werkzaamheden uit te voeren indien hij aanvullende verantwoordelijkheden heeft om dergelijke oordelen te geven.

Het opstellen van de financiële overzichten
(Zie Par. 4)
A2
Bij wet- of regelgeving kunnen de verantwoordelijkheden van het management en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen worden vastgesteld met betrekking tot de financiële verslaggeving. De omvang van deze verantwoordelijkheden of de wijze waarop zij worden beschreven, kan evenwel verschillen tussen rechtsgebieden. Ongeacht deze verschillen wordt een overeenkomstig de Standaarden uitgevoerde controle uitgevoerd vanuit het uitgangspunt dat het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen hebben erkend en begrepen dat zij de verantwoordelijkheid hebben:

a. voor het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, met inbegrip van de getrouwe weergave daarvan, indien relevant;
b. voor de interne beheersing die het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen nodig achten om het opstellen mogelijk te maken van financiële overzichten die vrij zijn van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten; en
c. om de accountant te voorzien van:
    1. toegang tot alle informatie waarvan het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen kennis hebben en die relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten, zoals vastleggingen, documentatie en andere aangelegenheden;
    2. aanvullende informatie die de accountant van het management en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen kan vragen voor het doel van de controle; en
    3. onbeperkte toegang tot de personen binnen de entiteit van wie de accountant vaststelt dat het noodzakelijk is dat van hen controle-informatie wordt verkregen.

A3
Het opstellen van de financiële overzichten door het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen, vereist:

- het bepalen van het van toepassing zijnde stelsel inzake de financiële verslaggeving in de context van alle relevante wet- of regelgeving;
- het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met dat stelsel;
- het opnemen van een adequate beschrijving van dat stelsel in de financiële overzichten.

Het opstellen van de financiële overzichten vereist dat het management oordeelsvorming toepast bij het doen van schattingen die in de gegeven omstandigheden redelijk zijn, alsmede het selecteren en toepassen van passende grondslagen voor financiële verslaggeving. Deze oordeelsvormingen worden gemaakt binnen de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
A4
Financiële overzichten kunnen zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel inzake financiële verslaggeving dat erop gericht is te voorzien in:

- de gemeenschappelijke behoefte aan financiële informatie van een brede groep gebruikers (d.w.z. 'financiële overzichten voor algemene doeleinden'); of
- de behoefte aan financiële informatie van specifieke gebruikers (dat wil zeggen 'financiële overzichten voor bijzondere doeleinden').

A5
Het van toepassing zijnde stelsel inzake de financiële verslaggeving omvat vaak standaarden voor financiële verslaggeving die zijn uitgevaardigd door een geautoriseerde of erkende organisatie die standaarden vaststelt, dan wel op grond van door wet- of regelgeving gestelde vereisten. In sommige gevallen kan het stelsel inzake financiële verslaggeving zowel standaarden voor financiële verslaggeving die zijn bepaald door een geautoriseerde of erkende organisatie die standaarden vaststelt, als standaarden op grond van door wet- of regelgeving gestelde vereisten omvatten. Andere bronnen kunnen richtinggevend zijn voor het toepassen van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. In sommige gevallen kan het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving deze andere bronnen bevatten of zelfs uit alleen zulke bronnen bestaan. Dergelijke andere bronnen zijn onder meer:

- de wettelijke en ethische omgeving, waaronder wet- en regelgeving, rechterlijke uitspraken en professionele ethische verplichtingen met betrekking tot aangelegenheden inzake verslaggeving;
- gepubliceerde interpretaties inzake verslaggeving waar een verschillende mate van autoriteit van uitgaat, uitgebracht door organisaties die standaarden vaststellen, beroeps- of regelgevende organisaties;
- gepubliceerde opvattingen waar een verschillende mate van autoriteit van uitgaat, met betrekking tot opkomende verslaggevingskwesties, uitgebracht door organisaties die standaarden vaststellen, beroeps- of regelgevende organisaties;
- algemene en sectorspecifieke praktijken die algemeen erkend en gangbaar zijn; en
- literatuur inzake verslaggeving.

Wanneer het stelsel inzake financiële verslaggeving en de bronnen die richtinggevend zijn voor de toepassing ervan, dan wel de bronnen die het stelsel inzake financiële verslaggeving bevatten, met elkaar conflicteren, zal de bron met het hoogste gezag prevaleren.

A6

De door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving gestelde vereisten bepalen de vorm en inhoud van de financiële overzichten. Hoewel het stelsel mogelijk niet voorschrijft hoe alle transacties of gebeurtenissen administratief moeten worden verwerkt of toegelicht, bevat het gewoonlijk voldoende algemene beginselen die kunnen dienen als basis voor het ontwikkelen en toepassen van grondslagen voor de financiële verslaggeving die consistent zijn met de concepten die ten grondslag liggen aan de door het stelsel gestelde vereisten.

A7

Sommige stelsels inzake financiële verslaggeving zijn getrouw-beeld-stelsels, terwijl andere compliance-stelsels zijn. Stelsels inzake financiële verslaggeving die voornamelijk de standaarden voor financiële verslaggeving bevatten die zijn opgesteld door een organisatie die bevoegd of erkend is om standaarden uit te vaardigen die door entiteiten worden gebruikt bij het opstellen van financiële overzichten voor algemene doeleinden, zijn vaak opgezet om tot een getrouwe weergave te komen, bijvoorbeeld de International Financial Reporting Standards (IFRS), die door de International Accounting Standards Board (IASB) zijn uitgebracht.

A8

De door het stelsel inzake financiële verslaggeving gestelde vereisten bepalen ook waaruit een volledige set financiële overzichten bestaat. Bij veel stelsels zijn de financiële overzichten bedoeld om informatie te verstrekken betreffende de financiële positie, de financiële prestaties en de kasstromen van een entiteit. Voor dergelijke stelsels zou een volledige set financiële overzichten bestaan uit een balans, een winst- en verliesrekening, een mutatieoverzicht van het eigen vermogen, een kasstroomoverzicht en daarop betrekking hebbende toelichtingen. Voor sommige andere stelsels inzake financiële verslaggeving zou één enkel financieel overzicht en de daarop betrekking hebbende toelichtingen een complete set van financiële overzichten kunnen vormen:

- de International Public Sector Accounting Standard (IPSAS), *Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting*, die is uitgebracht door de International Public Sector Accounting Standards Board, bepaalt bijvoorbeeld dat het belangrijkste financiële overzicht een overzicht is van ontvangsten en betalingen wanneer een entiteit in de publieke sector haar financiële overzichten opstelt in overeenstemming met die IPSAS;
- andere voorbeelden van een enkel financieel overzicht, waarvan elk overzicht daarbij horende toelichtingen zal bevatten, zijn:
  - balans;
  - winst- en verliesrekening of overzicht van activiteiten;
  - overzicht van ingehouden winsten;
  - overzicht van kasstromen;
  - overzicht van activa en passiva waarin het eigen vermogen niet is opgenomen;
  - overzicht van de mutaties in het eigen vermogen;
  - overzicht van opbrengsten en kosten;
  - overzicht van activiteiten per productgroep.

A9

Standaard 210 stelt vereisten vast en verschaft leidraden voor het bepalen van de aanvaardbaarheid van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving[8]. Standaard 800 behandelt bijzondere overwegingen wanneer financiële overzichten worden opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden[9].

A10

Vanwege de significantie van het uitgangspunt voor de uitvoering van een controle wordt er van de accountant vereist dat hij de overeenstemming van het management verkrijgt en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen, dat zij de verantwoordelijkheden zoals uiteengezet in paragraaf A2 erkennen en begrijpen, als een vooraf te vervullen voorwaarde alvorens de controleopdracht te aanvaarden[10].

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

A11

De mandaten voor controles van de financiële overzichten van entiteiten in de publieke sector kunnen ruimer zijn dan die van andere entiteiten. Als gevolg daarvan kan het uitgangspunt met betrekking tot de verantwoordelijkheden van het management, op basis waarvan een controle van de financiële overzichten wordt uitgevoerd, een aantal aanvullende verantwoordelijkheden bevatten, zoals de

---

[8] Standaard 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten*, paragraaf 6(a).

[9] Standaard 800, *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden*, paragraaf 8.

[10] Standaard 210, paragraaf 6(b).

verantwoordelijkheid voor het uitvoeren van transacties en gebeurtenissen in overeenstemming met de wet- en regelgeving of met andere van kracht zijnde voorschriften[11].

De vorm van het oordeel van de accountant
(Zie Par. 8)
A12
Het oordeel dat door de accountant tot uitdrukking wordt gebracht, heeft betrekking op de vraag of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. De vorm van het oordeel van de accountant is echter wel afhankelijk van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en van eventuele van toepassing zijnde wet- of regelgeving. De meeste stelsels inzake financiële verslaggeving bevatten vereisten die betrekking hebben op de presentatie van de financiële overzichten; voor dergelijke stelsels houdt het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving ook de presentatie in.
A13
Wanneer het stelsel inzake financiële verslaggeving een getrouw-beeld-stelsel is, wat in het algemeen het geval is voor financiële overzichten voor algemene doeleinden, heeft het door de Standaarden vereiste oordeel betrekking op de vraag of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten getrouw zijn weergegeven, dan wel of zij een getrouw beeld geven. Wanneer het stelsel inzake financiële verslaggeving een compliance-stelsel is, heeft het vereiste oordeel betrekking op de vraag of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten in overeenstemming met het stelsel zijn opgesteld. Tenzij het duidelijk anders is aangegeven, omvatten verwijzingen in de Standaarden naar het oordeel van de accountant beide vormen van het oordeel van de accountant.

Definities

Financiële overzichten
(Zie Par. 13(f))
A14
Sommige stelsels inzake financiële verslaggeving kunnen in andere termen verwijzen naar de economische bronnen of verplichtingen van een entiteit. Deze kunnen bijvoorbeeld worden aangeduid als activa en verplichtingen van de entiteit, en het resterende verschil daartussen kan worden aangegeven als eigen vermogen of eigenvermogensbelangen.
A15
Verklarende of beschrijvende informatie die op grond van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving moet worden opgenomen in de financiële overzichten kan hierin worden opgenomen door kruisverwijzingen naar informatie in een ander document, zoals een management rapport of een risicorapport. 'Daarin opgenomen door kruisverwijzingen' betekent kruisverwijzingen van de financiële overzichten naar het andere document, maar niet van de andere documenten naar de financiële overzichten. Wanneer het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving niet uitdrukkelijk de kruisverwijzingen waar verklarende of beschrijvende informatie kan worden gevonden, verbiedt en de informatie passende kruisverwijzingen bevat, zal de informatie deel uitmaken van de financiële overzichten.

Risico op een afwijking van materieel belang
(Zie Par. 13(n))
A15a
Voor de doeleinden van de Standaarden bestaat er een risico op een afwijking van materieel belang wanneer er een redelijke mogelijkheid is dat
a. een afwijking voorkomt (dat wil zeggen de waarschijnlijkheid ervan); en
b. dat deze van materieel belang is als deze voorkomt (d.w.z. de orde van grootte ervan).

Ethische voorschriften die betrekking hebben op een controle van financiële overzichten
(Zie Par. 14)
A16
De accountant is onderworpen aan relevante ethische voorschriften, inclusief die inzake onafhankelijkheid, met betrekking tot opdrachten voor de controle van financiële overzichten. Relevante ethische voorschriften omvatten gewoonlijk de Verordening Gedrags- en Beroepsregels Accountants (VGBA) betreffende een controle van financiële overzichten tezamen met nationale voorschriften die strikter zijn.
A17
De VGBA bevat de fundamentele beginselen van de beroepsethiek die relevant zijn voor de accountant wanneer hij een controle van financiële overzichten uitvoert en verschaft een conceptueel

[11] Zie paragraaf A59.

raamwerk voor de toepassing van die beginselen. De fundamentele beginselen die van de accountant worden vereist om aan de VGBA te voldoen zijn:

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

A18

Bij een controleopdracht is het in het algemeen belang, en daarom door de VGBA vereist dat de accountant onafhankelijk is van de entiteit die aan de controle is onderworpen. In de VGBA wordt onafhankelijkheid beschreven als enerzijds onafhankelijkheid in wezen en anderzijds onafhankelijkheid in schijn. De onafhankelijke uitvoering van de controleopdracht waarborgt de mogelijkheid van de eindverantwoordelijke accountant om zich een oordeel te vormen zonder zich te laten leiden door invloeden die zijn oordeel zouden kunnen aantasten. Onafhankelijkheid versterkt het vermogen van de accountant om met integriteit te handelen, om objectief te zijn en om een professioneel-kritische instelling te handhaven.

A19

De wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing[12][13], behandelt de verantwoordelijkheden van de accountantseenheid om zijn systeem van kwaliteitsbeheersing voor controleopdrachten vast te stellen en te onderhouden. De wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing bepaalt de verantwoordelijkheden van de accountantseenheid om beleidslijnen en procedures vast te stellen die zijn opgezet om aan de accountantseenheid een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat de accountantseenheid en het personeel ervan relevante ethische voorschriften naleven, inclusief inzake onafhankelijkheid[14]. In Standaard 220 worden de verantwoordelijkheden van de opdrachtpartner met betrekking tot relevante ethische voorschriften uiteengezet. Deze omvatten het alert blijven, middels waarneming en het verzoeken om inlichtingen naargelang noodzakelijk, op informatie die het niet naleven door leden van het opdrachtteam van relevante ethische voorschriften aantoont, het bepalen van de passende actie wanneer aangelegenheden onder de aandacht van de opdrachtpartner worden gebracht die erop wijzen dat leden van het opdrachtteam relevante ethische voorschriften niet hebben nageleefd, alsmede het vormen van een conclusie omtrent het naleven van de onafhankelijkheidsvoorschriften die op de controleopdracht van toepassing zijn.[15] In Standaard 220 wordt erkend dat het opdrachtteam het recht heeft om te steunen op een stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantseenheid om zijn verantwoordelijkheden na te komen betreffende kwaliteitsbeheersingsprocedures die van toepassing zijn op de individuele controleopdracht, tenzij de informatie die door de accountantseenheid of andere partijen verstrekt wordt, het tegendeel doet veronderstellen.

Professioneel-kritische instelling

(Zie Par. 15)

A20

Een professioneel-kritische instelling houdt onder meer het alert zijn op het volgende in:

- controle-informatie die in tegenspraak is met andere verkregen controle-informatie;
- informatie die de betrouwbaarheid van documenten en van de verkregen antwoorden op het verzoeken om inlichtingen die als controle-informatie gebruikt worden, ter discussie stelt;
- situaties die wijzen op mogelijke fraude;
- omstandigheden die wijzen op de behoefte aan aanvullende controlewerkzaamheden naast die welke door de Standaarden vereist zijn.

A21

Het handhaven van een professioneel-kritische instelling gedurende de hele controle is nodig wanneer de accountant bijvoorbeeld de risico's moet reduceren van:

- het over het hoofd zien van ongebruikelijke omstandigheden;
- het te veel generaliseren wanneer er conclusies worden getrokken uit controlewaarnemingen;
- het hanteren van onjuiste veronderstellingen bij het vaststellen van de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden en bij het evalueren van de resultaten ervan.

A22

Een professioneel-kritische instelling is noodzakelijk voor de kritische evaluatie van controle-informatie. Dit houdt onder meer in dat tegenstrijdige controle-informatie, de betrouwbaarheid van documenten en verkregen antwoorden op het verzoeken om inlichtingen, alsmede andere van het management en de met governance belaste personen verkregen informatie ter discussie wordt gesteld. Het houdt ook het overwegen in van het voldoende en geschikt zijn van de verkregen

---

[12] Afhankelijk van de situatie *Wet toezicht accountantsorganisaties* (Wta)/*Besluit toezicht accountantsorganisaties* (Bta)/*Verordening accountantsorganisaties* (VAO) of *Nadere voorschriften kwaliteitssystemen* (NVKS).
[13] Standaard 220, *Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten*, paragraaf 2.
[14] Wta, artikel 19/Bta, artikel 27–28/VAO, artikel 15–25, respectievelijk NVKS, artikel 19.
[15] Standaard 220, paragraaf 9, 10 en 11.

controle-informatie in het licht van de omstandigheden, bijvoorbeeld in het geval dat frauderisicofactoren bestaan en één enkel document, dat van een zodanige aard is dat het vatbaar is voor fraude, de enige onderbouwende controle-informatie is voor een van materieel belang zijnd bedrag in de financiële overzichten.

A23

De accountant mag de vastleggingen en documenten als echt beschouwen tenzij hij redenen heeft om het tegendeel te denken. Van de accountant wordt niettemin vereist dat hij de betrouwbaarheid overweegt van de informatie die als controle-informatie wordt gebruikt[16]. In geval van twijfel aan de betrouwbaarheid van de informatie of in geval van aanwijzingen van mogelijke fraude (bijvoorbeeld als situaties die tijdens de controle geïdentificeerd zijn ertoe leiden dat de accountant ervan overtuigd is dat het document niet authentiek is of dat termen in een document vervalst zouden kunnen zijn), vereisen de Standaarden van de accountant dat hij verder onderzoek doet en bepaalt welke wijzigingen van of toevoegingen aan de controlewerkzaamheden noodzakelijk zijn om de aangelegenheid op te lossen[17].

A24

Van de accountant kan niet worden verwacht dat hij eerdere ervaringen met de eerlijkheid en integriteit van het management en de met governance belaste personen negeert. De opvatting dat het management en de met governance belaste personen eerlijk en integer zijn, ontslaat de accountant evenwel niet van de noodzaak om een professioneel-kritische instelling te handhaven of staat niet toe dat hij zich tevreden stelt met minder dan overtuigende controle-informatie bij het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid.

Professionele oordeelsvorming

(Zie Par. 16)

A25

Professionele oordeelsvorming is van essentieel belang voor het op passende wijze uitvoeren van een controle. Dit is zo omdat de interpretatie van relevante ethische vereisten en de Standaarden en de weloverwogen beslissingen die tijdens een controle vereist zijn, niet kunnen worden gemaakt zonder een beroep te doen op een relevante kennis van zaken en op relevante ervaring met de feiten en de omstandigheden. Professionele oordeelsvorming is in het bijzonder noodzakelijk betreffende beslissingen over:

- materialiteit en controlerisico;
- de aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden die gebruikt worden om aan de vereisten van de Standaarden te voldoen en om controle-informatie te verzamelen;
- het evalueren van de vraag of er voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen en van de vraag of er nog meer moet worden gedaan om de doelstellingen van elke Standaard en daarmee de algehele doelstellingen van de accountant te bereiken;
- het evalueren van de door het management gemaakte oordeelsvormingen bij het toepassen van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving van de entiteit;
- het trekken van conclusies die gebaseerd zijn op de verkregen controle-informatie, bijvoorbeeld, het inschatten van de redelijkheid van de schattingen die gemaakt zijn door het management bij het opstellen van de financiële overzichten.

A26

Het onderscheidende kenmerk van de van de zijde van de accountant verwachte professionele oordeelsvorming is dat deze wordt toegepast door een accountant wiens training, kennis en ervaring een hulpmiddel vormen bij het ontwikkelen van de noodzakelijke competenties om tot redelijke oordeelsvorming te komen.

A27

Het toepassen van professionele oordeelsvorming in welke zaak dan ook is gebaseerd op de feiten en omstandigheden die de accountant bekend zijn. Consultatie inzake ingewikkelde of omstreden aangelegenheden tijdens het verloop van de controle zowel binnen het opdrachtteam als tussen het opdrachtteam en andere personen op een passend niveau binnen of buiten de accountantseenheid, zoals die door Standaard 220 worden vereist[18],helpt de accountant weloverwogen en redelijke oordeelsvormingen maken.

A28

Professionele oordeelsvorming kan worden geëvalueerd op basis van de vraag of de bereikte oordeelsvorming een deskundige toepassing van de controle- en verslaggevingsbeginselen weerspiegelt en passend is in het licht van, en consistent is met de feiten en omstandigheden die bekend zijn bij de accountant tot aan de datum van de controleverklaring.

A29

Professionele oordeelsvorming moet worden toegepast tijdens het gehele verloop van de controle. Zij

[16] Standaard 500, *Controle-informatie*, paragraaf 7, 8 en 9.
[17] Standaard 240, paragraaf 13; Standaard 500, paragraaf 11; en Standaard 505, *Externe bevestigingen*, paragraaf 10, 11 en 16.
[18] Standaard 220, paragraaf 18.

dient tevens op een passende wijze te worden gedocumenteerd. In dit opzicht wordt er van de accountant vereist om voldoende controledocumentatie op te stellen teneinde een ervaren accountant die niet eerder met de controle te maken heeft gehad, in staat te stellen, de significante professionele oordeelsvormingen te begrijpen die gemaakt worden om tot conclusies te komen over significante aangelegenheden die tijdens de controle aan het licht komen[19]. Professionele oordeelsvorming mag niet worden aangevoerd ter rechtvaardiging van beslissingen die niet op andere wijze door de feiten en de omstandigheden van de opdracht of door voldoende en geschikte controle-informatie worden onderbouwd.

Voldoende en geschikte controle-informatie en controlerisico
(Zie Par. 5 en 17)

Het voldoende en geschikt zijn van controle-informatie
A30
Controle-informatie is noodzakelijk om het oordeel van de accountant en de controleverklaring te onderbouwen. Zij is cumulatief van aard en is hoofdzakelijk verkregen uit controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd tijdens het verloop van de controle. Zij kan echter ook informatie bevatten die uit andere bronnen is verkregen, zoals eerdere controles (op voorwaarde dat de accountant heeft bepaald of er zich sinds de vorige controle veranderingen hebben voorgedaan die relevant zouden kunnen zijn voor de lopende controle[20]) of de kwaliteitsbeheersingsprocedures van een accountantseenheid voor cliëntaanvaarding en -continuering. Naast andere bronnen binnen en buiten de entiteit zijn de administratieve vastleggingen van een entiteit een belangrijke bron van controle-informatie. Informatie die als controle-informatie gebruikt wordt, zou tevens door een in dienst van of door de entiteit ingeschakelde deskundige kunnen zijn opgesteld. Controle-informatie omvat zowel informatie die de beweringen van het management onderbouwt en ondersteunt, als elke informatie die dergelijke beweringen tegenspreekt. Bovendien wordt in sommige gevallen het feit dat dergelijke informatie niet voorhanden is (bijvoorbeeld het management dat weigert de gevraagde bevestigingen te verstrekken) door de accountant gebruikt, waardoor het ook controle-informatie vormt. Het merendeel van de werkzaamheden van de accountant bij het vormen van zijn oordeel bestaat uit het verkrijgen en evalueren van controle-informatie.
A31
Er bestaat een onderling verband tussen het voldoende en geschikt zijn van controle-informatie. Het voldoende zijn is de maatstaf voor de kwantiteit van controle-informatie. De kwantiteit van de benodigde controle-informatie wordt beïnvloed door de inschatting die de accountant maakt van de risico's op afwijkingen (hoe hoger de ingeschatte risico's, des te meer controle-informatie er waarschijnlijk wordt vereist) en ook door de kwaliteit van de benodigde controle-informatie (hoe hoger de kwaliteit, des te minder controle-informatie er kan worden vereist). Het is echter mogelijk dat het verkrijgen van meer controle-informatie de slechte kwaliteit ervan niet compenseert.
A32
Het geschikt zijn is de maatstaf voor de kwaliteit van controle-informatie, dat wil zeggen de mate waarin de informatie relevant en betrouwbaar is voor het onderbouwen van de conclusies waarop de accountant zijn oordeel baseert. De betrouwbaarheid van controle-informatie wordt beïnvloed door de bron en de aard van die bron en is afhankelijk van de individuele omstandigheden waarin zij is verkregen.
A33
De vraag of voldoende en geschikte controle-informatie werd verkregen om het controlerisico naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen en daarmee de accountant in staat te stellen om redelijke conclusies te trekken waarop hij zijn oordeel moet baseren, is een kwestie van professionele oordeelsvorming. In Standaard 500 en andere relevante Standaarden worden aanvullende vereisten vastgesteld en verdere leidraden verschaft die voor het gehele verloop van de controle van toepassing zijn met betrekking tot aspecten die de accountant in aanmerking neemt teneinde voldoende geschikte controle-informatie te verkrijgen.

Controlerisico
A34
Het controlerisico is een functie van de risico's op een afwijking van materieel belang en van het ontdekkingsrisico. Het inschatten van risico's is gebaseerd op de uitvoering van controlewerkzaamheden met het doel informatie te verkrijgen die voor dat doel noodzakelijk is en controle- informatie die tijdens de controle is verkregen. Het inschatten van risico's is eerder een zaak van professionele oordeelsvorming dan een zaak die met precisie kan worden berekend.
A35
Voor de toepassing van de Standaarden omvat het controlerisico niet het risico dat de accountant een

[19] Standaard 230, paragraaf 8.
[20] Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten*, paragraaf 16.

oordeel tot uitdrukking zou kunnen brengen over het feit dat de financiële overzichten afwijkingen van materieel belang bevatten wanneer dit niet het geval is. Dit risico is gewoonlijk niet significant. Daarnaast is het controlerisico een technische term die betrekking heeft op het controleproces; het verwijst niet naar de bedrijfsrisico's van de accountant zoals het verliezen van een rechtszaak, negatieve publiciteit of andere gebeurtenissen die zich voordoen in het kader van de controle van financiële overzichten.

Risico's van een afwijking van materieel belang

A36

De risico's op een afwijking van materieel belang kunnen bestaan op twee niveaus:

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

A37

Risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten als geheel verwijzen naar de risico's op een afwijking van materieel belang die op de financiële overzichten als geheel een diepgaande invloed hebben en die potentieel vele beweringen kunnen beïnvloeden.

A38

Risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen worden ingeschat teneinde de aard, timing en omvang te bepalen van verdere controlewerkzaamheden die noodzakelijk zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Deze controle-informatie stelt de accountant in staat om een oordeel tot uitdrukking te brengen over de financiële overzichten bij een aanvaardbaar laag niveau van controlerisico. Accountants volgen verschillende benaderingen om de doelstelling van de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang te bereiken. De accountant kan bijvoorbeeld gebruikmaken van een model dat de algemene relatie van de componenten van het controlerisico in wiskundige termen uitdrukt, teneinde een aanvaardbaar niveau van ontdekkingsrisico te bereiken. Sommige accountants vinden een dergelijk model bruikbaar wanneer zij controlewerkzaamheden plannen.

A39

De risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen bestaan uit twee componenten: het inherente risico en het interne beheersingsrisico. Het inherente risico en het interne beheersingsrisico zijn risico's van de entiteit; zij bestaan onafhankelijk van de controle van de financiële overzichten.

A40

Het inherente risico wordt beïnvloed door inherente risicofactoren. Afhankelijk van de mate waarin de inherente risicofactoren de vatbaarheid van een bewering voor afwijking beïnvloeden, varieert het niveau van inherent risico op een schaal die het spectrum van inherent risico wordt genoemd. De accountant bepaalt significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen en hun relevante beweringen als onderdeel van het proces van het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang. Rekeningsaldi die bestaan uit bedragen die voortkomen uit schattingen die onderhevig zijn aan een significante schattingsonzekerheid kunnen bijvoorbeeld geïdentificeerd worden als significante rekeningsaldi en de inschatting van de accountant van het inherente risico voor de gerelateerde risico's op het niveau van beweringen kan hoger zijn vanwege de hoge schattingsonzekerheid.

A40a

Externe omstandigheden die aanleiding geven tot bedrijfsrisico's kunnen ook het inherente risico beïnvloeden. Technologische ontwikkelingen bijvoorbeeld zouden een bepaald product verouderd kunnen maken, waardoor de voorraad mogelijk meer vatbaar wordt voor overwaardering. Factoren binnen de entiteit en haar omgeving die betrekking hebben op meerdere dan wel op alle soorten transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen kunnen ook het inherente risico beïnvloeden dat verbonden is aan een specifieke bewering. Voorbeelden van dergelijke factoren zijn onder meer een gebrek aan voldoende werkkapitaal om de activiteiten voort te zetten en een stagnerende sector die wordt gekenmerkt door een groot aantal faillissementen.

A41

Het interne beheersingsrisico is een functie van de effectiviteit van het opzetten, het implementeren en het onderhouden door het management van interne beheersingsmaatregelen teneinde in te spelen op geïdentificeerde risico's die het bereiken van de doelstellingen van de entiteit die relevant zijn voor het opstellen van de financiële overzichten in gevaar brengen. Ongeacht hoe goed de interne beheersing is opgezet en in werking gesteld, kan de interne beheersing de risico's op een afwijking van materieel belang echter alleen terugbrengen, en niet elimineren, vanwege de inherente beperkingen van interne beheersingsmaatregelen zelf. Voorbeelden hiervan zijn onder meer de mogelijkheid van menselijke fouten of vergissingen, interne beheersingsmaatregelen die worden omzeild via samenspanning en het onterecht doorbreken daarvan door het management. Derhalve zal er altijd enig intern beheersingsrisico bestaan. De Standaarden stellen de voorwaarden vast waaronder van de accountant wordt vereist, of waaronder hij er zelf voor mag opteren, om de effectieve werking van de interne beheer-

singsmaatregelen te toetsen teneinde de aard, timing en omvang van de uit te voeren gegevensgerichte controles te bepalen[21].

A42

Het inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang kan in kwantitatieve termen, zoals een percentage, of in niet-kwantitatieve termen worden uitgedrukt. De noodzaak voor de accountant om passende risico-inschattingen te maken is in ieder geval belangrijker dan de verschillende benaderingen waarmee ze kunnen worden gemaakt.

De Standaarden verwijzen doorgaans naar de 'risico's op een afwijking van materieel belang' in plaats van het inherente risico en het interne beheersingsrisico afzonderlijk.

Standaard 315[22] vereist echter dat het inherent risico afzonderlijk van het interne beheersingsrisico wordt ingeschat om een basis te bieden voor het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden om in te spelen op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen in overeenstemming met Standaard 330.

A43

Standaard 315 stelt vereisten vast en geeft richtlijnen inzake het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten en op het niveau van beweringen.

A43a

Risico's op een afwijking van materieel belang worden ingeschat op het niveau van beweringen om de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden te bepalen die nodig zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.[23]

Ontdekkingsrisico

A44

Voor een gegeven niveau van controlerisico is het aanvaardbare niveau van ontdekkingsrisico omgekeerd evenredig aan de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen. Bijvoorbeeld, hoe groter de risico's op een afwijking van materieel belang door de accountant worden ingeschat, des te kleiner zal het ontdekkingsrisico zijn dat kan worden geaccepteerd en derhalve des te overtuigender zal de controle-informatie zijn die door de accountant wordt vereist.

A45

Het ontdekkingsrisico heeft betrekking op de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden die door de accountant zijn bepaald teneinde het controlerisico naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen. Het is derhalve een functie van de effectiviteit van de controlemaatregel en van de uitvoering daarvan door de accountant. Aangelegenheden als:

- adequate planning;
- passende toewijzing van personeel aan het opdrachtteam;
- het hanteren van een professioneel-kritische instelling; en
- toezicht op en evaluatie van de uitgevoerde controlewerkzaamheden;

helpen om de effectiviteit van een controlemaatregel en van de uitvoering daarvan te verbeteren, alsmede om de mogelijkheid te verminderen dat een accountant een ongeschikte controlemaatregel zou kunnen selecteren, een geschikte controlemaatregel verkeerd zou kunnen uitvoeren dan wel controlebevindingen verkeerd zou kunnen interpreteren.

A46

De Standaarden 300[24] en 330 stellen vereisten vast en verschaffen leidraden met betrekking tot het plannen van een controle van financiële overzichten en het inspelen door de accountant op ingeschatte risico's. Het ontdekkingsrisico kan echter alleen worden teruggebracht, en niet worden geëlimineerd, vanwege de inherente beperkingen van een controle. Derhalve zal er altijd een bepaalde mate van ontdekkingsrisico bestaan.

Inherente beperkingen van een controle

A47

De accountant wordt niet verondersteld en is evenmin in staat het ontdekkingsrisico tot nihil terug te brengen en hij kan om die reden niet de absolute mate van zekerheid verkrijgen dat de financiële overzichten geen afwijkingen van materieel belang bevatten die het gevolg zijn van fraude of van fouten. Dit komt omdat er inherente beperkingen van een controle zijn, die ertoe leiden dat het grootste deel van de controle-informatie op basis waarvan de accountant tot conclusies komt en zijn oordeel vormt, eerder overtuigend is dan dat het sluitend bewijsmateriaal verschaft. De inherente beperkingen van een controle vloeien voort uit:

- de aard van financiële verslaggeving;

---

[21] Standaard 330, *Het inspelen door de accountant op ingeschatte risico's*, paragraaf 7–17.
[22] Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten.*
[23] Standaard 330, paragraaf 6.
[24] Standaard 300, *Planning van een controle van financiële overzichten.*

- de aard van controlewerkzaamheden; en
- de noodzaak om de controle binnen een redelijke tijdspanne en tegen redelijke kosten uit te voeren.

De aard van financiële verslaggeving
A48
Het opstellen van financiële overzichten houdt in dat het management een inschatting maakt bij het toepassen van de vereisten van het voor de entiteit van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving op de feiten en omstandigheden van de entiteit. Bovendien houden vele elementen in financiële overzichten subjectieve beslissingen of evaluaties dan wel een mate van onzekerheid in, en kan een aantal acceptabele interpretaties of oordeelsvormingen mogelijk zijn. Als gevolg daarvan zijn sommige elementen in financiële overzichten onderhevig aan een inherente mate van variabiliteit die niet kan worden geëlimineerd door het uitvoeren van aanvullende controlewerkzaamheden. Dit is bijvoorbeeld vaak het geval bij bepaalde schattingen. De Standaarden vereisen desalniettemin dat de accountant speciale aandacht besteedt aan de vraag of schattingen redelijk zijn in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de daarmee verband houdende toelichtingen, alsmede aan de kwalitatieve aspecten van de praktijken inzake administratieve verwerking van de entiteit, met inbegrip van de indicatoren van mogelijke tendentie bij de oordeelsvormingen van het management.[25]

De aard van controlewerkzaamheden
A49
Er bestaan praktische en wettelijke beperkingen met betrekking tot de mogelijkheid van de accountant om controle-informatie te verkrijgen. Bijvoorbeeld:
- bestaat de mogelijkheid dat het management of andere personen, al dan niet opzettelijk, niet alle informatie verstrekken die relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten of die is opgevraagd door de accountant. Derhalve is de accountant niet zeker van de volledigheid van de informatie, zelfs al heeft hij de controlewerkzaamheden uitgevoerd teneinde de zekerheid te verkrijgen dat alle relevante informatie is verkregen;
- kan fraude gepaard gaan met geavanceerde en zorgvuldig georganiseerde constructies die zijn opgezet om deze te verhullen. Daarom is het mogelijk dat de controlewerkzaamheden die worden gebruikt om controle-informatie te verkrijgen niet effectief zijn om een opzettelijke afwijking te detecteren, waarbij bijvoorbeeld sprake kan zijn van samenspanning gericht op het vervalsen van documenten, die ertoe kan leiden dat de accountant van mening is dat de controle-informatie geldig is terwijl dit niet het geval is. De accountant is niet opgeleid als deskundige in het verifiëren van de authenticiteit van documenten is en evenmin kan deze competentie van hem worden verwacht;
- een controle is geen officieel onderzoek naar vermeend wangedrag. Derhalve heeft de accountant geen specifieke, op grond van de wet verleende bevoegdheden, zoals de bevoegdheid om huiszoekingen uit te voeren, die nodig kan zijn voor een dergelijk onderzoek.

Tijdigheid van financiële verslaggeving en het evenwicht tussen baten en kosten
A50
De accountant kan het aspect moeilijkheid, tijd of kosten op zichzelf niet als geldige basis hanteren om een controlemaatregel niet uit te voeren wanneer daarvoor geen alternatief bestaat, of om genoegen te nemen met informatie die minder dan overtuigend is. Een passende planning helpt bij het beschikbaar maken van voldoende tijd en middelen bij het uitvoeren van de controle. Desondanks neemt de relevantie van de informatie, en daarmee zijn waarde, doorgaans met de tijd af en moet worden gestreefd naar een balans tussen de betrouwbaarheid van informatie en de kosten daarvan. Dit wordt erkend in bepaalde stelsels inzake financiële verslaggeving (zie bijvoorbeeld het *Raamwerk voor de opstelling en presentatie van jaarrekeningen* van de IASB). Daarom bestaat onder de gebruikers van financiële overzichten de verwachting dat de accountant binnen een redelijke tijdspanne en tegen redelijke kosten een oordeel over de financiële overzichten zal vormen, ermee rekening houdend dat het praktisch onuitvoerbaar is om alle bestaande informatie te volgen of om elke aangelegenheid op uitputtende wijze te onderzoeken in de veronderstelling dat de informatie foutief of frauduleus is tot het tegendeel is bewezen.
A51
Daarom is het noodzakelijk dat de accountant:
- de controle op zodanige wijze plant dat deze op een effectieve manier zal worden uitgevoerd;
- controle-inspanningen richt op gebieden waar de risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of van fouten het grootst worden geacht, en dienovereenkomstig minder inspanningen richt op andere gebieden; en

[25] Standaard 540, *De controle van schattingen en de toelichtingen daarop* en Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*, paragraaf 12.

- toetsingen en andere middelen gebruikt om populaties te onderzoeken op afwijkingen.

A52

In het licht van de benaderingen die beschreven staan in paragraaf A51, bevatten de Standaarden vereisten voor het plannen en het uitvoeren van de controle en vereisen zij van de accountant dat hij onder meer:

- een basis heeft voor het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang zowel op het niveau van de financiële overzichten als op dat van beweringen, door risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden uit te voeren;[26] en
- toetsingen en andere middelen gebruikt om populaties te onderzoeken op een manier die voor de accountant een redelijke basis vormt om conclusies betreffende de populatie te trekken.[27]

Andere aangelegenheden die de inherente beperkingen van een controle beïnvloeden

A53

Wat bepaalde beweringen of objecten van onderzoek betreft, gaan bijzonder significante potentiële effecten uit van de inherente beperkingen van de mogelijkheid van de accountant om afwijkingen van materieel belang te detecteren. Het gaat hierbij onder meer om beweringen of objecten van onderzoek in verband met:

- fraude, in het bijzonder fraude waarbij het senior management is betrokken of waarbij sprake is van samenspanning (Zie Standaard 240 voor verdere bespreking);
- het bestaan en de volledigheid van de relaties tussen en de transacties met verbonden partijen (Zie Standaard 550[28] voor verdere bespreking);
- gevallen van niet-naleven van wet- en regelgeving. (Zie Standaard 250[29] voor verdere bespreking);
- toekomstige gebeurtenissen of situaties die ertoe kunnen leiden dat een entiteit niet langer in staat is haar continuïteit te waarborgen. (Zie Standaard 570[30]voor verdere behandeling)

In relevante Standaarden worden specifieke controlewerkzaamheden vermeld die bijdragen tot het beperken van het effect van deze inherente beperkingen.

A54

Vanwege de inherente beperkingen van een controle bestaat een onvermijdbaar risico dat sommige afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten niet gedetecteerd worden, zelfs al is de controle naar behoren gepland en overeenkomstig de Standaarden uitgevoerd. Derhalve zal een ontdekking naderhand van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten die het gevolg is van fraude of van fouten, op zichzelf geen indicatie zijn voor het niet overeenkomstig de Standaarden controleren van de financiële overzichten. De inherente beperkingen van een controle rechtvaardigen evenwel niet dat de accountant zich tevreden stelt met minder dan overtuigende controle-informatie. Of de accountant een controle overeenkomstig de Standaarden heeft uitgevoerd, wordt bepaald door de controlewerkzaamheden die in de gegeven omstandigheden worden uitgevoerd, het voldoende en geschikt zijn van controle-informatie die als resultaat daarvan is verkregen en de geschiktheid van de controleverklaring op basis van een evaluatie van die controle-informatie in het licht van de algehele doelstellingen van de accountant.

Het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden

Aard van de Standaarden

(Zie Par. 18)

A55

Als geheel genomen, voorzien de Standaarden in standaarden voor de werkzaamheden van de accountant met het oog op het bereiken van de algehele doelstellingen van de accountant. De Standaarden hebben zowel betrekking op de algemene verantwoordelijkheden van de accountant als op de verdere overwegingen van de accountant die relevant zijn voor het toepassen van die verantwoordelijkheden op specifieke onderwerpen.

A56

De reikwijdte, de ingangsdatum, en elke specifieke beperking van de toepasbaarheid van een specifieke Standaard wordt in de Standaard verduidelijkt. Tenzij dit in de Standaard anders wordt aangegeven, is het de accountant toegestaan een Standaard toe te passen vóór de ingangsdatum die daarin is bepaald.

A57

Bij het uitvoeren van een controle kan van de accountant worden vereist om naast de Standaarden ook te voldoen aan door wet- of regelgeving gestelde vereisten. De Standaarden doen geen afbreuk

[26] Standaard 315, paragraaf 17–22.
[27] Standaard 330, Standaard 500, Standaard 520, *Cijferanalyses* en Standaard 530, *Het gebruiken van steekproeven bij een controle*.
[28] Standaard 550, *Verbonden Partijen*.
[29] Standaard 250, *Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten*.
[30] Standaard 570, *Continuïteit*.

aan wet- of regelgeving die een controle van de financiële overzichten regelt. In het geval dat dergelijke wet- of regelgeving afwijkt van de Standaarden, zal een controle die alleen in overeenstemming met zulke wet- of regelgeving is uitgevoerd, niet automatisch aan de Standaarden voldoen.

A58

De accountant kan de controle ook in overeenstemming met zowel de Standaarden als de controlestandaarden van een specifiek rechtsgebied of land uitvoeren. In dergelijke gevallen kan het naast het voldoen aan iedere Standaard die relevant is voor de controle, noodzakelijk zijn dat de accountant aanvullende controlewerkzaamheden uitvoert teneinde te voldoen aan de relevante standaarden van dat rechtsgebied of land.

Specifieke aandachtspunten voor controles in de publieke sector

A59

De Standaarden zijn relevant voor opdrachten in de publieke sector. De verantwoordelijkheden van de accountant in de publieke sector kunnen echter mede worden bepaald door het controlemandaat of door verplichtingen voor entiteiten in de publieke sector die voortkomen uit wet- en regelgeving of uit andere van kracht zijnde voorschriften (zoals ministeriële aanwijzingen, vereisten op grond van het overheidsbeleid, of besluiten van de wetgever) die een bredere reikwijdte kunnen hebben dan een overeenkomstig de Standaarden uitgevoerde controle van financiële overzichten. Deze aanvullende verantwoordelijkheden worden in de Standaarden niet behandeld. Ze worden mogelijk behandeld in de publicaties van de International Organization of Supreme Audit Institutions of van nationale organisaties die standaarden vaststellen, of in leidraden die ontwikkeld zijn door controle-instanties binnen de overheid.

Inhoud van de Standaarden

(Zie Par. 19)

A60

Naast doelstellingen en vereisten (vereisten worden in de Standaarden aangegeven door middel van een formulering met 'dienen') bevat een Standaard ook leidraden in de vorm van toepassingsgerichte en overige verklarende teksten. Een Standaard kan ook inleidende teksten bevatten die de context verschaffen die relevant is om de Standaard en de definities goed te kunnen begrijpen. De gehele tekst van een Standaard is derhalve relevant voor het begrijpen van de doelstellingen die in een Standaard worden vermeld en voor de behoorlijke toepassing van de vereisten van een Standaard.

A61

Indien noodzakelijk bevatten de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten verdere uitleg over de vereisten van een Standaard en leidraden bij het uitvoeren ervan. In het bijzonder kan deze informatie:

- nadere uitleg bevatten van wat een vereiste inhoudt of wat het is bedoeld te omvatten inclusief in sommige Standaarden zoals Standaard 315 waarom een controlemaatregel vereist is;
- voorbeelden bevatten van werkzaamheden die in de gegeven omstandigheden van toepassing kunnen zijn. In sommige Standaarden zoals Standaard 315 worden voorbeelden gegeven in tekstblokken.

Terwijl dergelijke leidraden op zich geen vereisten vormen, zijn ze relevant voor de behoorlijke toepassing van de vereisten van een Standaard. De toepassing van de vereisten en nadere toelichtingen daarop kunnen ook achtergrondinformatie verschaffen over aangelegenheden die in een Standaard worden behandeld.

A62

Bijlagen maken deel uit van de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten. Het doel en het beoogde gebruik van een bijlage worden uiteengezet in het centrale deel van de desbetreffende Standaard of in de titel of de inleidende paragraaf van de bijlage zelf.

A63

Inleidende teksten kunnen, wanneer nodig, onder meer uitleg bevatten over:

- het doel en de reikwijdte van de Standaard, met inbegrip van de relatie tot de andere Standaarden;
- het object van onderzoek van de Standaard;
- de respectieve verantwoordelijkheden van de accountant en van anderen met betrekking tot het object van onderzoek van de Standaard;
- de context waarin de Standaard is vastgesteld.

A64

Een Standaard kan, in een apart gedeelte onder het kopje *Definities* een beschrijving van de betekenissen bevatten die voor de toepassing van de Standaarden aan bepaalde termen zijn gegeven. Deze worden verschaft ter bevordering van het consistent toepassen en interpreteren van de Standaarden en zijn niet bedoeld om afbreuk te doen aan definities die opgesteld zijn voor de toepassing van wet- of regelgeving, dan wel andere voorschriften. Tenzij anders wordt aangegeven, hebben die termen voor alle Standaarden dezelfde betekenis. De begrippenlijst bevat een complete lijst van termen die in de Standaarden worden gedefinieerd. Zij bevat ook beschrijvingen van andere in de Standaarden voorkomende termen ter bevordering van een gemeenschappelijke en consistente interpretatie en vertaling.

A65
Wanneer passend, zijn in de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten van een Standaard aanvullende overwegingen opgenomen die specifiek verband houden met controles van kleinere entiteiten en van entiteiten in de publieke sector. Bij een controle van dergelijke entiteiten vormen deze aanvullende overwegingen een hulpmiddel voor het toepassen van de vereisten van de Standaard. De verantwoordelijkheid van de accountant om de Standaarden toe te passen en om de vereisten van de Standaarden na te leven, wordt er echter niet door beperkt of verminderd.

Overwegingen inzake schaalbaarheid
A65a
Overwegingen inzake schaalbaarheid zijn opgenomen in sommige Standaarden (bijv. Standaard 315), ter illustratie van de toepassing van de vereisten op alle entiteiten, ongeacht of hun aard en omstandigheden minder of meer complex zijn. Minder complexe entiteiten zijn entiteiten waarvoor de kenmerken in paragraaf A66 van toepassing kunnen zijn.
A65b
De 'specifiek voor kleinere entiteiten geldende overwegingen' die in sommige Standaarden zijn opgenomen, zijn hoofdzakelijk ontwikkeld met niet-beursgenoteerde entiteiten voor ogen. Bepaalde overwegingen zouden echter nuttig kunnen zijn bij controles van kleinere *oob's of andere beursgenoteerde entiteiten*[31].
A66
In het kader van aanvullende overwegingen voor controles van kleinere entiteiten refereert een 'kleinere entiteit' aan een entiteit die doorgaans kwalitatieve kenmerken vertoont zoals:
a. concentratie van eigendom en management bij een klein aantal individuen (vaak één enkel individu – hetzij een natuurlijk persoon, hetzij een andere onderneming die de entiteit in eigendom heeft op voorwaarde dat de eigenaar de relevante kwalitatieve kenmerken vertoont); en
b. één of meer van de onderstaande:
    1. eenvoudige en ongecompliceerde transacties;
    2. eenvoudige administratie;
    3. weinig productlijnen en een beperkt aantal producten binnen de productlijnen;
    4. eenvoudigere systemen van interne beheersingsmaatregelen;
    5. beperkt aantal niveaus van management met verantwoordelijkheid voor een brede groep van interne beheersingsmaatregelen; of
    6. weinig personeel waarvan velen een breed scala aan taken hebben.

Deze kwalitatieve kenmerken zijn niet uitputtend, zij hebben niet uitsluitend betrekking op kleinere entiteiten en kleinere entiteiten hebben niet noodzakelijk al deze kenmerken.
A67
–

Overwegingen specifiek voor geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken
A67a
De overwegingen die specifiek voor 'geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken' in sommige Standaarden zijn opgenomen (bijvoorbeeld Standaard 315), zijn ontwikkeld om uit te leggen hoe de accountant bepaalde vereisten kan toepassen bij het gebruik van geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken bij het uitvoeren van controlewerkzaamheden.
A68
De Standaarden refereren aan de eigenaar van een kleinere entiteit die als de "eigenaar-bestuurder" dagelijks bij het beheer van de entiteit betrokken is.

Doelstellingen vermeld in individuele Standaarden
(Zie Par. 21)
A69
Iedere Standaard bevat één of meerdere doelstellingen die het verband leggen tussen de vereisten en de algehele doelstellingen van de accountant. De in de individuele Standaarden vermelde doelstellingen dienen om de aandacht van de accountant te vestigen op de gewenste uitkomst van de Standaard en zijn tegelijk specifiek genoeg om de accountant te helpen bij:
- het verwerven van inzicht in wat er moet worden bereikt en, indien noodzakelijk, de passende manier om dit te bereiken; en
- het uitmaken of er in de bijzondere omstandigheden van de controle nog meer werkzaamheden moeten worden uitgevoerd om de doelstellingen te bereiken.

A70
Doelstellingen moeten worden begrepen in de context van de algehele doelstellingen van de accountant, beschreven in paragraaf 11 van deze Standaard. Net als met de algehele doelstellingen

[31] In de ISA's wordt gesproken over 'listed entities'.

van de accountant is de mogelijkheid om een individuele doelstelling te bereiken tevens afhankelijk van de inherente beperkingen van een controle.

A71

Bij het hanteren van de doelstellingen wordt van de accountant vereist dat hij rekening houdt met de onderlinge verbanden tussen de Standaarden. De reden hiervoor is dat de Standaarden in sommige gevallen, zoals aangegeven in paragraaf A55, betrekking hebben op algemene verantwoordelijkheden en in andere gevallen op het toepassen van die verantwoordelijkheden op specifieke onderwerpen. Deze Standaard vereist bijvoorbeeld dat een accountant een professioneel-kritische instelling aanneemt; dit is noodzakelijk bij alle aspecten van het plannen en uitvoeren van een controle, maar wordt niet herhaald als een vereiste van iedere Standaard. Op een meer gedetailleerd niveau bevatten de Standaarden 315 en 330 onder meer doelstellingen en vereisten die betrekking hebben op de verantwoordelijkheden van de accountant om respectievelijk de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten, alsmede om verdere controlewerkzaamheden die inspelen op de ingeschatte risico's, op te zetten en uit te voeren; deze doelstellingen en vereisten zijn tijdens de gehele controle van toepassing. In een Standaard die betrekking heeft op specifieke aspecten van de controle (bijvoorbeeld Standaard 540) kan nader worden ingegaan op de manier waarop de doelstellingen en vereisten van Standaarden zoals Standaard 315 en Standaard 330 ten aanzien van het door de Standaard behandelde onderwerp moeten worden toegepast, maar worden deze niet herhaald. Teneinde de in Standaard 540 vermelde doelstelling te bereiken, neemt de accountant derhalve de doelstellingen en vereisten van andere relevante Standaarden in aanmerking.

Het hanteren van de doelstellingen om de noodzaak van aanvullende controlewerkzaamheden te bepalen

(Zie Par. 21(a))

A72

De vereisten van de Standaarden zijn erop gericht de accountant in staat te stellen de in de Standaarden gespecificeerde doelstellingen, en daarmee de algehele doelstellingen van de accountant te bereiken. De behoorlijke toepassing door de accountant van de vereisten van de Standaarden wordt daarom geacht een toereikende basis te bieden voor het bereiken van de doelstellingen door de accountant. Omdat de omstandigheden van controleopdrachten echter ver uiteenlopen en op al die omstandigheden in de Standaarden niet kan worden geanticipeerd, is de accountant verantwoordelijk voor het bepalen van de controlewerkzaamheden die noodzakelijk zijn om te voldoen aan de vereisten van de Standaarden en om de doelstellingen te bereiken. In de omstandigheden van een opdracht kan er sprake zijn van bijzondere aangelegenheden waardoor van de accountant wordt vereist om aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren naast die welke door de Standaarden zijn vereist om de in de Standaarden gespecificeerde doelstellingen te bereiken.

Het hanteren van doelstellingen teneinde te evalueren of voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen

(Zie Par. 21(b))

A73

Van de accountant wordt vereist dat hij de doelstellingen hanteert teneinde te evalueren of er in de context van de doelstellingen van de accountant voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen. Wanneer als gevolg daarvan de accountant tot de conclusie komt dat de controle-informatie niet voldoende en geschikt is, mag de accountant één of meer van de volgende benaderingen volgen teneinde aan het vereiste van paragraaf 21(b) te voldoen:

- evalueren of er door de naleving van andere Standaarden verdere controle-informatie is, of zal worden, verkregen;
- uitbreiden van de uitgevoerde werkzaamheden bij het toepassen van één of meer vereisten; of
- uitvoeren van andere werkzaamheden die door de accountant in de gegeven omstandigheden noodzakelijk worden geacht.

Wanneer van geen van bovenstaande wordt verwacht dat ze in de gegeven omstandigheden praktisch uitvoerbaar of mogelijk zijn, zal de accountant niet in staat zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen en wordt hij door de Standaarden vereist het effect te bepalen op de controleverklaring of op zijn mogelijkheid om de opdracht te volbrengen.

Naleven van relevante vereisten

Relevante vereisten

(Zie Par. 22)

A74

In sommige gevallen is het mogelijk dat een Standaard (en daarmee alle vereisten die daarin zijn opgenomen) in de gegeven omstandigheden niet relevant is. Wanneer een entiteit bijvoorbeeld geen

interne auditfunctie heeft, is niets in Standaard 610[32] relevant.

A75

Een relevante Standaard kan voorwaardelijke vereisten bevatten. Een dergelijk vereiste is relevant wanneer de in het vereiste beoogde omstandigheden gelden en de voorwaarde is vervuld. In het algemeen zal het voorwaardelijke karakter van een vereiste hetzij expliciet hetzij impliciet zijn. Voorbeelden:

- het vereiste om het oordeel van de accountant aan te passen wanneer er een beperking van de reikwijdte[33] bestaat, vormt een expliciet voorwaardelijk vereiste;
- het vereiste om significante tekortkomingen in de interne beheersing die tijdens de controle zijn vastgesteld, te communiceren aan de met governance belaste personen[34], dat afhankelijk is van het bestaan van dergelijke vastgestelde tekortkomingen alsmede het vereiste om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen betreffende de presentatie en het toelichten van gesegmenteerde informatie in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving[35], dat geldt wanneer dat stelsel een dergelijke toelichting vereist of toestaat, vormen impliciete voorwaardelijke vereisten.

In bepaalde gevallen kan een vereiste worden omschreven als voorwaardelijk ten aanzien van de van toepassing zijnde wet- of regelgeving. Het is bijvoorbeeld mogelijk dat van de accountant wordt vereist om de controleopdracht terug te geven, *indien het teruggeven mogelijk is overeenkomstig de van kracht zijnde wet- of regelgeving*, of om iets te ondernemen, *tenzij dit is verboden door wet- of regelgeving*. Afhankelijk van het rechtsgebied, kan de toestemming of het verbod op grond van de wet- en regelgeving expliciet dan wel impliciet zijn.

Het afwijken van een vereiste

(Zie Par. 23)

A76

Standaard 230 stelt documentatievereisten vast voor uitzonderlijke omstandigheden waarin de accountant afwijkt van een relevante vereiste[36]. De Standaarden schrijven niet voor dat zou worden voldaan aan een vereiste die in de omstandigheden van de controle niet relevant is.

Het niet bereiken van een doelstelling

(Zie Par. 24)

A77

De vraag of een doelstelling is bereikt, is een kwestie van professionele oordeelsvorming door de accountant. Bij deze oordeelsvorming wordt rekening gehouden met de bevindingen van de controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd in overeenstemming met de vereisten van de Standaarden, met de evaluatie van de accountant of er voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen en met de vraag of er in de bijzondere omstandigheden van de controle nog meer moet worden gedaan teneinde de in de Standaarden vermelde doelstellingen te bereiken. Bijgevolg zijn omstandigheden die kunnen leiden tot het niet bereiken van een doelstelling onder meer die welke:

- de accountant ervan weerhouden de relevante vereisten van een Standaard na te leven;
- het niet praktisch uitvoerbaar of mogelijk maken dat de accountant aanvullende controlewerkzaamheden uitvoert of aanvullende controle-informatie verkrijgt die noodzakelijk wordt geacht door het overeenkomstig paragraaf 21 hanteren van de doelstellingen, bijvoorbeeld vanwege een beperking in de beschikbare controle-informatie.

A78

Controledocumentatie die voldoet aan de vereisten van Standaard 230 en aan de specifieke documentatievereisten van andere relevante Standaarden, verstrekt de controle-informatie waarop de accountant een conclusie over het bereiken van zijn algehele doelstellingen heeft gebaseerd. Terwijl de accountant niet apart (bijvoorbeeld in een checklist) hoeft te documenteren dat individuele doelstellingen bereikt zijn, helpt de documentatie van het niet bereiken van een doelstelling de accountant bij zijn evaluatie of dit niet bereiken van een doelstelling de accountant ervan heeft weerhouden zijn algehele doelstellingen te bereiken.

210 Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1

---

[32] Standaard 610, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors*.
[33] Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*, paragraaf 13.
[34] Standaard 265, *Meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing aan de met governance belaste personen en het management*, paragraaf 9.
[35] Standaard 501, *Controle-informatie – Specifieke overwegingen voor geselecteerde elementen*, paragraaf 13.
[36] Standaard 230, paragraaf 12.

Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot het overeenkomen van de voorwaarden van een controleopdracht met het management en, in voorkomend geval, met de met governance belaste personen. Dit omvat het vaststellen dat bepaalde randvoorwaarden voor een controle, waarvoor de verantwoordelijkheid bij het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen ligt, aanwezig zijn. Standaard 220[37] behandelt die aspecten van opdrachtaanvaarding die binnen de zeggenschap van de accountant liggen. (Zie Par. A1)

Ingangsdatum
2
Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstelling
3
De doelstelling van de accountant is het alleen dan aanvaarden of continueren van een controleopdracht wanneer de basis waarop deze moet worden uitgevoerd overeengekomen is door:
a. het vaststellen of de randvoorwaarden voor een controle aanwezig zijn; en
b. het confirmeren dat er een gemeenschappelijk begrip bestaat tussen de accountant en het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen over de voorwaarden van de controleopdracht.

Definities
4
Voor de toepassing van de Standaarden heeft de volgende term de hieronder weergegeven betekenis:
randvoorwaarden voor een controle – het door het management gebruikmaken van een aanvaardbaar stelsel inzake financiële verslaggeving bij het opstellen van de financiële overzichten en de overeenstemming van het management en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen met het uitgangspunt[38] op basis waarvan een controle wordt uitgevoerd.

5
Voor de toepassing van deze Standaard dienen verwijzingen naar 'het management' in het vervolg van deze tekst te worden gelezen als 'het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen'.

Vereisten

Randvoorwaarden voor een controle
6
Teneinde vast te stellen of de randvoorwaarden voor een controle aanwezig zijn, dient de accountant:
a. te bepalen of het stelsel inzake financiële verslaggeving dat bij het opstellen van de financiële overzichten zal worden toegepast, aanvaardbaar is; en (Zie Par. A2, A3, A4, A5, A6, A7, A8, A9 en A10)
b. de overeenstemming van het management te verkrijgen dat het zijn verantwoordelijkheid erkent en begrijpt: (Zie Par. A11, A12, A13, A14 en A21)
    1. voor het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, met inbegrip van de getrouwe weergave daarvan, indien relevant; (Zie Par. A15)
    2. voor de interne beheersing die het management noodzakelijk acht om het opstellen mogelijk te maken van de financiële overzichten die vrij zijn van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten; en (Zie Par. A16, A17, A18 en A19)
    3. om de accountant:
        a. toegang te verschaffen tot alle informatie waarvan het management kennis heeft en die relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten, zoals de vastleggingen, documentatie en andere aangelegenheden;
        b. aanvullende informatie te verschaffen die de accountant van het management voor het doel van de controle kan vragen; en
        c. onbeperkte toegang te verschaffen tot personen binnen de entiteit van wie de accountant vaststelt dat het noodzakelijk is controle-informatie te verkrijgen.

Beperking in reikwijdte voorafgaand aan het aanvaarden van de controleopdracht
7

[37] Standaard 220, *Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten.*
[38] Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden*, paragraaf 13.

Wanneer het management of de met governance belaste personen in de voorwaarden van een voorgestelde controleopdracht een zodanige beperking in de reikwijdte van het werk van de accountant opleggen dat de accountant van mening is dat de beperking zal resulteren in het formuleren door de accountant van een oordeelonthouding over de financiële overzichten, dient de accountant een dergelijke aan beperking onderhevig zijnde opdracht niet als een controleopdracht te aanvaarden, tenzij hij door wet- of regelgeving vereist is dit wel te doen.

Andere factoren die het aanvaarden van een controleopdracht beïnvloeden

8

Indien de randvoorwaarden van een controle niet aanwezig zijn, dient de accountant deze aangelegenheid met het management te bespreken. Tenzij hij door wet- of regelgeving vereist is dit wel te doen, dient de accountant de voorgestelde controleopdracht niet te aanvaarden:

a. indien de accountant heeft vastgesteld dat het stelsel inzake financiële verslaggeving dat bij het opstellen van de financiële overzichten moet worden toegepast niet aanvaardbaar is, behalve in situaties die in paragraaf 19 zijn beschreven; of
b. indien de in paragraaf 6(b) bedoelde overeenstemming niet is verkregen.

Overeenkomen van de voorwaarden van de controleopdracht

9

De accountant dient de voorwaarden van de controleopdracht overeen te komen met het management of met de met governance belaste personen, naargelang passend. (Zie Par. A22)

10

Behoudens het bepaalde in paragraaf 11 dienen de overeengekomen voorwaarden van de controleopdracht in een opdrachtbevestiging voor een controleopdracht of in een andere geschikte vorm van schriftelijke overeenkomst te worden vastgelegd, en dienen deze het volgende te bevatten: (Zie Par. A23, A24, A25, A26 en A27)

a. de doelstelling en reikwijdte van de controle van de financiële overzichten;
b. de verantwoordelijkheden van de accountant;
c. de verantwoordelijkheden van het management;
d. vermelding van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving voor het opstellen van de financiële overzichten; en
e. verwijzing naar de verwachte vorm en inhoud van alle verklaringen die door de accountant moeten worden uitgebracht; en (Zie Par. A24)
f. een vermelding dat er omstandigheden kunnen zijn waarin een verklaring kan afwijken van zijn verwachte vorm en inhoud.

11

Indien de voorwaarden van de controleopdracht zoals beschreven in paragraaf 10 voldoende gedetailleerd in wet- of regelgeving zijn vastgelegd, hoeft de accountant deze niet in een schriftelijke overeenkomst vast te leggen, maar wel het feit dat dergelijke wet- of regelgeving van toepassing is en dat het management zijn verantwoordelijkheden zoals aangegeven in paragraaf 6(b) erkent en begrijpt. (Zie Par. A23, A28 en A29)

12

Indien bij wet- of regelgeving verantwoordelijkheden van het management zijn vastgelegd die gelijk zijn aan die beschreven in paragraaf 6(b), kan de accountant vaststellen dat de wet- of regelgeving verantwoordelijkheden bevat die, op grond van de oordeelsvorming van de accountant, een gelijkwaardige uitwerking hebben als die welke in genoemde paragraaf zijn beschreven. Voor die verantwoordelijkheden die gelijkwaardig zijn, kan de accountant de bewoordingen van die wet- of regelgeving gebruiken om ze in de schriftelijke overeenkomst te beschrijven. Voor die verantwoordelijkheden die niet zodanig bij wet- of regelgeving zijn vastgelegd dat hun uitwerking gelijkwaardig is, dient in de schriftelijke overeenkomst de beschrijving in paragraaf 6(b) te worden gebruikt. (Zie Par. A28)

Doorlopende controles

13

Bij doorlopende controles dient de accountant in te schatten of de omstandigheden vereisen dat de voorwaarden van de controleopdracht worden herzien en of het noodzakelijk is de entiteit aan de bestaande voorwaarden van de controleopdracht te herinneren. (Zie Par. A30)

Aanvaarding van een wijziging in de voorwaarden van de controleopdracht

14

De accountant dient niet met een wijziging in de voorwaarden van de controleopdracht in te stemmen wanneer er geen redelijke rechtvaardiging bestaat om dat te doen. (Zie Par. A31, A32 en A33)

15

Indien er voorafgaand aan de afronding van de controleopdracht aan de accountant wordt gevraagd om de controleopdracht te wijzigen in een opdracht die een lager niveau van zekerheid inhoudt, dient de accountant vast te stellen of er een redelijke rechtvaardiging bestaat om dat te doen. (Zie Par. A34 en A35)

16
Indien de voorwaarden van de controleopdracht worden gewijzigd, dienen de accountant en het management de nieuwe voorwaarden van de opdracht overeen te komen en deze vast te leggen in een opdrachtbevestiging of een andere passende vorm van schriftelijke overeenkomst.
17
Indien de accountant niet kan instemmen met een wijziging in de voorwaarden van de controleopdracht en hem door het management niet wordt toegestaan om de oorspronkelijke controleopdracht voort te zetten, dient de accountant:
a. de opdracht terug te geven wanneer dat overeenkomstig de van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is; en
b. vast te stellen of er een eventuele verplichting bestaat, hetzij contractueel of anderszins, om de omstandigheden te rapporteren aan andere partijen, zoals de met governance belaste personen, eigenaren of regelgevers of toezichthouders.

Aanvullende overwegingen bij opdrachtaanvaarding

Financiële verslaggevingsstandaarden aangevuld door wet- of regelgeving
18
Indien financiële verslaggevingsstandaarden die zijn vastgesteld door een bevoegde of erkende organisatie die standaarden vaststelt, worden aangevuld door wet- of regelgeving, dient de accountant vast te stellen of er eventuele tegenstrijdigheden bestaan tussen de financiële verslaggevingstandaarden en de aanvullende vereisten. Indien dergelijke tegenstrijdigheden bestaan, dient de accountant met het management de aard van de aanvullende vereisten te bespreken en dient hij overeenstemming te bereiken over de vraag of:
- aan de aanvullende vereisten kan worden voldaan door aanvullende toelichtingen in de financiële overzichten op te nemen; of
- de beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving dienovereenkomstig kan worden aangepast;

Indien geen van de bovengenoemde opties mogelijk is, dient de accountant vast te stellen of het noodzakelijk is om het oordeel van de accountant aan te passen overeenkomstig Standaard 705[39]. (Zie Par. A36)

Stelsel inzake financiële verslaggeving voorgeschreven bij wet- of regelgeving – Andere aangelegenheden die op de aanvaarding van invloed zijn
19
Indien de accountant heeft vastgesteld dat het bij wet- of regelgeving voorgeschreven stelsel inzake financiële verslaggeving niet aanvaardbaar zou zijn maar gezien het feit dat het bij wet- of regelgeving is voorgeschreven, dient de accountant de controleopdracht uitsluitend te aanvaarden indien de volgende voorwaarden aanwezig zijn: (Zie Par. A37)
a. het management stemt ermee in om aanvullende toelichtingen in de financiële overzichten op te nemen die vereist zijn om te voorkomen dat de financiële overzichten misleidend zijn; en
b. er wordt in de voorwaarden van de controleopdracht opgenomen dat:
    1. de controleverklaring bij de financiële overzichten een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden zal bevatten, die de aandacht van de gebruikers op de aanvullende toelichtingen zal vestigen, overeenkomstig Standaard 706[40]; en
    2. tenzij op grond van wet- of regelgeving van de accountant wordt vereist om een oordeel tot uitdrukking te brengen over de financiële overzichten door middel van de formuleringen 'vormt in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave' of 'geeft een getrouw beeld' in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, zal het oordeel van de accountant over de financiële overzichten dergelijke formuleringen niet bevatten.

20
Indien de voorwaarden die in paragraaf 19 zijn uiteengezet, niet aanwezig zijn en indien bij wet- of regelgeving van de accountant wordt vereist dat hij de controleopdracht aanvaardt, dient de accountant:
a. de invloed van het misleidende karakter van de financiële overzichten op de controleverklaring te evalueren; en
b. in de voorwaarden van de controleopdracht een passende verwijzing naar deze aangelegenheid op te nemen.

Controleverklaring voorgeschreven bij wet- of regelgeving

[39] Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*
[40] Standaard 706, *Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*

21
In sommige gevallen wordt in de wet- of regelgeving van het relevante rechtsgebied de indeling en formulering van de controleverklaring vastgelegd in een vorm of in termen die aanzienlijk afwijken van de vereisten van de Standaarden. In deze omstandigheden dient de accountant te evalueren:
a. of de gebruikers de zekerheid die uit de controle van de financiële overzichten is verkregen, verkeerd zouden kunnen begrijpen; en, zo ja,
b. of een aanvullende uiteenzetting in de controleverklaring de kans op misverstanden kan beperken[41].
Indien de accountant concludeert dat aanvullende uiteenzetting in de controleverklaring de kans op misverstanden niet kan beperken, dient de accountant de controleopdracht niet te aanvaarden, tenzij hij door wet- of regelgeving vereist wordt dit wel te doen. Een controle die in overeenstemming met dergelijke wet- of regelgeving wordt uitgevoerd, is niet in overeenstemming met de Standaarden. Bijgevolg dient de accountant in de controleverklaring op geen enkele manier te kennen te geven dat de controle overeenkomstig de Standaarden zou zijn uitgevoerd[42]. (Zie Par. A38 en A39)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Toepassingsgebied van deze Standaard
(Zie Par. 1)
A1
Assuranceopdrachten, welke controleopdrachten omvatten, mogen alleen worden aanvaard wanneer de accountant van mening is dat aan ethische voorschriften als onafhankelijkheid en vakbekwaamheid zal worden voldaan en wanneer de opdracht bepaalde kenmerken vertoont[43]. De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot ethische voorschriften in de context van de aanvaarding van een controleopdracht en voor zover zij onder de zeggenschap van de accountant vallen, worden behandeld in Standaard 220[44]. Deze Standaard behandelt die aangelegenheden (of randvoorwaarden) die onder de zeggenschap van de entiteit vallen en waarover het management en de accountant overeenstemming dienen te bereiken.

Randvoorwaarden voor een controle

Het stelsel inzake financiële verslaggeving
(Zie Par. 6(a))
A2
Een voorwaarde voor aanvaarding van een assuranceopdracht is dat de criteria waaraan in de definitie van een assuranceopdracht wordt gerefereerd, toepasbaar en toegankelijk zijn voor de beoogde gebruikers[45]. Criteria zijn de *benchmarks* die worden gebruikt om het object van onderzoek te evalueren of de waarde ervan te bepalen en omvatten *benchmarks* voor presentatie en toelichting wanneer dit relevant is. Geschikte criteria maken een redelijk consistente evaluatie of waardering van een object van onderzoek mogelijk in de context van professionele oordeelsvorming. Voor de toepassing van de Standaarden voorziet het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving in de criteria die de accountant hanteert om de financiële overzichten te controleren, met inbegrip van de getrouwe weergave ervan, indien dit relevant is.
A3
Zonder een aanvaardbaar stelsel inzake financiële verslaggeving heeft het management geen geschikte basis om de financiële overzichten op te stellen en heeft de accountant geen geschikte criteria voor het controleren van de financiële overzichten. In veel gevallen kan de accountant ervan uitgaan dat het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving aanvaardbaar is, zoals beschreven in de paragrafen A8 en A9.

Het vaststellen van de aanvaardbaarheid van het stelsel inzake financiële verslaggeving
A4
Factoren die relevant zijn voor het vaststellen door de accountant van de aanvaardbaarheid van het stelsel inzake financiële verslaggeving dat bij het opstellen van de financiële overzichten moet worden toegepast, zijn onder meer:
- de aard van de entiteit (bijvoorbeeld, of het een onderneming is, een entiteit in de publieke sector of een non-profitorganisatie);
- het doel van de financiële overzichten (bijvoorbeeld, of zij zijn opgesteld om in de gemeenschappelijke financiële informatiebehoeften van een brede groep gebruikers, dan wel in de financiële

[41] Standaard 706.
[42] Zie ook Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*, paragraaf 43.
[43] *Stramien voor assuranceopdrachten*, paragraaf 17.
[44] Standaard 220, paragraaf 9, 10 en 11.
[45] *Stramien voor assuranceopdrachten*, paragraaf 17(b)(ii).

informatiebehoeften van specifieke gebruikers te voorzien);
- de aard van de financiële overzichten (bijvoorbeeld, of de financiële overzichten een volledige set financiële overzichten zijn, dan wel een enkel financieel overzicht); en
- de vraag of wet- of regelgeving het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving voorschrijft.

A5
Veel gebruikers van financiële overzichten bevinden zich niet in een positie om financiële overzichten te eisen die op hun specifieke informatiebehoeften zijn toegesneden. Hoewel niet in alle informatiebehoeften van specifieke gebruikers kan worden voorzien, zijn er financiële informatiebehoeften die gemeenschappelijk zijn voor een brede groep gebruikers. Financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel inzake financiële verslaggeving dat erop gericht is in de gemeenschappelijke informatiebehoefte van een brede groep gebruikers te voorzien, worden ook wel aangeduid als financiële overzichten voor algemene doeleinden.

A6
In sommige gevallen zullen er financiële overzichten worden opgesteld in overeenstemming met een stelsel inzake financiële verslaggeving dat erop gericht is in de financiële informatiebehoeften van specifieke gebruikers te voorzien. Dergelijke financiële overzichten worden aangeduid als financiële overzichten voor specifieke doeleinden. De financiële informatiebehoeften van de beoogde gebruikers zullen het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving in deze omstandigheden bepalen. Standaard 800 bespreekt de aanvaardbaarheid van stelsels inzake financiële verslaggeving die erop gericht zijn in de financiële informatiebehoeften van specifieke gebruikers te voorzien[46].

A7
Tekortkomingen in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving die een indicatie zijn dat het stelsel niet aanvaardbaar is, worden mogelijk pas opgemerkt nadat de controleopdracht is aanvaard. Wanneer gebruik van dat stelsel bij wet- of regelgeving wordt voorgeschreven, zijn de vereisten van de paragrafen 19 en 20 van toepassing. Wanneer gebruik van dat stelsel niet bij wet- of regelgeving wordt voorgeschreven, kan het management besluiten om een ander stelsel toe te passen dat wel aanvaardbaar is. Wanneer het management dat doet, worden, zoals wordt vereist op grond van paragraaf 16, nieuwe voorwaarden van de controleopdracht overeengekomen teneinde de wijziging van het stelsel te weerspiegelen aangezien de eerder overeengekomen voorwaarden niet meer accuraat zijn.

Stelsels voor algemene doeleinden

A8
Momenteel is er geen objectieve en gezaghebbende basis die algemeen en wereldwijd erkend is voor het beoordelen van de aanvaardbaarheid van stelsels voor algemene doeleinden. Bij het ontbreken van een dergelijke basis worden financiële verslaggevingstandaarden die worden vastgesteld door organisaties die bevoegd of erkend zijn om standaarden uit te vaardigen die door bepaalde soorten entiteiten moeten worden gebruikt, geacht aanvaardbaar te zijn voor financiële overzichten voor algemene doeleinden die door dergelijke entiteiten worden opgesteld, op voorwaarde dat de organisaties een vastgesteld en transparant proces volgen waarvan de overweging en in aanmerkingneming van de zienswijzen van een brede groep belanghebbenden deel uitmaken. Voorbeelden van dergelijke financiële verslaggevingstandaarden zijn onder meer:
- de *International Financial Reporting Standards* (IFRS) uitgevaardigd door de International Accounting Standards Board;
- de *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) uitgevaardigd door de International Public Sector Accounting Standards Board; en
- grondslagen voor financiële verslaggeving uitgevaardigd door een bevoegde of erkende organisatie die in een bepaald rechtsgebied standaarden vaststelt, op voorwaarde dat de organisatie een vastgesteld en transparant proces volgt waarvan de overweging en in aanmerkingneming van de zienswijzen van een brede groep belanghebbenden deel uitmaken.

In wet- of regelgeving die het opstellen van financiële overzichten voor algemene doeleinden regelt, worden deze financiële verslaggevingstandaarden vaak aangeduid als het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Stelsels inzake financiële verslaggeving die bij wet- of regelgeving zijn voorgeschreven

A9
Overeenkomstig paragraaf 6(a) wordt van de accountant vereist dat hij vaststelt of het stelsel inzake financiële verslaggeving dat bij het opstellen van de financiële overzichten moet worden toegepast, aanvaardbaar is. In sommige rechtsgebieden kan het stelsel inzake financiële verslaggeving dat bij het opstellen van financiële overzichten voor algemene doeleinden voor bepaalde soorten entiteiten moet worden gebruikt, bij wet- of regelgeving worden voorgeschreven. Bij het ontbreken van aanwijzingen

[46] Standaard 800, *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden*, paragraaf 8.

van het tegendeel, wordt een dergelijk stelsel inzake financiële verslaggeving geacht aanvaardbaar te zijn voor financiële overzichten voor algemene doeleinden die door dergelijke entiteiten worden opgesteld. Ingeval het stelsel niet aanvaardbaar wordt geacht, zijn de paragrafen 19 en 20 van toepassing.

Rechtsgebieden die geen organisaties die standaarden vaststelt of voorgeschreven stelsel inzake financiële verslaggeving hebben

A10

Wanneer een entiteit geregistreerd staat of werkzaam is in een rechtsgebied dat geen bevoegde of erkende organisatie heeft die standaarden vaststelt, of waar het gebruik van het stelsel inzake financiële verslaggeving niet bij wet- of regelgeving wordt voorgeschreven, bepaalt het management welk stelsel inzake financiële verslaggeving bij het opstellen van de financiële overzichten moet worden toegepast. Bijlage 2 bevat leidraden voor het bepalen van de aanvaardbaarheid van de stelsels inzake financiële verslaggeving in dergelijke omstandigheden.

Overeenstemming over de verantwoordelijkheden van het management

(Zie Par. 6(b))

A11

Een controle overeenkomstig de Standaarden wordt uitgevoerd met als uitgangspunt dat het management de verantwoordelijkheden die in paragraaf 6(b)[47] zijn weergegeven, heeft erkend en begrijpt. In bepaalde rechtsgebieden kunnen dergelijke verantwoordelijkheden in wet- of regelgeving zijn gespecificeerd. In andere rechtsgebieden kan er weinig of geen wettelijke of regelgevende definiëring van dergelijke verantwoordelijkheden bestaan. Standaarden prevaleren in dergelijke aangelegenheden niet boven wet- of regelgeving. Het concept van een onafhankelijke controle vereist echter dat de rol van de accountant niet inhoudt dat verantwoordelijkheid wordt genomen voor het opstellen van de financiële overzichten of voor de daarmee verband houdende interne beheersing van de entiteit, alsmede dat de accountant een redelijke verwachting heeft omtrent het verkrijgen van de informatie die noodzakelijk is voor de controle (inclusief informatie verkregen buiten het grootboek en subgrootboeken), voor zover het management in staat is die te verstrekken of te verkrijgen. Derhalve is het uitgangspunt fundamenteel voor het uitvoeren van een onafhankelijke controle. Om misverstanden te voorkomen, wordt er in het kader van het overeenkomen en vastleggen van de voorwaarden van de controleopdracht als bedoeld in de paragrafen 9, 10, 11 en 12 overeenstemming met het management bereikt over het feit dat het erkent en begrijpt dat het dergelijke verantwoordelijkheden heeft.

A12

De manier waarop de verantwoordelijkheden voor financiële verslaggeving zijn verdeeld tussen het management en de met governance belaste personen zal variëren naar gelang van de middelen en de structuur van de entiteit en van eventuele relevante wet- of regelgeving, alsmede van de respectieve rol van het management en de met governance belaste personen. In de meeste gevallen is het management verantwoordelijk voor de uitvoering terwijl de met governance belaste personen toezicht op het management uitoefenen. In sommige gevallen zullen de met governance belaste personen de verantwoordelijkheid hebben of op zich nemen om de financiële overzichten goed te keuren of om de interne beheersing van de entiteit met betrekking tot de financiële verslaggeving te monitoren. In grotere entiteiten of entiteiten in de publieke sector kan een subgroep van de met governance belaste personen, zoals een auditcomité, met bepaalde toezichtverantwoordelijkheden worden belast.

A13

Standaard 580 vereist dat de accountant het management vraagt schriftelijke bevestigingen te verstrekken van het feit dat het bepaalde van zijn verantwoordelijkheden heeft vervuld[48]. Het kan derhalve passend zijn om het management ervan in kennis te stellen dat ontvangst van dergelijke schriftelijke bevestigingen en van de door andere Standaarden vereiste schriftelijke bevestigingen wordt verwacht, alsmede, daar waar noodzakelijk, van schriftelijke bevestigingen om overige controle-informatie te onderbouwen die relevant is voor de financiële overzichten of voor een of meer specifieke beweringen in de financiële overzichten.

A14

Wanneer het management zijn verantwoordelijkheden niet erkent of weigert de schriftelijke bevestigingen te verstrekken, is de accountant niet in staat om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen[49]. In die omstandigheden is het voor de accountant niet passend om de controleopdracht te aanvaarden, tenzij van de accountant bij wet- of regelgeving wordt vereist dit wel te doen. In gevallen waarin van de accountant wordt vereist dat hij de controleopdracht aanvaardt, kan het noodzakelijk zijn dat de accountant het belang van deze aangelegenheden aan het management uiteenzet, alsmede de implicaties voor de controleverklaring.

---

[47] Standaard 200, paragraaf A4.
[48] Standaard 580, *Schriftelijke Bevestigingen*, paragraaf 10 en 11.
[49] Standaard 580, paragraaf A26.

Het opstellen van de financiële overzichten
(Zie Par. 6(b)(i))
A15
De meeste stelsels inzake financiële verslaggeving omvatten vereisten die betrekking hebben op de presentatie van de financiële overzichten; voor dergelijke stelsels omvat het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het stelsel inzake financiële verslaggeving de presentatie. In het geval van een getrouw-beeld-stelsel is het belang van de verslaggevingsdoelstelling van getrouwe weergave zodanig dat het met het management overeengekomen uitgangspunt een specifieke verwijzing naar getrouwe weergave omvat, dan wel naar de verantwoordelijkheid om te waarborgen dat de financiële overzichten 'een getrouw beeld geven' in overeenstemming met het stelsel inzake financiële verslaggeving.

Interne Beheersing
(Zie Par. 6(b)(ii))
A16
Het management onderhoudt de interne beheersing die het nodig acht om het opstellen van financiële overzichten mogelijk te maken die vrij zijn van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten. Vanwege de inherente beperkingen van interne beheersing kan interne beheersing, ongeacht hoe effectief die is, een entiteit slechts een redelijke mate van zekerheid bieden aangaande het bereiken van de financiële verslaggevingsdoelstellingen van de entiteit[50].
A17
Een onafhankelijke controle die overeenkomstig de Standaarden wordt uitgevoerd, vormt geen substituut voor het onderhouden van de interne beheersing die noodzakelijk is voor het opstellen door het management van de financiële overzichten. Derhalve wordt van de accountant vereist dat hij de overeenstemming van het management verkrijgt dat het zijn verantwoordelijkheid voor de interne beheersing erkent en begrijpt. De overeenstemming die op grond van paragraaf 6(b)(ii) wordt vereist, impliceert echter niet dat de accountant tot de conclusie komt dat de interne beheersing van het management haar doel heeft bereikt of vrij van tekortkomingen is.
A18
Het is aan het management om vast te stellen welke interne beheersing noodzakelijk is om het opstellen van de financiële overzichten mogelijk te maken. De term 'interne beheersing' omvat een breed scala aan activiteiten binnen de componenten van het systeem van interne beheersing die kunnen worden beschreven als de interne beheersingsomgeving; het risico-inschattingsproces van de entiteit; het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing te monitoren, het informatiesysteem alsmede communicatie; en interne beheersingsactiviteiten. Deze verdeling weerspiegelt echter niet noodzakelijkerwijs de wijze waarop een bepaalde entiteit haar interne beheersing kan opzetten, implementeren en onderhouden, dan wel de wijze waarop zij een bepaalde component kan classificeren[51]. De interne beheersing van een entiteit (in het bijzonder haar administratie en vastleggingen of administratieve systemen) zal een weergave zijn van de behoeften van het management, de complexiteit van de bedrijfsactiviteit, de aard van de risico's waaraan de entiteit onderhevig is, alsmede relevante wet- of regelgeving.
A19
In sommige rechtsgebieden kan wet- of regelgeving refereren aan de verantwoordelijkheid van het management voor de adequaatheid van administratie en vastleggingen, dan wel van administratieve systemen. In sommige gevallen kan de algemene praktijk het onderscheid veronderstellen tussen administratie en vastleggingen of administratieve systemen aan de ene kant en de interne beheersing of interne beheersingsmaatregelen aan de andere kant. Aangezien administratie en vastleggingen, of administratieve systemen, een integrerend onderdeel zijn van de interne beheersing als omschreven in paragraaf A18, wordt hiernaar in paragraaf 6(b)(ii) geen specifieke verwijzing gemaakt voor de beschrijving van de verantwoordelijkheid van het management. Om misverstanden te voorkomen, kan het passend zijn dat de accountant aan het management de reikwijdte van deze verantwoordelijkheid uiteenzet.

Additionele informatie
(Zie Par. 6(b)(iii)(b))
A20
Additionele informatie die de accountant kan vragen aan het management voor het doel van de controle kunnen, indien van toepassing, aangelegenheden met betrekking tot andere informatie in overeenstemming met Standaard 720 omvatten. Wanneer de accountant verwacht om andere informatie te verkrijgen na de datum van de controleverklaring, kunnen de voorwaarden van de controleopdracht ook de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot dergelijke

[50] Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving*, paragraaf A54.
[51] Standaard 315, paragraaf A91 en bijlage 3.

andere informatie omvatten inclusief, indien van toepassing, de maatregelen die passend of noodzakelijk kunnen zijn als de accountant concludeert dat er een afwijking van materieel belang in de andere informatie bestaat in andere informatie die is verkregen na de datum van de controleverklaring.

Voor kleinere entiteit geldende overwegingen
(Zie Par. 6(b))
A21
Een van de doelen van het overeenkomen van de voorwaarden van een controleopdracht is het vermijden van misverstanden over de respectieve verantwoordelijkheden van het management en de accountant. Bijvoorbeeld, wanneer een derde partij ondersteuning heeft geboden bij het opstellen van de financiële overzichten kan het nuttig zijn om het management eraan te herinneren dat het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving zijn verantwoordelijkheid blijft.

Overeenkomen van de voorwaarden van de controleopdracht
(Zie Par. 9)
A22
De rol van het management en van de met governance belaste personen bij het overeenkomen van de voorwaarden van de controleopdracht namens de entiteit is afhankelijk van de governance-structuur van de entiteit en relevante wet- of regelgeving.

Opdrachtbevestiging voor een controleopdracht of een andere vorm van een schriftelijke overeenkomst
(Zie Par. 10 en 11)[52]
A23
Het is in het belang van zowel de entiteit als de accountant dat de accountant een opdrachtbevestiging voor een controleopdracht verstuurt voor de aanvang van de controle teneinde misverstanden met betrekking tot de controle te voorkomen. In sommige landen kunnen de doelstelling en de reikwijdte van een controle en de verantwoordelijkheden van het management en van de accountant evenwel voldoende door de wet zijn vastgesteld; dat wil zeggen dat zij de in paragraaf 10 beschreven aangelegenheden voorschrijven. Hoewel in deze omstandigheden paragraaf 11 toestaat dat de accountant in de schriftelijke opdrachtbevestiging slechts een verwijzing opneemt naar het feit dat de relevante wet- of regelgeving van toepassing is en dat het management zijn verantwoordelijkheden erkent en begrijpt zoals die in paragraaf 6(b) zijn uiteengezet, kan de accountant het toch passend achten om de in paragraaf 10 beschreven aangelegenheden in een opdrachtbevestiging voor een controleopdracht op te nemen ter informatie van het management.

Vorm en inhoud van de opdrachtbevestiging voor een controleopdracht
A24
De vorm en inhoud van de opdrachtbevestiging voor een controleopdracht kunnen voor iedere entiteit verschillen. De informatie die in de opdrachtbevestiging voor een controleopdracht over de verantwoordelijkheden van de accountant is opgenomen, kan op Standaard 200 gebaseerd zijn[53]. De paragrafen 6(b) en 12 van deze Standaard handelen over de beschrijving van de verantwoordelijkheden van het management. Naast het opnemen van de op grond van paragraaf 10 vereiste aangelegenheden kan in een opdrachtbevestiging voor een controleopdracht worden verwezen naar bijvoorbeeld:

- uitwerking van de reikwijdte van de controle, met inbegrip van een verwijzing naar de van toepassing zijnde wet- en regelgeving, Standaarden, alsmede ethische en andere uitspraken van beroepsorganisaties waaraan de accountant zich houdt;
- de vorm van iedere andere communicatie van resultaten van de controleopdracht;
- de vereiste voor de accountant om kernpunten van de controle te communiceren in overeenstemming met Standaard 701;[54]
- het feit dat vanwege de inherente beperkingen van een controle, samen met de inherente beperkingen van de interne beheersing, het onvermijdbare risico bestaat dat bepaalde van materieel belang zijnde afwijkingen niet kunnen worden gedetecteerd, zelfs wanneer de controle naar behoren is gepland en uitgevoerd overeenkomstig de Standaarden;
- afspraken met betrekking tot het plannen en uitvoeren van de controle, met inbegrip van de samenstelling van het controleteam;
- de verwachting dat het management schriftelijke bevestigingen zal verstrekken (zie ook Par. A13);
- de verwachting dat het management toegang zal verlenen tot alle informatie waarvan het

[52] In de paragrafen die volgen, dient elke verwijzing naar een opdrachtbevestiging voor een controleopdracht te worden gezien als een verwijzing naar een opdrachtbevestiging voor een controleopdracht of een andere passende vorm van een schriftelijke overeenkomst.
[53] Standaard 200, paragraaf 3, 4, 5, 6, 7, 8 en 9.
[54] Standaard 701, *Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*

management zich bewust is dat deze relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten, inclusief een verwachting dat het management toegang tot informatie zal verlenen die relevant is voor toelichtingen;
- de overeenstemming van het management om aan de accountant tijdig in concept de financiële overzichten ter beschikking te stellen, inclusief alle informatie die relevant is voor het opstellen daarvan, verkregen binnen of buiten het grootboek en de subgrootboeken (inclusief alle informatie die relevant is voor het opstellen van toelichtingen) en de eventuele andere informatie[55] teneinde de accountant in staat te stellen de controle in overeenstemming met het voorgestelde tijdschema af te ronden;
- de overeenstemming van het management om de accountant te informeren over feiten die op de financiële overzichten van invloed kunnen zijn en waarvan het management kennis kan krijgen gedurende de periode tussen de datum van de controleverklaring en de datum waarop de financiële overzichten worden gepubliceerd;
- de basis waarop de vergoedingen worden berekend en eventuele factureringsafspraken;
- het verzoek aan het management om de ontvangst van de opdrachtbevestiging voor een controle-opdracht te bevestigen en in te stemmen met de voorwaarden van de opdracht die daarin zijn aangegeven.

A25

Als van de accountant niet vereist is om kernpunten van de controle te communiceren, kan het behulpzaam zijn voor de accountant om een referentie te maken in de voorwaarden van de controle-opdracht voor de mogelijkheid om kernpunten van de controle te communiceren in de controleverklaring en in sommige rechtsgebieden kan het noodzakelijk zijn voor de accountant om een referentie naar deze mogelijkheid op te nemen om de mogelijkheid hiervoor te behouden.

A26

Waar relevant, zouden de volgende punten ook in de opdrachtbevestiging voor een controleopdracht kunnen worden opgenomen:
- afspraken met betrekking tot de betrokkenheid van andere accountants en deskundigen bij bepaalde aspecten van de controle;
- afspraken met betrekking tot de betrokkenheid van interne auditors en andere staf van de entiteit;
- afspraken die met de eventuele voorgaande accountant moeten worden gemaakt in het geval van een initiële controle;
- een verwijzing naar en beschrijving van de verantwoordelijkheden van de accountant op grond van wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften die rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit adresseren;
- iedere beperking van de aansprakelijkheid van de accountant wanneer deze mogelijk bestaat;
- een verwijzing naar eventuele verdere afspraken tussen de accountant en de entiteit;
- eventuele verplichtingen om werkdocumenten inzake de controle aan andere partijen te verstrekken.

Een voorbeeld van een opdrachtbevestiging voor een controleopdracht is weergegeven in Bijlage 1.

Controles van groepsonderdelen

A27

Wanneer de accountant van een moedermaatschappij ook de accountant van een groepsonderdeel is, kunnen de volgende factoren van invloed zijn op de beslissing of een aparte opdrachtbevestiging voor een controleopdracht naar het groepsonderdeel wordt gestuurd:
- de vraag wie de accountant van het groepsonderdeel aanstelt;
- de vraag of er over het groepsonderdeel een aparte controleverklaring wordt uitgebracht;
- wettelijke vereisten betreffende aanstellingen in het kader van de controle;
- mate van eigendom door de moedermaatschappij; en
- mate van onafhankelijkheid van het management van het groepsonderdeel ten opzichte van de moedermaatschappij.

Verantwoordelijkheden van het management die bij wet- of regelgeving worden voorgeschreven
(Zie Par. 11 en 12)

A28

Indien de accountant in de in de paragrafen A23 en A29 beschreven omstandigheden concludeert dat het niet noodzakelijk is om bepaalde voorwaarden van de controleopdracht vast te leggen in een opdrachtbevestiging voor een controleopdracht wordt bij paragraaf 11 toch van de accountant vereist dat hij de schriftelijke bevestiging van het management krijgt dat het erkent en begrijpt dat het de in paragraaf 6(b) beschreven verantwoordelijkheden heeft. Overeenkomstig paragraaf 12 kan een dergelijke schriftelijke overeenkomst echter de bewoordingen van de wet- of regelgeving gebruiken indien dergelijke wet- of regelgeving de verantwoordelijkheden van het management vaststelt die in

[55] Zoals gedefinieerd in Standaard 720, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie*.

hun uitwerking gelijkwaardig zijn aan de in paragraaf 6(b) beschreven verantwoordelijkheden. De beroepsorganisatie voor accountants, de organisatie die controlestandaarden vaststelt, of de regelgever of toezichthouder op het gebied van de controle binnen een rechtsgebied kunnen leidraden hebben verschaft over de vraag of de beschrijving in wet- of regelgeving gelijkwaardig is.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden
A29
Wet- of regelgeving die de werking van controles in de publieke sector regelt, stelt over het algemeen het aanstellen van een accountant voor de publieke sector verplicht en geeft gewoonlijk de verantwoordelijkheden en de bevoegdheden van de accountant weer, met inbegrip van de bevoegdheid tot toegang tot de vastleggingen en andere informatie van een entiteit. Wanneer de voorwaarden van de controleopdracht voldoende gedetailleerd in wet- of regelgeving zijn beschreven, kan de accountant in de publieke sector evenwel van oordeel zijn dat er voordelen verbonden zijn aan het verstrekken van een uitgebreidere opdrachtbevestiging voor een controleopdracht dan wordt toegestaan op grond van paragraaf 11.

Doorlopende controles
(Zie Par. 13)
A30
De accountant kan beslissen om niet iedere periode een nieuwe opdrachtbevestiging voor een controleopdracht of een andere schriftelijke overeenkomst te sturen. De volgende factoren kunnen het passend maken om de voorwaarden van de controleopdracht te herzien of om de entiteit aan de bestaande voorwaarden te herinneren:
- elke indicatie dat de entiteit de doelstelling en de reikwijdte van de controle verkeerd begrijpt;
- elke herziene of speciale voorwaarde van de controleopdracht;
- een recente wijziging in het senior management;
- een significante wijziging in eigendomsverhoudingen;
- een significante wijziging in de aard of omvang van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit;
- een wijziging in krachtens wet- of regelgeving geldende vereisten;
- een wijziging in het stelsel inzake financiële verslaggeving dat is toegepast voor het opstellen van de financiële overzichten;
- een wijziging in andere verslaggevingsvereisten.

Aanvaarding van een wijziging in de voorwaarden van de controleopdracht

Verzoek tot wijziging in de voorwaarden van de controleopdracht
(Zie Par. 14)
A31
Een verzoek van de entiteit aan de accountant om de voorwaarden van de controleopdracht te wijzigen, kan voortkomen uit een verandering in de omstandigheden die van invloed is op de noodzaak voor de dienst, een misverstand aangaande de aard van de controle zoals die oorspronkelijk was gevraagd dan wel een beperking in de reikwijdte van de controleopdracht, hetzij opgelegd door het management, hetzij veroorzaakt door andere omstandigheden. Zoals vereist op grond van paragraaf 14 neemt de accountant de rechtvaardiging voor het verzoek in overweging, in het bijzonder de gevolgen van een beperking in de reikwijdte van de controleopdracht.
A32
Een verandering in omstandigheden die invloed heeft op de vereisten van de entiteit of een misverstand aangaande de aard van de oorspronkelijk aangevraagde dienst kan worden beschouwd als een redelijke basis voor een verzoek tot een wijziging in de voorwaarden van de controleopdracht.
A33
Een wijziging kan daarentegen niet als redelijk worden beschouwd indien blijkt dat de wijziging betrekking heeft op informatie die incorrect, onvolledig of anderszins onbevredigend is. Een voorbeeld zou kunnen zijn wanneer de accountant niet in staat is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot debiteuren en de entiteit vraagt of de controleopdracht kan worden gewijzigd in een beoordelingsopdracht teneinde een oordeel met beperking of een oordeelonthouding te vermijden.

Verzoek tot wijziging in een beoordelingsopdracht of in een aan assurance verwante opdracht
(Zie Par. 15)
A34
Voordat een wijziging van een controleopdracht in een beoordelingsopdracht of een aan assurance verwante opdracht kan worden overeengekomen, is het mogelijk dat een accountant die de opdracht had een controle overeenkomstig de Standaarden uit te voeren, naast de aangelegenheden waarnaar in de bovenstaande paragrafen A31–A33 wordt verwezen, de wettelijke of contractuele implicaties van de wijziging moet inschatten.
A35

Indien de accountant tot de conclusie komt dat er een redelijke rechtvaardiging is om de controleopdracht te wijzigen in een beoordelingsopdracht of een aan assurance verwante opdracht, kunnen de tot de wijzigingsdatum verrichte controlewerkzaamheden relevant zijn voor de gewijzigde opdracht; het uit te voeren werk en de uit te brengen rapportage moeten echter zodanig zijn dat zij passend zijn voor de herziene opdracht. Om te voorkomen dat de lezer in verwarring wordt gebracht, zal de rapportering over de aan assurance verwante opdracht geen verwijzingen bevatten naar:

a. de oorspronkelijke controleopdracht; of
b. alle werkzaamheden die tijdens de oorspronkelijke controleopdracht uitgevoerd kunnen zijn, behalve wanneer de controleopdracht is gewijzigd in een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden, en verwijzing naar de uitgevoerde werkzaamheden dus een normaal onderdeel vormt van de rapportage.

Aanvullende overwegingen bij opdrachtaanvaarding

Financiële verslaggevingsstandaarden aangevuld door wet- of regelgeving
(Zie Par. 18)
A36
In sommige rechtsgebieden kan wet- of regelgeving de financiële verslaggevingsstandaarden die zijn vastgesteld door een bevoegde of erkende organisatie die standaarden vaststelt, aanvullen met aanvullende vereisten die betrekking hebben op het opstellen van financiële overzichten. In die rechtsgebieden omvat het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving in het kader van het toepassen van de Standaarden zowel het aangegeven stelsel inzake financiële verslaggeving als die aanvullende vereisten, op voorwaarde dat zij niet in strijd zijn met het aangegeven stelsel inzake financiële verslaggeving. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn wanneer bij wet- of regelgeving toelichtingen worden voorgeschreven naast die welke vereist zijn bij financiële verslaggevingstandaarden of wanneer bij wet- of regelgeving het scala wordt beperkt van de aanvaardbare keuzes die binnen de stelsels inzake financiële verslaggeving kunnen worden gemaakt[56].

Stelsel inzake financiële verslaggeving voorgeschreven bij wet- of regelgeving – Andere aangelegenheden die op de aanvaarding van invloed zijn
(Zie Par. 19)
A37
Bij wet- of regelgeving kan worden voorgeschreven dat in de bewoordingen van het oordeel van de accountant de formuleringen ‘vormt in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave’ of ‘geeft een getrouw beeld’ worden gehanteerd ingeval de accountant tot de conclusie komt dat het stelsel inzake financiële verslaggeving dat bij wet- of regelgeving is voorgeschreven anders onaanvaardbaar zou zijn geweest. In dit geval verschillen de termen van de voorgeschreven bewoordingen van de controleverklaring significant van de vereisten van de Standaarden (Zie Par. 21).

De controleverklaring voorgeschreven bij wet- of regelgeving
(Zie Par. 21)
A38
Overeenkomstig de Standaarden dient de accountant niet te vermelden dat de Standaarden zijn nageleefd, tenzij de accountant heeft voldaan aan alle Standaarden die relevant zijn voor de controle[57]. Wanneer de opmaak of de bewoordingen van de controleverklaring bij wet- of regelgeving worden voorgeschreven in een vorm of in termen die significant verschillen van de vereisten van de Standaarden en de accountant tot de conclusie komt dat aanvullende uitleg in de controleverklaring de kans op misverstanden niet kan beperken, kan de accountant overwegen een vermelding in de controleverklaring op te nemen die aangeeft dat de controle niet overeenkomstig de Standaarden is uitgevoerd. De accountant wordt echter aangemoedigd om de Standaarden toe te passen, met inbegrip van de Standaarden die betrekking hebben op de controleverklaring, voor zover dat praktisch uitvoerbaar is, niettegenstaande het feit dat het de accountant niet is toegestaan om te vermelden dat de controle overeenkomstig de Standaarden is uitgevoerd.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden
A39
In de publieke sector kunnen er specifieke vereisten bestaan binnen de wetgeving die het controlemandaat regelt; van de accountant kan bijvoorbeeld worden vereist dat hij direct aan een Minister, de wetgevende macht of het publiek rapporteert indien de entiteit zou proberen de reikwijdte van de controle te beperken.

[56] Standaard 700, paragraaf 15, omvat een vereiste met betrekking tot de evaluatie of de financiële overzichten adequaat verwijzen naar het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving of dit stelsel voorschrijven.
[57] Standaard 200, paragraaf 20.

Bijlage 1: Voorbeelden van opdrachtbevestigingen voor een controleopdracht

Voor voorbeeldteksten van opdrachtbevestigingen voor een controleopdracht wordt verwezen naar HRA deel 3 op www.nba.nl/voorbeeldteksten.

Bijlage 2: Het bepalen van de aanvaardbaarheid van stelsels voor algemene doeleinden

(Zie Par. A10)

Rechtsgebieden zonder organisaties die bevoegd of erkend zijn om standaarden uit te vaardigen of zonder stelsels inzake financiële verslaggeving die bij wet- of regelgeving zijn voorgeschreven

1. Zoals in paragraaf A10 van deze Standaard is uitgelegd, bepaalt het management welk van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving wordt toegepast wanneer een entiteit geregistreerd of werkzaam is in een rechtsgebied dat geen bevoegde of erkende organisatie heeft die standaarden vaststelt, of waar het gebruik van het stelsel inzake financiële verslaggeving niet bij wet- of regelgeving wordt voorgeschreven. In dergelijke rechtsgebieden is het vaak vaste praktijk om de financiële verslaggevingstandaarden te gebruiken die door één van de in paragraaf A8 beschreven organisaties zijn vastgesteld.
2. Bij wijze van alternatief kunnen er in een bepaald rechtsgebied conventies inzake administratieve verwerking bestaan die algemeen worden beschouwd als het stelsel inzake financiële verslaggeving voor financiële overzichten voor algemene doeleinden die worden opgesteld door bepaalde gespecificeerde entiteiten die in dat rechtsgebied actief zijn. Wanneer een dergelijk stelsel inzake financiële verslaggeving wordt toegepast, wordt van de accountant op grond van paragraaf 6(a) van deze Standaard vereist dat hij vaststelt of het geheel van de conventies inzake administratieve verwerking als een aanvaardbaar stelsel inzake financiële verslaggeving voor financiële overzichten voor algemene doeleinden kan worden beschouwd. Wanneer de conventies inzake administratieve verwerking in een bepaald rechtsgebied op brede schaal worden gehanteerd, is het mogelijk dat de beroepsorganisatie van accountants in dat rechtsgebied de aanvaardbaarheid van het stelsel inzake financiële verslaggeving namens de accountants heeft overwogen. Een andere mogelijkheid is dat de accountant de aanvaardbaarheid bepaalt door te overwegen of de conventies inzake administratieve verwerking kenmerken vertonen die aanvaardbare stelsels inzake financiële verslaggeving gewoonlijk hebben (Zie Par. 3), of door het vergelijken van de conventies inzake administratieve verwerking met de vereisten van een als aanvaardbaar beschouwd bestaand stelsel inzake financiële verslaggeving (Zie Par. 4).
3. Aanvaardbare stelsels inzake financiële verslaggeving die resulteren in voor de beoogde gebruikers bruikbare informatie die in de financiële overzichten wordt verstrekt, hebben over het algemeen de volgende kenmerken:
   a. relevantie, waarbij de informatie die in de financiële overzichten wordt verstrekt, relevant is voor de aard van de entiteit en het doel van de financiële overzichten. In het geval van een onderneming die de financiële overzichten voor algemene doeleinden opstelt, wordt relevantie bijvoorbeeld beoordeeld op basis van de informatie die noodzakelijk is om te voorzien in de gemeenschappelijke informatiebehoeften van een brede groep gebruikers voor het nemen van economische beslissingen. In deze behoeften wordt gewoonlijk voorzien door het presenteren van de financiële positie, de financiële prestaties en de kasstromen van de onderneming;
   b. volledigheid, waarbij transacties en gebeurtenissen, rekeningsaldi en toelichtingen die op conclusies gebaseerd op de financiële overzichten van invloed zouden kunnen zijn, niet worden weggelaten;
   c. betrouwbaarheid, waarbij de in de financiële overzichten verstrekte informatie:
      1. indien van toepassing, de economische realiteit van gebeurtenissen en transactiestromen weerspiegelt en niet enkel de juridische vorm ervan; en
      2. resulteert in een redelijk consistente evaluatie, waardering, presentatie en toelichting, wanneer deze in soortgelijke omstandigheden wordt gebruikt;
   d. neutraliteit, waarbij deze ertoe bijdraagt dat de informatie in de financiële overzichten vrij is van tendentie;
   e. begrijpelijkheid, waarbij de informatie in de financiële overzichten duidelijk en begrijpelijk is en niet het voorwerp uitmaakt van een significant verschillende interpretatie.
4. De accountant kan beslissen om de conventies inzake administratieve verwerking te vergelijken met de vereisten van een bestaand stelsel inzake financiële verslaggeving dat als aanvaardbaar wordt beschouwd. Zo is het mogelijk dat de accountant de conventies inzake administratieve verwerking vergelijkt met IFRS. Voor een controle van een kleine entiteit kan de accountant beslissen dat hij de conventies inzake financiële verslaggeving vergelijkt met een stelsel inzake financiële verslaggeving dat speciaal voor dergelijke entiteiten is ontwikkeld door een bevoegde of erkende organisatie die standaarden vaststelt. Wanneer de accountant een dergelijke vergelijking maakt en verschillen identificeert, worden bij de beslissing over de vraag of de bij het opstellen van de financiële overzichten toegepaste conventies inzake administratieve verwerking een aanvaardbaar stelsel inzake financiële verslaggeving vormen, ook de redenen voor de verschillen

in aanmerking genomen, alsmede de vraag of het toepassen van de conventies inzake administratieve verwerking, dan wel de in de financiële overzichten opgenomen beschrijving van het stelsel inzake financiële verslaggeving, zou kunnen resulteren in financiële overzichten die misleidend zijn.

5. Een samenstel van conventies inzake administratieve verwerking dat ontworpen is om aan individuele voorkeuren tegemoet te komen, is geen aanvaardbaar stelsel inzake financiële verslaggeving voor financiële overzichten voor algemene doeleinden. Ook een compliance-stelsel is geen aanvaardbaar stelsel inzake financiële verslaggeving, tenzij het door opstellers en gebruikers in de betrokken rechtsgebieden algemeen wordt geaccepteerd.

220 Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1

Deze Standaard behandelt de specifieke verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot kwaliteitsbeheersingsprocedures voor een controle van financiële overzichten. Indien van toepassing, worden tevens de verantwoordelijkheden van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar behandeld. Deze Standaard moet worden gelezen in samenhang met relevante ethische voorschriften.

Systeem van kwaliteitsbeheersing en rol van opdrachtteams

2

Systemen, beleidslijnen en procedures voor kwaliteitsbeheersing vallen onder de verantwoordelijkheid van de accountantseenheid. Onder de wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing[58] is de accountantseenheid gehouden om een stelsel van kwaliteitsbeheersing vast te stellen en te onderhouden dat een redelijke mate van zekerheid verschaft dat:

a. de accountantseenheid en zijn personeel voldoen aan professionele standaarden en door van toepassing zijnde wet- en regelgeving gestelde vereisten[59]; en
b. de door de accountantseenheid of opdrachtpartners uitgebrachte rapportages in de gegeven omstandigheden passend zijn.

Deze Standaard hanteert als uitgangspunt dat de accountantseenheid onderworpen is aan de wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing. (Zie Par. A1)

3

In de context van het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantseenheid hebben opdrachtteams een verantwoordelijkheid om kwaliteitsbeheersingsprocedures te implementeren die van toepassing zijn op de controleopdracht en die de accountantseenheid van relevante informatie voorzien om het functioneren mogelijk te maken van dat gedeelte van het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantseenheid dat gericht is op onafhankelijkheid.

4

Het is opdrachtteams toegestaan te steunen op het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantseenheid, tenzij informatie die door de accountantseenheid of door derden wordt verschaft, het tegendeel suggereert. (Zie Par. A2)

Ingangsdatum

5

Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstelling

6

De doelstelling van de accountant is het implementeren van kwaliteitsbeheersingsprocedures op het niveau van de opdracht die de accountant een redelijke mate van zekerheid verschaffen dat:

a. de controle in overeenstemming is met professionele standaarden en vereisten gesteld door van toepassing zijnde wet- en regelgeving; en
b. de uitgebrachte controleverklaring in de gegeven omstandigheden passend is.

Definities

7

Voor de toepassing van de Standaarden hebben de volgende termen de hieronder weergegeven betekenis:

---

[58] Afhankelijk van de situatie *Wet toezicht accountantsorganisaties* (Wta)/ *Besluit toezicht accountantsorganisaties* (Bta)/ *Verordening accountantsorganisaties* (VAO) of *Nadere voorschriften kwaliteitssystemen* (NVKS).

[59] Wta, artikel 18/Bta, artikel 8 respectievelijk NVKS, artikel 4.

a. *opdrachtpartner*[60] – De partner of andere persoon binnen de accountantseenheid die verantwoordelijk is voor de controleopdracht, voor de uitvoering daarvan en voor de controleverklaring die namens de accountantseenheid wordt uitgebracht en aan wie, indien vereist, door een beroepsorganisatie of een wettelijke of regelgevende instantie passende bevoegdheden zijn toegekend.
b. *opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling* – proces opgezet om op of voorafgaand aan de datum van de verklaring of rapport, een objectieve evaluatie te verschaffen van de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam en de conclusies die zijn getrokken bij het formuleren van de verklaring of rapport. Het proces van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling geldt voor controles van financiële overzichten van oob's of van andere beursgenoteerde ondernemingen en eventuele andere opdrachten waarvoor de accountantseenheid heeft vastgesteld dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling vereist is.
c. *opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar* – partner, andere persoon binnen de accountantseenheid, toereikende gekwalificeerde externe persoon of team samengesteld uit dergelijke individuen, die niet tot het opdrachtteam behoren, met voldoende en geschikte ervaring en autoriteit om de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam en de conclusies die bij het formuleren van de verklaring of rapport zijn getrokken, objectief te evalueren.
d. *opdrachtteam* – alle partners en staf die de opdracht uitvoeren, alsmede alle door de accountantseenheid of een netwerkonderdeel ingeschakelde personen die werkzaamheden voor de opdracht uitvoeren. Hieronder worden niet verstaan:
– een door de accountantseenheid of een netwerkonderdeel ingeschakelde externe deskundige;
– individuele personen binnen de interne audit functie van de cliënt die directe ondersteuning verlenen wanneer de accountant voldoet aan de vereisten van Standaard 610 van de NV COS.
e. *kantoor* – vervallen.
f. *inspectie* – vaststellen bij afgeronde controleopdrachten dat opdrachtteams voldoen aan de beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing van de accountantseenheid.
g. *organisatie van openbaar belang* – organisatie van openbaar belang als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel l, van de Wet toezicht accountantsorganisaties.
h. *monitoring* – proces dat het voortdurend nagaan en evalueren van het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantseenheid inhoudt, waaronder een periodieke inspectie van een selectie van voltooide opdrachten, dat erop gericht is dat de accountantseenheid een redelijke mate van zekerheid verkrijgt dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantseenheid effectief werkt.
i. *netwerkonderdeel* – accountantseenheid of andere entiteit die behoort tot een netwerk.
j. *netwerk* – Een grotere structuur:
1. die gericht is op samenwerking; en
2. die duidelijk gericht is op winst- of kostendeling, of het delen van gemeenschappelijke eigendom, zeggenschap of bestuur, gemeenschappelijke beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing, een gemeenschappelijke bedrijfsstrategie, het gebruik van een gemeenschappelijke merknaam, of een aanzienlijk deel van de bedrijfsmiddelen.

k. *partner* – iedere persoon met bevoegdheid om namens de accountantseenheid verbintenissen aan te gaan betreffende de uitvoering van een opdracht op het gebied van professionele dienstverlening.
l. *personeel* – Partners en staf.
m. *professionele standaarden* – standaarden uit de NV COS en relevante ethische voorschriften.
n. *relevante ethische voorschriften* – ethische voorschriften waaraan het opdrachtteam en de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar onderworpen zijn bij het uitvoeren van een controle opdracht en die gewoonlijk bestaan uit de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) en de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) samen met nationale vereisten die stringenter zijn.
o. *staf* – Andere professionals dan partners, met inbegrip van eventuele deskundigen die in dienst van de accountantseenheid zijn.
p. *toereikend gekwalificeerde externe persoon* – Een persoon van buiten de accountantseenheid met de competentie en capaciteiten om als een opdrachtpartner te handelen, bijvoorbeeld een partner van een andere accountantseenheid of een werknemer (met passende ervaring) die behoort tot een beroepsorganisatie waarvan de leden controles van historische financiële informatie mogen uitvoeren, of tot een organisatie die relevante diensten op het gebied van kwaliteitsbeheersing verleent.
q. *accountantseenheid* – accountantseenheid als bedoeld in artikel 1 van de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten.

Vereisten
Verantwoordelijkheden van de leiding voor de kwaliteit van controles
8
De opdrachtpartner dient de verantwoordelijkheid te nemen voor de algehele kwaliteit van iedere

[60] 'Opdrachtpartner', 'partner' en 'accountantseenheid' dienen, waar relevant, te worden gelezen als verwijzingen naar hun equivalenten binnen de publieke sector.

controleopdracht waaraan die partner wordt toegewezen. (Zie Par. A3)

Relevante ethische voorschriften

9

Gedurende de controleopdracht dient de opdrachtpartner, door middel van waarneming en het verzoeken om inlichtingen naargelang noodzakelijk, alert te blijven op informatie die aantoont dat leden van het opdrachtteam relevante ethische voorschriften niet hebben nageleefd. (Zie Par. A4 en A5)

10

Indien via het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantseenheid of anderszins aangelegenheden onder de aandacht van de opdrachtpartner komen die erop wijzen dat leden van het opdrachtteam relevante ethische voorschriften niet hebben nageleefd, dient hij in consultatie met anderen binnen de accountantseenheid de passende actie te bepalen. (Zie Par. A5)

Onafhankelijkheid

11

De opdrachtpartner dient een conclusie te trekken over het naleven van onafhankelijkheidsvoorschriften die van toepassing zijn op de controleopdracht. Daarbij dient de opdrachtpartner: (Zie Par. A5)

a. relevante informatie te verkrijgen vanuit de accountantseenheid en, waar van toepassing, van netwerkonderdelen, teneinde omstandigheden en relaties die bedreigingen voor de onafhankelijkheid vormen, te identificeren en te evalueren;
b. informatie over eventuele vastgestelde overtredingen, van de beleidslijnen en procedures van de accountantseenheid met betrekking tot de onafhankelijkheid te evalueren teneinde te bepalen of deze overtredingen een bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid in het kader van de controleopdracht; en
c. passende actie te ondernemen om dergelijke bedreigingen weg te nemen, door het toepassen van maatregelen, of, indien dit passend wordt geacht, door de controleopdracht terug te geven indien teruggave krachtens van toepassing zijnde wet- en regelgeving mogelijk is. De opdrachtpartner dient de accountantseenheid onmiddellijk in kennis te stellen van de onmogelijkheid om de aangelegenheid op te lossen, zodat passende actie kan worden ondernomen. (Zie Par. A6 en A7)

Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en controleopdrachten

12

De opdrachtpartner dient ervan overtuigd te zijn 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 Par. A8 en A10)

13

Indien de opdrachtpartner informatie verkrijgt die ertoe zou hebben geleid dat de accountantseenheid de controleopdracht zou hebben geweigerd als die informatie eerder beschikbaar zou zijn geweest, dient de opdrachtpartner deze informatie onmiddellijk aan de accountantseenheid mee te delen, zodat de accountantseenheid en de opdrachtpartner de noodzakelijke actie kunnen ondernemen. (Zie Par. A10)

Toewijzing van opdrachtteams

14

De opdrachtpartner dient ervan overtuigd te zijn dat het opdrachtteam en eventuele door de accountant ingeschakelde deskundigen die geen deel uitmaken van het opdrachtteam, gezamenlijk over de passende competentie en capaciteiten beschikken teneinde:

a. de controleopdracht overeenkomstig professionele standaarden en in overeenstemming met door wet- en regelgeving gestelde vereisten uit te voeren; en
b. een controleverklaring mogelijk te maken waarvan het in de gegeven omstandigheden passend is dat deze wordt uitgebracht. (Zie Par. A11, A12 en A13)

Uitvoering van de opdracht

Aansturing, toezicht en uitvoering

15

De opdrachtpartner dient verantwoordelijkheid te nemen voor:

a. de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van de controleopdracht in overeenstemming met professionele standaarden en door wet- en regelgeving gestelde vereisten; en (Zie Par. A14, A16 en A21)
b. de controleverklaring die onder de gegeven omstandigheden passend is.

Beoordelingen

16

De opdrachtpartner dient verantwoordelijkheid te nemen voor beoordelingen die worden uitgevoerd

in overeenstemming met de beleidslijnen en procedures van de accountantseenheid inzake beoordelingen. (Zie Par. A17, A18 en A21)

17

Op of voorafgaand aan de datum van de controleverklaring dient de opdrachtpartner, door middel van een beoordeling van de controledocumentatie en besprekingen met het opdrachtteam, ervan overtuigd te zijn dat voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen ter onderbouwing van de conclusies die zijn getrokken, alsmede voor de uit te brengen controleverklaring. (Zie Par. A19, A20 en A21)

Consultatie

18

De opdrachtpartner dient:

a. verantwoordelijkheid te nemen voor het feit dat het opdrachtteam passende consultatie pleegt over moeilijke of omstreden aangelegenheden;
b. ervan overtuigd te zijn dat leden van het opdrachtteam in de loop van de opdracht passende consultatie hebben gepleegd, zowel binnen het opdrachtteam als tussen het opdrachtteam en anderen van het passende niveau binnen of buiten de accountantseenheid;
c. ervan overtuigd te zijn dat de aard en reikwijdte van een dergelijke consultatie en de daaruit voortkomende conclusies zijn afgestemd met de geconsulteerde partij; en
d. vast te stellen dat de uit een dergelijke consultatie voortkomende conclusies zijn doorgevoerd. (Zie Par. A22 en A23)

Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling

19

Voor controles van financiële overzichten van oob's[61] *of van andere beursgenoteerde ondernemingen*, alsmede voor eventuele andere controleopdrachten waarvan de accountantseenheid heeft vastgesteld dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling noodzakelijk is, dient de opdrachtpartner:

a. vast te stellen dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar is aangesteld;
b. significante aangelegenheden die tijdens de uitvoering van de controleopdracht aan de orde zijn gekomen, met inbegrip van aangelegenheden die tijdens de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling zijn vastgesteld, met de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar te bespreken; en
c. de controleverklaring niet te dateren voordat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is afgerond. (Zie Par. A24, A25 en A26)

20

De opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar dient een objectieve evaluatie uit te voeren van de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam en de conclusies die zijn getrokken bij de formulering van de controleverklaring. Deze evaluatie dient het volgende in te houden:

a. bespreking van significante aangelegenheden met de opdrachtpartner;
b. beoordeling van de financiële overzichten en van de voorgestelde controleverklaring;
c. beoordeling van geselecteerde controledocumentatie met betrekking tot de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam en de conclusies die zijn getrokken; en
d. evaluatie van de conclusies die zijn getrokken bij het formuleren van de controleverklaring, alsmede overweging of de voorgestelde controleverklaring passend is. (Zie Par. A27, A28, A29, A31, A32 en A33)

21

Voor controles van financiële overzichten van oob's[62] *of van andere beursgenoteerde ondernemingen* dient de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar bij het uitvoeren van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling tevens rekening te houden met het volgende:

a. de evaluatie van het opdrachtteam van de onafhankelijkheid van de accountantseenheid met betrekking tot de controleopdracht;
b. de vraag of passende consultatie heeft plaatsgevonden over aangelegenheden die betrekking hebben op verschillen van mening of andere moeilijke of omstreden aangelegenheden, alsmede de conclusies die uit deze consultatie voortkomen; en
c. de vraag of de voor de beoordeling geselecteerde controledocumentatie een goede weergave is van de uitgevoerde werkzaamheden met betrekking tot significante oordeelsvormingen en of deze de conclusies onderbouwt die zijn getrokken. (Zie Par. A30, A31, A32 en A33)

Verschillen van mening

22

Indien verschillen van mening ontstaan binnen het opdrachtteam, met de geconsulteerde personen of, indien van toepassing, tussen de opdrachtpartner en de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar, dient

[61] In de ISA's wordt gesproken over 'listed entities'.
[62] In de ISA's wordt gesproken over 'listed entities'.

het opdrachtteam de beleidslijnen en procedures van de accountantseenheid voor het behandelen en oplossen van verschillen van mening te volgen.

Monitoring
23
Onder een effectief stelsel van kwaliteitsbeheersing valt een monitoringproces dat is opgezet voor het verschaffen van een redelijke mate van zekerheid aan de accountantseenheid dat de beleidslijnen en procedures met betrekking tot het stelsel van kwaliteitsbeheersing relevant en adequaat zijn en effectief werken. De opdrachtpartner dient de bevindingen uit het monitoringproces van de accountantseenheid die blijken uit de meest recente informatie die door de accountantseenheid en, indien van toepassing, andere netwerkonderdelen is uitgebracht, in aanmerking te nemen, alsmede de vraag of tekortkomingen die in deze informatie zijn opgemerkt van invloed kunnen zijn op de controleopdracht. (Zie Par. A34, A35 en A36)

Documentatie
24
De accountant dient onder meer het volgende in de controledocumentatie op te nemen:[63]
a. kwesties die met betrekking tot het naleven van relevante ethische voorschriften zijn vastgesteld en de wijze waarop deze werden opgelost;
b. conclusies met betrekking tot de naleving van onafhankelijkheidsvoorschriften die van toepassing zijn op de controleopdracht, alsmede eventuele relevante besprekingen met de accountantseenheid die deze conclusies onderbouwen;
c. conclusies die zijn getrokken met betrekking tot de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en controleopdrachten;
d. de aard en reikwijdte van en de conclusies gebaseerd op de consultatie die in de loop van de controleopdracht werd gepleegd. (Zie Par. A37)

25
Voor de controleopdracht die is beoordeeld, dient de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar te documenteren dat:
a. de procedures die door de beleidslijnen van de accountantseenheid met betrekking tot een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling worden vereist, uitgevoerd zijn;
b. de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling op of voorafgaand aan de datum van de controleverklaring voltooid is; en
c. de beoordelaar geen kennis heeft van onopgeloste aangelegenheden die bij de beoordelaar de indruk kunnen wekken dat de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam en de conclusies die het team heeft getrokken, niet passend waren.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Stelsel van kwaliteitsbeheersing en rol van opdrachtteams
(Zie Par. 2)
A1
De wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing[64] behandelt de verantwoordelijkheden van de accountantseenheid om zijn stelsel van kwaliteitsbeheersing voor controleopdrachten op te zetten en te onderhouden. Het stelsel van kwaliteitsbeheersing omvat beleidslijnen en procedures die op de volgende elementen betrekking hebben:
- verantwoordelijkheden van de leiding voor kwaliteit binnen de accountantseenheid;
- relevante ethische voorschriften;
- aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en specifieke opdrachten;
- human resources;
- uitvoering van de opdracht; en
- monitoring.

A1A
Op grond van artikel 18 van de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) dient een accountantsorganisatie die een vergunning heeft om wettelijke controles in de zin van de Wta te mogen uitvoeren te beschikken over een stelsel van kwaliteitsbeheersing. Artikel 8, tweede lid, van het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta) schrijft voor dat in dit stelsel van kwaliteitsbeheersing procedures, beschrijvingen en standaarden bevat met betrekking tot:
- *de inrichting van een controledossier;*
- *het uitvoeren van een wettelijke controle; en*

[63] Standaard 230, *Controledocumentatie*, paragraaf 8, 9, 10, 11, en A6.
[64] Afhankelijk van de situatie *Wet toezicht accountantsorganisaties* (Wta)/*Besluit toezichtaccountantsorganisaties* (Bta)/*Verordening accountantsorganisaties* (VAO) of *Nadere voorschriften kwaliteitssystemen* (NVKS).

- *de begeleiding van, het toezicht op en de beoordeling van door de medewerkers uitgevoerde werkzaamheden.*

De procedures, beschrijvingen en standaarden hebben ten doel de naleving door de accountantsorganisatie van de bij en krachtens de Algemene Voorschriften (artikelen 14 tot en met 24) van de Wta gestelde regels te waarborgen.
De door de wetgever en de beroepsorganisatie aan het stelsel van kwaliteitsbeheersing gestelde eisen zijn verspreid over de Wta, het Bta en de Verordening accountantsorganisaties (VAO). Deze eisen zijn in de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (NVKS) van overeenkomstige toepassing verklaard op accountantseenheden die assurance-opdrachten anders dan wettelijke controles in de zin van de Wta, of aan assurance verwante opdrachten uitvoeren.

Steunen op het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantseenheid
(Zie Par. 4)
A2
Tenzij informatie die door de accountantseenheid of door derden wordt verschaft het tegendeel suggereert, kan het opdrachtteam steunen op het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantseenheid, bijvoorbeeld met betrekking tot:
- competentie van personeel op grond van hun indienstneming en formele training;
- onafhankelijkheid op grond van het verzamelen en meedelen van relevante onafhankelijkheidsinformatie;
- het onderhouden van cliëntrelaties op grond van systemen voor aanvaarding en continuering daarvan;
- het in acht nemen van door wet- en regelgeving gestelde vereisten op grond van het monitoringproces.

Verantwoordelijkheden van de leiding voor kwaliteit van controles
(Zie Par. 8)
A3
Bij het nemen van de verantwoordelijkheid voor de algehele kwaliteit van elke controleopdracht, wordt door de handelingen van de opdrachtpartner en in passende boodschappen aan de andere leden van het opdrachtteam het volgende benadrukt:
a. het belang voor de kwaliteit van de controle van:
    1. het uitvoeren van werkzaamheden die voldoen aan professionele standaarden en van toepassing zijnde vereisten die door wet- en regelgeving worden gesteld;
    2. het naleven van de van toepassing zijnde beleidslijnen en procedures van de accountantseenheid met betrekking tot kwaliteitsbeheersing;
    3. het uitbrengen van controleverklaringen die in de gegeven omstandigheden passend zijn; en
    4. de mogelijkheid het opdrachtteam om punten van zorg te uiten zonder angst voor represailles; en
b. het feit dat kwaliteit essentieel is bij het uitvoeren van controleopdrachten.

Relevante ethische voorschriften

Het naleven van relevante ethische voorschriften
(Zie Par. 9)
A4
De VGBA stelt de fundamentele beginselen van de beroepsethiek vast, waartoe behoren:
a. professionaliteit;
b. integriteit;
c. objectiviteit;
d. vakbekwaamheid en zorgvuldigheid; en
e. vertrouwelijkheid.

Definities van 'accountantseenheid' en 'netwerk'
(Zie Par. 9, 10 en 11)
A5
De definities van 'accountantseenheid' en 'netwerk' in de Verordening op de ledengroepen en relevante ethische voorschriften zoals de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) kunnen afwijken van die welke in deze Standaard zijn opgenomen. Bij het naleven van de in de paragrafen 9–11 genoemde vereisten zijn de definities die gebruikt zijn in de relevante ethische voorschriften van toepassing, naargelang dat nodig is om die ethische voorschriften te interpreteren.

Bedreigingen voor de onafhankelijkheid
(Zie Par. 11(c))
A6

Het is mogelijk dat de opdrachtpartner een bedreiging voor de onafhankelijkheid met betrekking tot de controleopdracht vaststelt die niet door maatregelen kan worden weggenomen. Zoals vereist op grond van paragraaf 11(c) rapporteert in een dergelijk geval de opdrachtpartner aan de relevante persoon (personen) binnen de accountantseenheid om een passende actie te bepalen, die de beëindiging kan inhouden van de activiteit die of het belang dat de bedreiging veroorzaakt, of het teruggeven kan inhouden van de controleopdracht, wanneer het teruggeven (van de controleopdracht) krachtens van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden
A7
Wetgeving kan voorzien in maatregelen voor de onafhankelijkheid van accountants van de publieke sector. Voor accountants van de publieke sector dan wel accountantseenheden die controles in de publieke sector uitvoeren namens de door de wetgever aangestelde accountant, is het echter mogelijk, afhankelijk van de voorwaarden van het mandaat binnen een bepaald rechtsgebied, dat zij hun aanpak moeten aanpassen teneinde de naleving van paragraaf 11 naar de geest te bevorderen. Indien het mandaat van de accountant van de publieke sector het teruggeven van de opdracht niet toestaat, kan dit onder meer inhouden dat door middel van een openbare rapportage de ontstane omstandigheden worden toegelicht die, indien zij in de private sector waren voorgekomen, tot het teruggeven van de controleopdracht door de accountant zouden leiden.

Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en controleopdrachten
(Zie Par. 12)
A8
De wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing vereist van[65] de accountantseenheid informatie verkrijgen die in de gegeven omstandigheden noodzakelijk wordt geacht alvorens een opdracht met een nieuwe cliënt te aanvaarden, ingeval er besloten wordt een bestaande opdracht wel of niet te continueren, alsmede wanneer het aanvaarden van een nieuwe opdracht van een bestaande cliënt wordt overwogen[66]. Informatie zoals die hieronder beschreven, helpt de opdrachtpartner bepalen of de conclusies die met betrekking tot het aanvaarden en continueren van cliëntrelaties en controleopdrachten zijn getrokken, passend zijn:
- de integriteit van de belangrijkste houders van kapitaalbelangen, kernpersonen binnen het management en van de met governance belaste personen van de entiteit;
- de vraag of het opdrachtteam de deskundigheid heeft om de controleopdracht uit te voeren en over de nodige capaciteiten beschikt, met inbegrip van tijd en middelen;
- de vraag of de accountantseenheid en het opdrachtteam relevante ethische voorschriften kunnen naleven; en
- significante aangelegenheden die tijdens de huidige of vorige controleopdracht aan de orde zijn gekomen, alsmede de implicaties daarvan voor het continueren van de relatie.

A9
Wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften kunnen van de accountant vereisen om voor het accepteren van de opdracht de voorgaande accountant te verzoeken om bekende informatie met betrekking tot alle feiten of omstandigheden waarvan, naar de oordeelsvorming van de voorgaande accountant, de accountant zich bewust moet zijn voordat hij beslist of hij de opdracht kan accepteren. In bepaalde omstandigheden kan het van de voorgaande accountant vereist zijn om op verzoek van de voorgestelde opvolgende accountant, informatie te verschaffen met betrekking tot geïdentificeerde of vermoede niet naleving van wet en regelgeving aan de voorgestelde opvolgende accountant. Bijvoorbeeld waar de voorgaande accountant de opdracht heeft teruggegeven als gevolg van geïdentificeerde of vermoede niet naleving van wet- en regelgeving, vereist de VGBA dat de voorgaande accountant op verzoek van een voorgestelde opvolgende accountant, al dergelijke feiten en andere informatie verschaft met betrekking tot dergelijke niet-naleving waarvan, naar het oordeel van de voorgaande accountant, de voorgestelde opvolgende accountant zich bewust moet zijn voordat hij besluit om de aanstelling voor de controle te accepteren[67].

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden
(Zie Par. 12 en 13)
A10
In de publieke sector kunnen accountants aangesteld worden in overeenstemming met wettelijke procedures. Het is derhalve mogelijk dat bepaalde vereisten en overwegingen betreffende de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en van controleopdrachten zoals vermeld in de paragrafen 12, 13 en A8 niet relevant zijn. Niettemin kan informatie die als gevolg van het beschreven

[65] Afhankelijk van de situatie *Wet toezicht accountantsorganisaties* (Wta)/*Besluit toezicht accountantsorganisaties* (Bta)/*Verordening accountantsorganisaties* (VAO) of *Nadere voorschriften kwaliteitssystemen* (NVKS).
[66] Bta, artikel 12 respectievelijk NVKS, artikel 10.
[67] Zie VGBA artikel 16.

proces is verzameld, waardevol zijn voor accountants van de publieke sector bij het uitvoeren van risico-inschattingen alsmede bij het uitoefenen van rapporteringsverantwoordelijkheden.

Toewijzing van opdrachtteams
(Zie Par. 14)
A11
Een persoon die deskundigheid in een gespecialiseerd gebied van financiële verslaggeving of controle aanwendt, die ingeschakeld is of in dienst is genomen door de accountantseenheid en die controlewerkzaamheden met betrekking tot de opdracht uitvoert, maakt deel uit van het opdrachtteam. Een persoon met dergelijke deskundigheid van wie de betrokkenheid bij het opdrachtteam enkel uit consultatie bestaat, is geen lid van het opdrachtteam. Consultatie wordt behandeld in paragraaf 18, A22 en A23.
A12
Bij het overwegen van de passende competentie en capaciteiten die van het opdrachtteam als geheel worden verwacht, kan de opdrachtpartner de volgende aangelegenheden met betrekking tot het team in aanmerking nemen:
- inzicht in en praktische ervaring met soortgelijke controleopdrachten qua aard en complexiteit, verkregen door middel van passende training en participatie;
- inzicht in professionele standaarden en door wet- en regelgeving gestelde vereisten;
- vaktechnische deskundigheid, waaronder deskundigheid op het gebied van relevante informatietechnologie en gespecialiseerde gebieden van financiële verslaggeving of controle;
- kennis van relevante bedrijfstakken waarin de cliënt actief is;
- de mogelijkheid om professionele oordeelsvorming toe te passen;
- inzicht in de beleidslijnen en procedures van de accountantseenheid met betrekking tot kwaliteitsbeheersing.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden
A13
In de publieke sector kunnen tot aanvullende passende competentie vaardigheden worden gerekend die benodigd zijn om de voorwaarden van het controlemandaat in een bepaald rechtsgebied te vervullen. Dergelijke competentie kan inzicht in de van toepassing zijnde regelingen met betrekking tot het rapporteren omvatten, met inbegrip van het rapporteren aan de wetgever of een andere bevoegde instantie of in het algemeen belang. De bredere reikwijdte van een controle in de publieke sector kan bijvoorbeeld sommige aspecten van doelmatigheidscontrole omvatten, dan wel een uitgebreide evaluatie van het naleven van wet- en regelgeving of andere van kracht zijnde voorschriften, alsmede het voorkomen en detecteren van fraude en corruptie.

Uitvoering van de opdracht

Aansturing, toezicht en uitvoering
(Zie Par. 15(a))
A14
Het aansturen van het opdrachtteam omvat het informeren van de leden van het opdrachtteam over onder meer de volgende aangelegenheden:
- hun verantwoordelijkheden, met inbegrip van de noodzaak tot naleving van relevante ethische voorschriften, alsmede het plannen en uitvoeren van een controle met een professioneel-kritische instelling zoals op grond van Standaard 200 wordt vereist[68];
- verantwoordelijkheden van respectieve partners wanneer meer dan één partner bij de uitvoering van een controleopdracht betrokken is;
- de doelstellingen van de uit te voeren werkzaamheden;
- de aard van de activiteiten van de entiteit;
- risico gerelateerde kwesties;
- problemen die kunnen ontstaan;
- de gedetailleerde aanpak van de uitvoering van de opdracht.

Bespreking tussen leden van het opdrachtteam biedt minder ervaren teamleden de mogelijkheid om vragen voor te leggen aan meer ervaren teamleden, zodat passende communicatie binnen het opdrachtteam kan plaatshebben.
A15
Passend teamwerk en passende training vormen een hulpmiddel voor minder ervaren leden van het opdrachtteam om duidelijk de doelstellingen van de toegewezen werkzaamheden te begrijpen.
A16
Toezicht omvat aangelegenheden zoals:

[68] Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de International Standards on Auditing*, paragraaf 15.

- het volgen van de voortgang van de controleopdracht;
- het rekening houden met de competentie en capaciteiten van individuele leden van het opdrachtteam, met inbegrip van de vraag of zij voldoende tijd hebben om hun werk uit te voeren, of zij hun instructies begrijpen, en of de werkzaamheden worden uitgevoerd in overeenstemming met de geplande aanpak van de controleopdracht;
- het aanpakken van significante aangelegenheden die gedurende de controleopdracht aan de orde komen, het afwegen hoe significant deze zijn en het op passende wijze wijzigen van de geplande aanpak;
- het aanwijzen van aangelegenheden die zich lenen voor consultatie of voor nadere beschouwing door meer ervaren leden van het opdrachtteam gedurende de controleopdracht.

Beoordelingen

Beoordelingsverantwoordelijkheden
(Zie Par. 16)
A17
Onder de wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing[69] zijn de beleidslijnen en procedures voor de beoordelingsverantwoordelijkheden van de accountantseenheid vastgesteld met als uitgangspunt dat werkzaamheden die door minder ervaren teamleden zijn uitgevoerd, door meer ervaren teamleden worden beoordeeld.[70]
A18
Bij een beoordeling wordt bijvoorbeeld overwegen of:
- de werkzaamheden zijn uitgevoerd in overeenstemming met professionele standaarden en met van toepassing zijnde vereisten die door wet- en regelgeving worden gesteld;
- er significante aangelegenheden aan de orde zijn gekomen voor nadere beschouwing;
- passende consultatie heeft plaatsgevonden en de daaruit voortvloeiende conclusies zijn gedocumenteerd en geïmplementeerd;
- de noodzaak bestaat om de aard, timing en omvang van uitgevoerde werkzaamheden te herzien;
- de uitgevoerde werkzaamheden de getrokken conclusies onderbouwen en op passende wijze zijn gedocumenteerd;
- de verkregen informatie voldoende en geschikt is om de controleverklaring te onderbouwen; en
- de doelstellingen van de in het kader van de opdracht uitgevoerde werkzaamheden zijn bereikt.

Beoordeling door de opdrachtpartner van uitgevoerde werkzaamheden
(Zie Par. 17)
A19
Tijdige beoordelingen van de volgende aspecten door de opdrachtpartner, die op passende momenten gedurende de opdracht worden uitgevoerd, maken het mogelijk dat significante aangelegenheden tijdig naar tevredenheid van de opdrachtpartner worden opgelost op of voorafgaand aan de datum van de controleverklaring:
- kritieke onderwerpen voor oordeelsvorming, in het bijzonder over moeilijke of omstreden aangelegenheden die in de loop van de opdracht zijn vastgesteld;
- significante risico's; en
- andere onderwerpen die de opdrachtpartner belangrijk acht.

Het is niet noodzakelijk dat de opdrachtpartner een beoordeling van alle controledocumentatie uitvoert, maar hij kan dit wel doen. Zoals op grond van Standaard 230 wordt vereist, documenteert de partner echter wel de omvang en timing van de beoordelingen[71].
A20
Een opdrachtpartner die gedurende de opdracht een controle overneemt, kan de in paragraaf A19 beschreven beoordelingsprocedures toepassen om de werkzaamheden te beoordelen die tot aan de datum van overdracht zijn verricht, teneinde de verantwoordelijkheden van een opdrachtpartner over te nemen.

Overwegingen die relevant zijn wanneer een lid van het opdrachtteam met deskundigheid in een gespecialiseerd gebied van financiële verslaggeving of controle wordt ingezet
(Zie Par. 15, 16 en 17)
A21
Ingeval een lid van het opdrachtteam met deskundigheid in een gespecialiseerd gebied van financiële verslaggeving of controle wordt ingezet, kunnen aansturing, toezicht en beoordeling van de werkzaamheden van dit lid van het opdrachtteam onder meer het volgende inhouden:

---

[69] Afhankelijk van de situatie *Wet toezicht accountantsorganisaties* (Wta)/*Besluit toezicht accountantsorganisaties* (Bta)/*Verordening accountantsorganisaties* (VAO) of *Nadere voorschriften kwaliteitssystemen* (NVKS).
[70] Bta, artikel 16 respectievelijk NVKS, artikel 12.
[71] Standaard 230, paragraaf 9(c).

- het met dat lid tot overeenstemming komen over de aard, reikwijdte en doelstellingen van de werkzaamheden van dat lid; alsmede de respectieve rollen van, en de aard, timing en mate van communicatie tussen dat lid en andere leden van het opdrachtteam;
- het evalueren van de mate waarin de werkzaamheden van dat lid adequaat zijn, met inbegrip van de relevantie en redelijkheid van de bevindingen of conclusies van dat lid, alsmede de consistentie ervan met andere controle-informatie.

Consultatie
(Zie Par. 18)
A22
Er is sprake van effectieve consultatie over significante vaktechnische, ethische en andere aangelegenheden binnen de accountantseenheid of, indien van toepassing buiten de accountantseenheid, indien de personen die worden geconsulteerd:
- alle relevante feiten verkrijgen die hen in staat zullen stellen om een onderbouwd advies te geven; en
- passende kennis, senioriteit en ervaring bezitten.

A23
Het kan passend zijn dat het opdrachtteam consultatie pleegt buiten de accountantseenheid, bijvoorbeeld indien de accountantseenheid niet over passende interne capaciteiten beschikt. Zo kan worden gebruikgemaakt van adviesdiensten van andere accountantseenheden, beroepsorganisaties en regelgevende of toezichthoudende instanties, dan wel van commerciële organisaties die relevante diensten op het gebied van de kwaliteitsbeheersing leveren.

Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling

Afronding van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling voorafgaand aan het dateren van de controleverklaring
(Zie Par. 19(c))
A24
Overeenkomstig Standaard 700 mag de controleverklaring niet eerder worden gedateerd dan op de datum waarop de accountant voldoende en geschikte informatie heeft verkregen om daarop zijn oordeel over de financiële overzichten te baseren.[72] In het geval van een controle van financiële overzichten van oob's[73] *of van andere beursgenoteerde ondernemingen* of wanneer een opdracht voldoet aan de criteria voor een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling, helpt een dergelijke beoordeling de accountant bepalen of voldoende en geschikte informatie is verkregen.
A25
Het tijdig en op passende momenten gedurende de opdracht uitvoeren van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling maakt het mogelijk significante aangelegenheden onmiddellijk naar tevredenheid van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar op te lossen op of voorafgaand aan de datum van de controleverklaring.
A26
Afronding van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling houdt de afronding door de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar van de vereisten in de paragrafen 20 en 21 in en waar van toepassing de inachtneming van paragraaf 22. Documentatie van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling kan worden afgerond na de datum van de controleverklaring in het kader van de samenstelling van het definitieve controledossier. Standaard 230 stelt vereisten vast en verschaft leidraden in dit verband[74].

Aard, omvang en timing van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling
(Zie Par. 20)
A27
Alert blijven op veranderingen in omstandigheden stelt de opdrachtpartner in staat te bepalen in welke situaties een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling noodzakelijk is, zelfs als een dergelijke kwaliteitsbeoordeling bij de aanvang van de opdracht niet werd vereist.
A28
De omvang van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling kan afhankelijk zijn van onder meer de complexiteit van de controleopdracht, van de vraag of de entiteit een oob *of een andere beursgenoteerde onderneming* is en van het risico dat de controleverklaring in de gegeven omstandigheden niet passend kan zijn. De uitvoering van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling doet niets af aan de verantwoordelijkheden van de opdrachtpartner voor de controleopdracht en de uitvoering daarvan.
A28A
Voor overige voorschriften met betrekking tot opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling wordt verwezen

[72] Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*, paragraaf 49.
[73] In de ISA's wordt gesproken over 'listed entities'.
[74] Standaard 230, paragraaf 14, 15 en 16.

naar paragraaf 5 van het Bta en paragraaf 5 van de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen.

A29

Als Standaard 701[75] van toepassing is, omvatten de conclusies die getrokken zijn door het opdrachtteam bij het formuleren van de controleverklaring het bepalen van:

- de kernpunten van de controle die worden opgenomen in de controleverklaring;
- de eventuele kernpunten van de controle die niet worden gecommuniceerd in de controleverklaring in overeenstemming met paragraaf 14 van Standaard 701; en
- indien van toepassing, afhankelijk van de feiten en omstandigheden van de entiteit en de controle, dat er geen kernpunten zijn om te communiceren in de controleverklaring.

Daarnaast omvat de beoordeling van de voorgestelde controleverklaring in overeenstemming met paragraaf 20(b) de overweging van de voorgestelde formulering om te worden opgenomen in de sectie Kernpunten van de controle.

Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling van oob's of andere beursgenoteerde ondernemingen

(Zie Par. 21)[76]

A30

Overige aangelegenheden die relevant zijn voor het evalueren van de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam die in beschouwing kunnen worden genomen in een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling van een oob *of een andere beursgenoteerde onderneming*, zijn onder meer:

- significante risico's die overeenkomstig Standaard 315[77] tijdens de uitvoering van de opdracht zijn geïdentificeerd en de manieren om overeenkomstig Standaard 330[78] op deze risico's in te spelen, met inbegrip van de inschatting van en het inspelen op het frauderisico door het opdrachtteam overeenkomstig Standaard 240[79];
- oordeelsvormingen, met name met betrekking tot materieel belang en significante risico's;
- de significantie van en de wijze waarop wordt omgegaan met gecorrigeerde en ongecorrigeerde afwijkingen die tijdens de controle zijn geïdentificeerd;
- de aangelegenheden die aan het management en aan de met governance belaste personen en, indien van toepassing, aan derden zoals regelgevende of toezichthoudende instanties moeten worden meegedeeld.

Afhankelijk van de omstandigheden kunnen deze overige aangelegenheden tevens van toepassing zijn op opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen van controles van financiële overzichten van andere entiteiten.

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden

(Zie Par. 20 en 21)

A31

Naast de controles van financiële overzichten van oob's[80] *of van andere beursgenoteerde ondernemingen* wordt een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling eveneens vereist voor controleopdrachten die voldoen aan de criteria die zijn opgesteld door een accountantseenheid dat opdrachten aan een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling onderwerpt. In sommige gevallen zal geen van de controleopdrachten van de accountantseenheid voldoen aan de criteria die vereisen dat zij aan een dergelijke kwaliteitsbeoordeling moeten worden onderworpen.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

(Zie Par. 20 en 21)

A32

In de publieke sector kan een door de wetgever aangestelde accountant (bijvoorbeeld een voorzitter van de Rekenkamer of een ander toereikend gekwalificeerd persoon die namens de voorzitter van de Rekenkamer is aangesteld) een rol vervullen die gelijk is aan de rol van een opdrachtpartner die de algehele verantwoordelijkheid draagt voor controles in de publieke sector. Indien van toepassing houdt in dergelijke omstandigheden de keuze van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar in dat er rekening wordt gehouden met de noodzaak van onafhankelijkheid ten opzichte van de entiteit die wordt gecontroleerd, alsmede met de mogelijkheid van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar om een objectieve evaluatie te verschaffen.

A33

Oob's[81] *of andere beursgenoteerde ondernemingen*, waarnaar in de paragrafen 21 en A29 wordt

---

[75] Standaard 70, *Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*
[76] In de ISA's wordt gesproken over 'listed entities'.
[77] Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving.*
[78] Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's.*
[79] Standaard 240, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten.*
[80] In de ISA's wordt gesproken over 'listed entities'.
[81] In de ISA's wordt gesproken over 'listed entities'.

verwezen, zijn in de publieke sector niet gebruikelijk[82]. Niettemin kunnen er andere entiteiten in de publieke sector voorkomen die significant zijn vanwege omvang, complexiteit of aspecten van openbaar belang en die ten gevolge daarvan een grote verscheidenheid aan belanghebbenden hebben. Voorbeelden zijn samenwerkingsverbanden die staatseigendom zijn en openbare nutsbedrijven. Aanhoudende verschuivingen binnen de publieke sector kunnen tevens leiden tot nieuwe soorten van significante entiteiten. Er bestaan geen vaste objectieve criteria waarmee de mate van significantie kan worden bepaald. Niettemin evalueren accountants van de publieke sector welke entiteiten van voldoende significantie kunnen zijn om de uitvoering van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling te rechtvaardigen.

Monitoring
(Zie Par. 23)
A34
De wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing[83] vereist van de accountantseenheid om een monitoringproces vast te stellen dat een redelijke mate van zekerheid verschaft dat de beleidslijnen en procedures met betrekking tot het stelsel van kwaliteitsbeheersing relevant en adequaat zijn en effectief werken[84].
A35
Bij het overwegen van tekortkomingen die op de controleopdracht van invloed kunnen zijn, kan de opdrachtpartner rekening houden met eventuele maatregelen die de accountantseenheid heeft genomen om de situatie te rectificeren en die de opdrachtpartner in de context van die controle voldoende acht.
A36
Een tekortkoming in het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantseenheid wijst er niet noodzakelijkerwijs op dat een specifieke controleopdracht noch overeenkomstig de professionele standaarden, noch in overeenstemming met door wet- en regelgeving gestelde vereisten is uitgevoerd, dan wel dat de controleverklaring niet passend was.

Documentatie

Documentatie van consultatie
(Zie Par. 24(d))
A37
Documentatie die betrekking heeft op met andere beroepsbeoefenaren gepleegde consultatie over moeilijke of omstreden aangelegenheden en die voldoende compleet en gedetailleerd is, draagt bij aan inzicht in:
- de kwestie waarover consultatie plaatsvond; en
- de uitkomsten van de consultatie, met inbegrip van alle genomen beslissingen, de basis voor die beslissingen en de wijze waarop de beslissingen zijn geïmplementeerd.

230 Controledocumentatie

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard
1
Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant voor het opstellen van de controledocumentatie voor een controle van financiële overzichten. In de bijlage wordt een opsomming gegeven van andere Standaarden die specifieke vereisten en leidraden inzake documentatie bevatten. De in andere Standaarden voorkomende specifieke vereisten inzake documentatie doen geen afbreuk aan de toepassing van deze Standaard. Bij wet- of regelgeving kunnen aanvullende vereisten inzake documentatie zijn vastgesteld.
Aard en doeleinden van controledocumentatie
2
Controledocumentatie die voldoet aan de vereisten van deze Standaard en aan de specifieke documentatievereisten van andere relevante Standaarden voorziet in:
a. informatie waaruit blijkt op welke basis de accountant tot een conclusie is gekomen over het bereiken van de algehele doelstellingen van de accountant[85]; en
b. informatie waaruit blijkt dat de controle werd gepland en uitgevoerd overeenkomstig de Standaar-

[82] Artikel 2, Wta geeft de mogelijkheid om openbare lichamen aan te wijzen als oob.
[83] Afhankelijk van de situatie *Wet toezicht accountantsorganisaties* (Wta)/*Besluit toezicht accountantsorganisaties* (Bta)/*Verordening accountantsorganisaties* (VAO) of *Nadere voorschriften kwaliteitssystemen* (NVKS).
[84] Bta, artikel 18–22. VAO, artikel 4 en 9. Respectievelijk NVKS, artikel 4, 13, 18–26.
[85] Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden*, paragraaf 11.

den en de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde vereisten.

3

De controledocumentatie heeft een aantal aanvullende doeleinden, waaronder:

a. het opdrachtteam te helpen bij het plannen en uitvoeren van de controle;
b. de voor het toezicht verantwoordelijke leden van het opdrachtteam te helpen bij het aansturen en het uitoefenen van toezicht op de controlewerkzaamheden, alsmede bij het vervullen van hun verantwoordelijkheden voor de beoordeling overeenkomstig Standaard 220;[86]
c. het opdrachtteam in staat te stellen verantwoording af te leggen over zijn werkzaamheden;
d. een vastlegging te bewaren van aangelegenheden die voor toekomstige controles van blijvende significantie zijn;
e. het mogelijk te maken dat kwaliteitsbeoordelingen en inspecties worden uitgevoerd overeenkomstig wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing[87][88];
f. het mogelijk te maken dat externe inspecties worden uitgevoerd overeenkomstig van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde vereisten of overige vereisten.

Ingangsdatum

4

Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstelling

5

De doelstelling van de accountant is het opstellen van documentatie die voorziet in:

a. een voldoende en geschikte vastlegging van de onderbouwing van de controleverklaring; en
b. informatie waaruit blijkt dat de controle is gepland en uitgevoerd overeenkomstig de Standaarden en de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde vereisten.

Definities

6

Voor de toepassing van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:

a. *controledocumentatie* – De vastlegging van de uitgevoerde controlewerkzaamheden, de verkregen relevante controle-informatie en de conclusies die de accountant heeft getrokken (soms wordt ook de term 'werkdocumenten' gebruikt).

b. *controledossier* – Eén of meer mappen of andere fysieke of elektronische gegevensdragers die de vastleggingen bevatten die de controledocumentatie van een specifieke controleopdracht uitmaken.

c. *ervaren accountant* – Een persoon (binnen of buiten de accountantseenheid) die praktische controle-ervaring bezit en een redelijk begrip heeft van:

1. de controleprocessen;
2. de Standaarden en de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde vereisten;
3. de omgeving waarin de entiteit werkzaam is; en
4. de controle- en financiële verslaggevingskwesties die relevant zijn voor de sector van de entiteit.

Vereisten

Tijdig opstellen van de controledocumentatie

7

De accountant dient de controledocumentatie tijdig op te stellen. (Zie Par. A1)

Documentatie van de uitgevoerde controlewerkzaamheden en van de verkregen controle-informatie

Vorm, inhoud en omvang van de controledocumentatie

8

De accountant dient de controledocumentatie zo op te stellen dat die voldoende is om een ervaren accountant die niet eerder bij de controle betrokken was, in staat te stellen inzicht te verwerven in: (Zie Par. A2, A3, A4, A5, A16 en A17)

a. de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd overeenkomstig de Standaarden en de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde vereisten; (Zie Par. A6 en A7)
b. de uitkomsten van de uitgevoerde controlewerkzaamheden, alsmede de verkregen controle-informatie; en

---

[86] Standaard 220, *Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten*, paragraaf 15, 16 en 17.

[87] Afhankelijk van de situatie *Wet toezicht accountantsorganisaties* (Wta)/*Besluit toezicht accountantsorganisaties* (Bta) /*Verordening accountantsorganisaties* (VAO) of *Nadere voorschriften kwaliteitssystemen* (NVKS).

[88] Bta, artikel 16, 18–22/VAO, artikel 4, 9 respectievelijk NVKS, artikel 4, 13, 18 en 20–26.

c. significante aangelegenheden die tijdens de controle aan de orde zijn gekomen, de daaruit getrokken conclusies en significante professionele oordeelsvormingen die tot die conclusies hebben geleid. (Zie Par. A8, A9, A10 en A11)

9

Bij het documenteren van de aard, timing en omvang van de uitgevoerde controlewerkzaamheden dient de accountant het volgende vast te leggen:

a. de onderscheidende kenmerken van de specifieke getoetste elementen of aangelegenheden; (Zie Par. A12)
b. wie de controlewerkzaamheden heeft uitgevoerd en de datum waarop deze werden afgerond; en
c. wie de uitgevoerde controlewerkzaamheden heeft beoordeeld alsmede de datum en de omvang van deze beoordeling. (Zie Par. A13)

10

De accountant dient met het management, de met governance belaste personen en anderen gevoerde besprekingen van significante aangelegenheden te documenteren, met inbegrip van de aard van de besproken significante aangelegenheden, het tijdstip van bespreking en de namen van de personen die hieraan hebben deelgenomen. (Zie Par. A14)

11

Indien de accountant informatie heeft geïdentificeerd die inconsistent is met zijn eindconclusie met betrekking tot een significante aangelegenheid, dient hij te documenteren op welke wijze hij met deze inconsistentie is omgegaan. (Zie Par. A15)

Het afwijken van een relevant vereiste

12

Indien de accountant het in uitzonderlijke omstandigheden noodzakelijk acht om af te wijken van een in een Standaard bepaald relevant vereiste, dient hij te documenteren op welke wijze de uitgevoerde alternatieve controlewerkzaamheden het oogmerk van het vereiste bereiken, alsmede om welke redenen is afgeweken. (Zie Par. A18 en A19)

Aangelegenheden die na de datum van de controleverklaring aan de orde komen

13

Indien in uitzonderlijke omstandigheden de accountant na de datum van de controleverklaring nieuwe of aanvullende controlewerkzaamheden uitvoert of tot nieuwe conclusies komt, dient hij het volgende te documenteren: (Zie Par. A20)

a. de omstandigheden die zich hebben voorgedaan;
b. de nieuwe of aanvullende controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd, de verkregen controle-informatie en de getrokken conclusies, alsmede de gevolgen daarvan voor de controleverklaring; en
c. wanneer en door wie de daaruit voortvloeiende wijzigingen in de controledocumentatie zijn aangebracht en beoordeeld.

Samenstellen van het definitieve controledossier

14

De accountant dient de controledocumentatie samen te voegen in een controledossier en het administratieve proces van het samenstellen van het definitieve controledossier tijdig na de datum van de controleverklaring te voltooien. (Zie Par. A21 en A22)

15

Nadat het samenstellen van het definitieve controledossier is voltooid, dient de accountant niet enkele controledocumentatie, van welke aard ook, te vernietigen of te verwijderen voordat de bewaartermijn is afgelopen. (Zie Par. A23)

16

In andere dan de in paragraaf 13 bedoelde omstandigheden waarin de accountant het noodzakelijk acht om veranderingen in de bestaande controledocumentatie aan te brengen dan wel om nieuwe elementen aan de controledocumentatie toe te voegen nadat de samenstelling van het definitieve controledossier is voltooid, dient hij, ongeacht de aard van de veranderingen of toevoegingen, het volgende te documenteren: (Zie Par. A24)

a. de specifieke redenen voor het aanbrengen daarvan; en
b. wanneer en door wie zij werden aangebracht en beoordeeld.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Tijdig opstellen van de controledocumentatie

(Zie Par. 7)

A1

Het tijdig opstellen van voldoende en geschikte controledocumentatie komt ten goede aan de kwaliteit van de controle alsmede aan de effectieve beoordeling en evaluatie van de verkregen controle-informatie en van de conclusies die worden getrokken voordat de controleverklaring voltooid is. Van

documentatie die na de uitvoering van de controlewerkzaamheden wordt opgesteld, kan worden verwacht dat deze minder accuraat zal zijn dan documentatie die tijdens de uitvoering van deze werkzaamheden wordt opgesteld.

Documentatie van de uitgevoerde controlewerkzaamheden en van de verkregen controle-informatie

Vorm, inhoud en omvang van de controledocumentatie
(Zie Par. 8)
A2
De vorm, inhoud en omvang van controledocumentatie zijn afhankelijk van factoren als:
- de omvang en complexiteit van de entiteit;
- de aard van de uit te voeren controlewerkzaamheden;
- de geïdentificeerde risico's op een afwijking van materieel belang;
- de significantie van de verkregen controle-informatie;
- de aard en omvang van de vastgestelde uitzonderingen;
- de noodzaak tot het documenteren van een conclusie of van de basis voor een conclusie wanneer deze niet rechtstreeks is af te leiden uit de documentatie van de uitgevoerde werkzaamheden of uit de verkregen controle-informatie;
- de gehanteerde controlemethodologie en hulpmiddelen.

A3
De controledocumentatie mag worden vastgelegd op papier, in elektronische vorm of op andere gegevensdragers. Voorbeelden van controledocumentatie zijn onder meer:
- de controleprogramma's;
- analyses;
- memoranda betreffende kwesties;
- samenvattingen betreffende significante aangelegenheden;
- brieven inzake externe bevestiging en bevestigingsbrieven;
- checklists;
- correspondentie (waaronder e-mail) met betrekking tot significante aangelegenheden.

De accountant kan uittreksels of kopieën van vastleggingen van de entiteit (bijvoorbeeld belangrijke en specifieke contracten en overeenkomsten) in de controledocumentatie opnemen. De controledocumentatie is echter geen substituut voor de administratieve vastleggingen van de entiteit.
A4
Achterhaalde versies van werkdocumenten en van financiële overzichten, aantekeningen die een weergave zijn van een onvolledige of voorlopige gedachtegang, eerdere kopieën van documenten die zijn verbeterd op typefouten of andere fouten, en duplicaten van documenten hoeft de accountant niet in de controledocumentatie op te nemen.
A5
Mondelinge toelichtingen door de accountant vormen op zichzelf geen adequate onderbouwing voor de werkzaamheden die hij heeft verricht of voor de conclusies die hij heeft getrokken, maar kunnen worden gebruikt om informatie die in de controledocumentatie is opgenomen, uit te leggen of te verduidelijken.

Documentatie inzake het naleven van de Standaarden
(Zie Par. 8(a))
A6
In beginsel zal het naleven van de vereisten van deze Standaard resulteren in controledocumentatie die in de gegeven omstandigheden voldoende en geschikt is. Andere Standaarden bevatten specifieke documentatievereisten die bedoeld zijn om de toepassing van deze Standaard in de specifieke omstandigheden van die andere Standaarden te verduidelijken. De specifieke documentatievereisten van andere Standaarden beperken de toepassing van deze Standaard niet. Verder is het ontbreken van een documentatievereiste in een specifieke Standaard niet bedoeld om te suggereren dat bij het voldoen aan deze Standaard geen documentatie zal worden opgesteld.
A7
Controledocumentatie verschaft informatie die aantoont dat de controle aan de Standaarden voldoet. Het is echter noch noodzakelijk noch uitvoerbaar dat de accountant bij een controle alle nagegane aangelegenheden of elke professionele oordeelsvorming documenteert. Verder hoeft de accountant niet apart te documenteren (bijvoorbeeld in een checklist) dat aan de Standaarden is voldaan wat betreft aangelegenheden waarvan dit al wordt aangetoond door documenten die deel uitmaken van het controledossier. Als voorbeelden zijn te noemen:
- het bestaan van een op adequate wijze gedocumenteerd controleprogramma toont aan dat de accountant de controle heeft gepland;
- de aanwezigheid van een ondertekende schriftelijke opdrachtbevestiging in het controledossier toont aan dat de accountant de voorwaarden van de controleopdracht met het management of, indien passend, met de met governance belaste personen is overeengekomen;
- een controleverklaring die een oordeel met passende beperking over de financiële overzichten

bevat, toont aan dat de accountant in de situaties die in de Standaarden zijn gespecificeerd, heeft voldaan aan het vereiste om, een oordeel met beperking tot uitdrukking te brengen;
- met betrekking tot de vereisten die in het algemeen gedurende de gehele controle van toepassing zijn, kan op een aantal manieren in het controledossier worden aangetoond dat deze vereisten worden nageleefd:
  - het kan bijvoorbeeld voorkomen dat op geen enkele manier is gedocumenteerd dat de accountant blijk heeft gegeven van een professioneel-kritische instelling. Niettemin kan de controledocumentatie informatie verschaffen die aantoont dat de accountant overeenkomstig de Standaarden een professioneel-kritische instelling aanneemt. Bijvoorbeeld met betrekking tot schattingen, wanneer de verkregen controle-informatie informatie bevat die de beweringen van het management zowel bevestigt als tegenspreekt, wordt gedocumenteerd hoe de accountant die informatie heeft geëvalueerd, met inbegrip van de professionele oordeelsvormingen die zijn gemaakt om een conclusie te formuleren met betrekking tot de toereikendheid en geschiktheid van de verkregen controle-informatie.
  - tevens kan op verschillende manieren in de controledocumentatie worden aangetoond dat de opdrachtpartner de verantwoordelijkheid op zich heeft genomen voor de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van een controle overeenkomstig de Standaarden. De controledocumentatie kan onder meer documentatie bevatten van de tijdige betrokkenheid van de opdrachtpartner bij verschillende aspecten van de controle, zoals het deelnemen aan de teambesprekingen die vereist zijn op grond van Standaard 315[89].

Documentatie van significante aangelegenheden en van daarop betrekking hebbende significante professionele oordeelsvormingen
(Zie Par. 8(c))
A8
Het beoordelen van de significantie van een aangelegenheid vereist een objectieve analyse van de feiten en omstandigheden. Voorbeelden van significante aangelegenheden zijn onder meer:
- aangelegenheden die aanleiding geven tot significante risico's (zoals gedefinieerd in Standaard 315)[90];
- uitkomsten van controlewerkzaamheden die erop kunnen wijzen (a) dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang zouden kunnen bevatten of (b) dat een herziening nodig is van de eerdere inschatting door de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang en de door de accountant gehanteerde methoden om op die risico's in te spelen;
- omstandigheden die voor de accountant grote moeilijkheden veroorzaken bij het uitvoeren van noodzakelijke controlewerkzaamheden;
- bevindingen die zouden kunnen leiden tot een aanpassing van het oordeel of tot het opnemen van een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden in de controleverklaring.

A9
Een belangrijke factor bij het bepalen van de vorm, inhoud en omvang van de controledocumentatie van significante aangelegenheden is de mate waarin professionele oordeelsvorming is toegepast bij het uitvoeren van de werkzaamheden en bij het evalueren van de uitkomsten. De documentatie inzake de professionele oordeelsvormingen, indien deze significant is, dient om de conclusies van de accountant te verklaren en de kwaliteit van de oordeelsvorming te verbeteren. Deze aangelegenheden zijn van bijzonder belang voor degenen die verantwoordelijk zijn voor het beoordelen van de controledocumentatie, met inbegrip van degenen die daaropvolgende controles uitvoeren wanneer zij aangelegenheden van blijvende significantie beoordelen (bijvoorbeeld bij het uitvoeren van een retrospectieve beoordeling van schattingen).
A10
Enkele voorbeelden van situaties waarin het overeenkomstig paragraaf 8 passend is controledocumentatie op te stellen met betrekking tot het toepassen van professionele oordeelsvorming, ingeval de aangelegenheden en de oordeelsvormingen significant zijn:
- de redenering waarop de accountant zijn conclusie heeft gebaseerd wanneer in één van de vereisten is bepaald dat de accountant bepaalde informatie en factoren 'dient te overwegen en dat dit significant is in de context van een specifieke opdracht;
- de basis voor de conclusie van de accountant met betrekking tot de redelijkheid van de gebieden waar de oordeelsvorming gemaakt door het management van subjectieve aard is;
- de basis voor de evaluatie door de accountant van de vraag of een schatting en toelichtingen daarop redelijk zijn in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, of een afwijking bevatten;
- de basis voor de conclusie van de accountant inzake de authenticiteit van een document ingeval verder onderzoek wordt verricht (zoals het op passende wijze gebruikmaken van de werkzaamhe-

[89] Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving,* paragraaf 10.
[90] Standaard 315, paragraaf 4(e).

den van een deskundige dan wel van procedures inzake externe bevestigingen) om in te spelen op situaties die tijdens de controle zijn vastgesteld en die ertoe hebben geleid dat de accountant van mening was dat het document mogelijk niet authentiek is;
- als Standaard 701[91] van toepassing is, de bepaling van de kernpunten van de controle door de accountant of de bepaling dat er geen kernpunten van de controle zijn om te communiceren.

A11
De accountant kan het nuttig achten als onderdeel van de controledocumentatie een samenvatting (soms bekend als een afsluitend memorandum) op te stellen en te bewaren waarin een beschrijving wordt gegeven van de significante aangelegenheden die tijdens de controle zijn vastgesteld en van de wijze waarop daarmee is omgegaan, of die kruisverwijzingen bevat naar andere relevante onderbouwende elementen van de controledocumentatie die in deze informatie voorzien. Een dergelijke samenvatting kan doeltreffende en doelmatige beoordelingen en inspecties van de controledocumentatie vergemakkelijken, in het bijzonder voor omvangrijke en gecompliceerde controles. Verder kan het opstellen van een dergelijke samenvatting de accountant helpen bij het overwegen van significante aangelegenheden. Zij kan de accountant tevens helpen bij het overwegen of er, in het licht van de uitgevoerde controlewerkzaamheden en de getrokken conclusies, een bepaalde relevante doelstelling van de Standaard is die de accountant niet kan bereiken, zodat dit de accountant zou beletten zijn algehele doelstellingen te bereiken.

Het bepalen van de getoetste specifieke onderwerpen of aangelegenheden alsmede het aanwijzen van de opsteller en beoordelaar
(Zie Par. 9)

A12
Het in het dossier vastleggen van onderscheidende kenmerken dient een aantal doelen. Het stelt bijvoorbeeld het opdrachtteam in staat verantwoording af te leggen over de uitgevoerde werkzaamheden en vergemakkelijkt het onderzoek naar uitzonderingen en inconsistenties. Onderscheidende kenmerken zullen variëren naar gelang van de aard van de controlehandeling en het element dat, of de aangelegenheid die wordt getoetst. Als voorbeeld zijn te noemen:
- voor het in detail toetsen van door de entiteit aangemaakte inkoopopdrachten kan de accountant bepalen welke documenten voor de toetsing worden geselecteerd, aan de hand van de datum en het individuele nummer van deze inkoopopdrachten;
- voor werkzaamheden waarbij een selectie of een beoordeling van alle journaalposten boven een bepaald bedrag in een gegeven populatie vereist is, kan de accountant de reikwijdte van de werkzaamheden in het dossier vastleggen en de populatie bepalen (bijvoorbeeld alle journaalposten boven een bepaald bedrag vanuit de dagboeken);
- voor werkzaamheden waarbij een systematische steekproef moet worden getrokken uit een populatie van documenten, kan de accountant de geselecteerde documenten bepalen door vastlegging van de bron, het startpunt en het steekproefinterval (bijvoorbeeld een systematische steekproef van verzenddocumenten getrokken uit het verzendregister voor de periode van 1 april tot 30 september, te beginnen bij documentnummer 12345 en vervolgens ieder 125ste document);
- voor werkzaamheden waarbij inlichtingen moeten worden ingewonnen bij bepaalde personeelsleden van de entiteit, kan de accountant in het dossier een vastlegging maken van de data van deze verzoeken en van de namen en functieomschrijvingen van de personeelsleden van de entiteit;
- voor waarnemingswerkzaamheden kan de accountant in het dossier een vastlegging maken van het proces of het object van onderzoek, van de relevante personen, van hun respectieve verantwoordelijkheden, alsmede van de plaats en het tijdstip waarop de waarneming is uitgevoerd.

A13
Standaard 220 vereist dat de accountant de uitgevoerde controlewerkzaamheden beoordeelt door de controledocumentatie te beoordelen[92]. Het vereiste om te documenteren wie de uitgevoerde controlewerkzaamheden heeft beoordeeld, houdt geen verplichting in om in ieder specifiek werkdocument informatie op te nemen die deze beoordeling aantoont. Het vereiste houdt echter wel in dat moet worden gedocumenteerd welke controlewerkzaamheden zijn beoordeeld, wie deze werkzaamheden heeft beoordeeld en op welk tijdstip dit is gebeurd.

Documentatie van besprekingen van significante aangelegenheden met het management, met de met governance belaste personen, alsmede met anderen
(Zie Par. 10)

A14
De documentatie is niet beperkt tot de vastleggingen die door de accountant zijn opgesteld, maar kan ook andere geschikte documenten bevatten zoals notulen van vergaderingen die door personeelsleden van de entiteit zijn opgesteld en door de accountant zijn aanvaard. Anderen met wie de accountant significante aangelegenheden kan bespreken, kunnen onder meer overige personeelsleden

[91] Standaard 701, *Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*
[92] Standaard 220, paragraaf 17.

binnen de entiteit zijn, alsmede externe partijen, zoals personen die professioneel advies aan de entiteit verstrekken.

Documentatie van de wijze waarop met inconsistenties is omgegaan
(Zie Par. 11)
A15
Het vereiste om te documenteren op welke wijze de accountant is omgegaan met inconsistenties die in de informatie werden vastgesteld, houdt niet in dat de accountant documentatie moet bewaren die foutief of intussen achterhaald is.

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden
(Zie Par. 8)
A16
De controledocumentatie voor een controle van kleinere entiteiten is in het algemeen minder omvangrijk dan voor de controle van een grotere entiteit. Verder zal in geval van een controle waarbij de opdrachtpartner alle werkzaamheden zelf uitvoert, de documentatie geen aangelegenheden bevatten die zouden moeten worden vastgelegd uitsluitend om de leden van een opdrachtteam te informeren of te instrueren, dan wel om informatie te verschaffen die een beoordeling door andere leden van het team aantoont (er zullen bijvoorbeeld geen te documenteren aangelegenheden zijn met betrekking tot teambesprekingen of het houden van toezicht). Niettemin voldoet de opdrachtpartner aan het in paragraaf 8 bepaalde overheersende vereiste om controledocumentatie op te stellen waaruit een ervaren accountant inzicht kan verwerven, omdat de controledocumentatie onderworpen kan zijn aan beoordelingen door externe partijen voor regelgevings- of andere doeleinden.
A17
Bij het opstellen van controledocumentatie kan de accountant van een kleinere entiteit het nuttig en doelmatig achten om verschillende aspecten van de controle vast te leggen in één enkel document met, naargelang passend, kruisverwijzingen naar ondersteunende werkdocumenten. Voorbeelden van aangelegenheden die bij een controle van een kleinere entiteit gezamenlijk kunnen worden gedocumenteerd zijn onder meer het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het systeem van interne beheersing van de entiteit, de algehele controleaanpak en het controleprogramma, de overeenkomstig Standaard 320[93] vastgestelde materialiteit, de ingeschatte risico's, significante aangelegenheden die tijdens de controle zijn vastgesteld, alsmede de getrokken conclusies.

Het afwijken van een relevant vereiste
(Zie Par. 12)
A18
De vereisten van de Standaarden zijn erop gericht de accountant in staat te stellen om de in de Standaarden gespecificeerde doelstellingen en derhalve de algehele doelstellingen van de accountant te bereiken. Daarom veronderstellen de Standaarden, uitzonderlijke omstandigheden daargelaten, de naleving van ieder vereiste dat in de omstandigheden van de controle relevant is.
A19
Het documentatievereiste is alleen van toepassing op vereisten die in de gegeven omstandigheden relevant zijn. Vereisten zijn slechts in die gevallen niet relevant[94] waarin:
a. de gehele Standaard niet relevant is (bijvoorbeeld indien een entiteit niet over een interne auditfunctie beschikt, is niets van Standaard 610[95] relevant); of
b. het voorwaardelijke vereisten betreft en de voorwaarde niet is vervuld (bijvoorbeeld het vereiste om het oordeel aan te passen wanneer er een onmogelijkheid bestaat om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, terwijl deze onmogelijkheid niet bestaat).

Aangelegenheden die na de datum van de controleverklaring aan de orde komen
(Zie Par. 13)
A20
Buitengewone omstandigheden zijn bijvoorbeeld ook de gebeurtenissen waarvan de accountant na de datum van de controleverklaring kennis verkrijgt maar die op die datum wel bestonden en die, wanneer ze op die datum bekend waren geweest, een wijziging van de financiële overzichten dan wel een aanpassing door de accountant van het oordeel in de controleverklaring tot gevolg zouden kunnen hebben gehad.[96] De daaruit voortvloeiende veranderingen in de controledocumentatie worden overeenkomstig de in Standaard 220[97] beschreven verantwoordelijkheden inzake de beoorde-

[93] Standaard 320, *Materialiteit bij planning en uitvoering van een controle*.
[94] Standaard 200, paragraaf 22.
[95] Standaard 610, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors*.
[96] Standaard 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode*, paragraaf 14.
[97] Standaard 220, paragraaf 16.

lingsopdracht beoordeeld, terwijl de opdrachtpartner de uiteindelijke verantwoordelijkheid voor de aangebrachte veranderingen op zich neemt.

Samenstellen van het definitieve controledossier
(Zie Par. 14, 15 en 16)
A21
Wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing[98] vereist van de accountantseenheden dat zij beleidslijnen en procedures vaststellen voor het tijdig voltooien van de samenstelling van controledossiers.[99] Een geschikte termijn waarbinnen de samenstelling van het definitieve controledossier moet worden afgerond, is in het algemeen een termijn van niet meer dan 2 maanden[100] na de datum van de controleverklaring.[101]
A22
Het voltooien van de samenstelling van het definitieve controledossier na de datum van de controleverklaring is een administratief proces dat geen betrekking heeft op de uitvoering van nieuwe controlewerkzaamheden of op het trekken van nieuwe conclusies. Tijdens de definitieve samenstelling van het controledossier kunnen echter nog wijzigingen in de controledocumentatie worden aangebracht, mits zij van administratieve aard zijn. Voorbeelden van dergelijke wijzigingen zijn:
- het vernietigen of verwijderen van intussen achterhaalde documentatie;
- het ordenen, verzamelen en opnemen van kruisverwijzingen in werkdocumenten;
- het aftekenen van checklists die worden gehanteerd bij het proces van samenstelling van het definitieve dossier;
- het documenteren van controle-informatie die de accountant vóór de datum van de controleverklaring heeft verkregen en waarover hij met de relevante leden van het opdrachtteam besprekingen heeft gehouden en overeenstemming heeft bereikt.

A23
Wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing vereist[102]van de accountantseenheden dat zij beleidslijnen en procedures voor het bewaren van opdrachtdocumentatie vaststellen.[103] De bewaartermijn voor controleopdrachten is gewoonlijk niet korter dan zeven jaar[104] vanaf de datum van de controleverklaring of de datum van de controleverklaring over de geconsolideerde financiële overzichten indien deze later valt.[105]
A24
Een voorbeeld van een situatie waarin de accountant het noodzakelijk kan achten om veranderingen in de bestaande controledocumentatie aan te brengen dan wel om nieuwe controledocumentatie toe te voegen nadat de samenstelling van het definitieve controledossier is voltooid, betreft de noodzaak om de bestaande controledocumentatie te verduidelijken vanwege opmerkingen die zijn ontvangen tijdens door interne of externe partijen uitgevoerde monitoringinspecties.

Bijlage 1: In andere Standaarden voorkomende specifieke vereisten inzake controledocumentatie

(Zie Par. 1)
In deze bijlage wordt vermeld welke paragrafen van andere Standaarden specifieke vereisten inzake documentatie bevatten. Deze lijst is geen substituut voor het overwegen van de in de Standaarden voorkomende vereisten en daarop betrekking hebbende, toepassingsgerichte en overige verklarende teksten.
– Standaard 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten,* paragraaf 10, 11 en 12;
– Standaard 220, *Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten,* paragraaf 24 en 25;
– Standaard 240, *Verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten,* paragraaf 45, 46, 47 en 48;
– Standaard 250, *Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten,* paragraaf 30;
– Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen,* paragraaf 23;
– Standaard 300, *Planning van een controle van financiële overzichten,* paragraaf 12;
– Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving,* paragraaf 32;

[98] *Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta).*
[99] Bta, artikel 11.
[100] De Standaarden spreken van een periode van 60 dagen.
[101] Bta, artikel 11.
[102] Afhankelijk van de situatie *Wet toezicht accountantsorganisaties* (Wta)/*Besluit toezicht accountantsorganisaties* (Bta)/*Verordening accountantsorganisaties* (VAO) of *Nadere voorschriften kwaliteitssystemen* (NVKS).
[103] Bta, artikel 11 respectievelijk NVKS, artikel 25.
[104] In de Standaarden is er sprake van een periode van vijf jaar.
[105] Bta, artikel 11 respectievelijk NVKS, artikel 25.

– Standaard 320, *Materialiteit bij planning en uitvoering van een controle,* paragraaf 14;
– Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's,* paragraaf 28, 29 en 30;
– Standaard 450, *Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen,* paragraaf 15;
– Standaard 540, *De controle van schattingen en toelichtingen daarop,* paragraaf 39;
– Standaard 550, *Verbonden partijen*, paragraaf 28;
– Standaard 600, *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen),* paragraaf 50;
– Standaard 610, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors,* paragraaf 36 en 37;
– Standaard 720, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie,* paragraaf 25.

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

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard
1
Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten. In deze Standaard wordt specifiek uitgewerkt op welke wijze Standaard 315[106] en Standaard 330[107] moeten worden toegepast met betrekking tot de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude.

Kenmerken van fraude
2
Afwijkingen in financiële overzichten kunnen het gevolg zijn van fraude of fouten. De onderscheidende factor tussen fraude en fouten is het al dan niet opzettelijke karakter van de handeling die aan de afwijking in de financiële overzichten ten grondslag ligt.
3
Hoewel 'fraude' een ruim juridisch begrip is, is de accountant in het kader van de Standaarden gericht op fraude die een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten veroorzaakt. Twee soorten opzettelijke afwijkingen zijn voor de accountant van belang, namelijk afwijkingen die voortkomen uit frauduleuze financiële verslaggeving en afwijkingen die voortkomen uit de oneigenlijke toe-eigening van activa. De accountant kan vermoeden of, in zeldzame gevallen, identificeren dat fraude heeft plaatsgevonden, maar stelt niet juridisch vast of er al dan niet echt fraude heeft plaatsgevonden. (Zie Par. A1, A2, A3, A4, A5, A6 en A7)

Verantwoordelijkheden voor het voorkomen en detecteren van fraude
4
De primaire verantwoordelijkheid voor het voorkomen en detecteren van fraude berust bij de met governance belaste personen en het management van de entiteit. Het is van belang dat het management, onder toezicht van de met governance belaste personen, sterk de nadruk legt op het voorkomen van fraude, waardoor de gelegenheden tot het plegen van fraude kunnen afnemen, alsmede op het ontmoedigen daarvan, waardoor personen ervan kunnen worden weerhouden om fraude te plegen wegens de waarschijnlijkheid dat die fraude wordt gedetecteerd en bestraft. Dit houdt in dat men streeft naar een cultuur van integriteit en ethisch gedrag, hetgeen kan worden versterkt door middel van actief toezicht door de met governance belaste personen. De uitoefening van toezicht door de met governance belaste personen houdt onder meer in dat rekening wordt gehouden met de mogelijkheid om interne beheersingsmaatregelen te doorbreken of met andere ongeoorloofde vormen van beïnvloeding van het proces van financiële verslaggeving, zoals pogingen van het management om de resultaten te manipuleren teneinde invloed uit te oefenen op de perceptie die analisten hebben van de prestaties en winstgevendheid van de entiteit.

Verantwoordelijkheden van de accountant
5
Een accountant die een controle overeenkomstig de Standaarden uitvoert, is verantwoordelijk voor het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid dat de financiële overzichten als geheel geen afwijkingen van materieel belang bevatten die het gevolg zijn van fraude of fouten. Door de inherente beperkingen van een controle bestaat er een onvermijdbaar risico dat sommige afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten niet worden gedetecteerd, ook al is de controle naar

[106] Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving.*
[107] Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's.*

behoren gepland en overeenkomstig de Standaarden uitgevoerd.[108]

6

Zoals in Standaard 200[109] beschreven, zijn de potentiële effecten van inherente beperkingen bijzonder significant in het geval van een afwijking die het resultaat is van fraude. Het risico dat een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude niet wordt gedetecteerd is groter dan het risico dat een afwijking van materieel belang als gevolg van fouten niet wordt gedetecteerd. Dit komt omdat fraude gepaard kan gaan met geraffineerde en zorgvuldig opgezette plannen om de fraude te verhullen, zoals valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten transacties vast te leggen of het opzettelijk aan de accountant verkeerd voorstellen van zaken. Dergelijke pogingen om fraude te verhullen kunnen zelfs nog moeilijker te detecteren zijn wanneer ze gepaard gaan met samenspanning. Samenspanning kan ertoe leiden dat de accountant veronderstelt dat de controle-informatie overtuigend is, terwijl deze in feite onjuist is. De mogelijkheid dat de accountant fraude detecteert hangt af van factoren zoals de vaardigheid van de dader, de frequentie en omvang van de manipulaties, de mate van samenspanning waarmee de fraude gepaard gaat, de relatieve omvang van de individuele bedragen waarmee is gemanipuleerd en de senioriteit van de bij de fraude betrokken personen. Hoewel de accountant in staat kan zijn om mogelijkheden voor het plegen van fraude te identificeren, is het voor hem moeilijk vast te stellen of afwijkingen in gebieden die oordeelsvorming vereisen, zoals schattingen, het gevolg zijn van fraude of van fouten.

7

Voorts is het risico dat de accountant een afwijking van materieel belang niet detecteert in geval van managementfraude groter dan bij personeelsfraude, omdat managers vaak in een positie verkeren die hen in staat stelt op directe of indirecte wijze de administratieve vastleggingen te manipuleren, frauduleuze financiële gegevens te presenteren of interne beheersingsmaatregelen te doorbreken die zijn opgezet om soortgelijke fraude door andere werknemers te voorkomen.

8

Bij het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid heeft de accountant de verantwoordelijkheid om gedurende de gehele controle een professioneel-kritische instelling te handhaven, rekening te houden met de mogelijkheid dat het management interne beheersingsmaatregelen doorbreekt en rekening te houden met het feit dat controlewerkzaamheden die effectief zijn om fouten te detecteren mogelijk niet effectief zijn om fraude te detecteren. De in deze Standaard opgenomen vereisten zijn bedoeld als hulpmiddel voor de accountant bij het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude en bij het opzetten van werkzaamheden om dergelijke afwijkingen te detecteren.

9

De accountant kan additionele verantwoordelijkheden hebben op grond van wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften met betrekking tot niet-naleving van wet- en regelgeving door een entiteit, inclusief fraude, die kunnen verschillen van of verder gaan dan deze en andere controlestandaarden zoals (Zie Par. A6):

a. het inspelen op geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving, inclusief vereisten met betrekking tot specifieke communicatie met het management en de met governance belaste personen, beoordelen van de geschiktheid van hun reactie op niet-naleving en bepalen of verdere actie noodzakelijk is;
b. het communiceren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan andere accountants (bijv. in een controle van financiële overzichten van een groep);
c. documentatievereisten met betrekking tot geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving.

Naleven van alle additionele verantwoordelijkheden kan verdere informatie verschaffen die relevant is voor het werk van de accountant in overeenstemming met deze en andere controlestandaarden (bijv. met betrekking tot de integriteit van het management, of in voorkomend geval, de met governance belaste personen).

Ingangsdatum

10

Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstellingen

11

De doelstellingen van de accountant zijn:

a. het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude;
b. het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over de ingeschatte risico's op een

[108] Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede de uitvoering van een controle overeenkomstig de Standaarden*, paragraaf A53 en A54.
[109] Standaard 200, paragraaf A54.

afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude door middel van het opzetten en implementeren van geschikte manieren om op die risico's in te spelen; en
c. het op passende wijze inspelen op fraude of vermoede fraude die tijdens de controle is geïdentificeerd.

Definities
12
Voor de toepassing van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
a. *fraude* – Een opzettelijke handeling door een of meer leden van het management, met governance belaste personen, werknemers of derden, waarbij gebruik wordt gemaakt van misleiding teneinde een onrechtmatig of onwettig voordeel te verkrijgen.
b. *frauderisicofactoren* – Gebeurtenissen of omstandigheden die wijzen op een stimulans of druk om fraude te plegen of die een gelegenheid scheppen om te frauderen.

Vereisten

Professioneel-kritische instelling
13
Overeenkomstig Standaard 200 dient de accountant gedurende de gehele controle een professioneel-kritische instelling te handhaven, rekening houdend met de mogelijkheid van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude, ook als hij in het verleden heeft ervaren dat het management van de entiteit en de met governance belaste personen eerlijk en integer waren. (Zie Par. A8 en A9)
14
De accountant mag de vastleggingen en documenten als authentiek aanvaarden, tenzij hij aanwijzingen heeft om het tegendeel te veronderstellen. Als de accountant op grond van omstandigheden die hij tijdens de controle heeft vastgesteld veronderstelt dat een document mogelijk niet authentiek is of dat de in een document vastgelegde voorwaarden zijn gewijzigd maar hem niet ter kennis zijn gebracht, dient hij aanvullend onderzoek te verrichten. (Zie Par. A10)
15
Indien de antwoorden die zijn verstrekt op het verzoeken om inlichtingen bij het management of de met governance belaste personen, inconsistent zijn, dient de accountant deze inconsistenties te onderzoeken.

Besprekingen tussen de leden van het opdrachtteam
16
Standaard 315 vereist dat een bespreking tussen de leden van het opdrachtteam wordt gehouden en dat de opdrachtpartner bepaalt welke aangelegenheden uit deze bespreking worden meegedeeld aan de niet bij de bespreking betrokken leden van het team.[110] Bij deze bespreking dient specifiek aandacht te worden besteed aan hoe en waar de financiële overzichten van de entiteit vatbaar kunnen zijn voor een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude, met inbegrip van de wijze waarop de fraude zou kunnen worden gepleegd. Bij de bespreking mag geen rekening worden gehouden met de eventuele mening van de leden van het opdrachtteam dat het management en de met governance belaste personen eerlijk en integer zijn. (Zie Par. A10 – A11)

Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden
17
Bij de uitvoering van risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden gericht op het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en haar systeem van interne beheersing, zoals op grond van Standaard 315 wordt vereist, dient de accountant de in de paragrafen 23–43 genoemde werkzaamheden uit te voeren teneinde informatie te verkrijgen voor gebruik bij het identificeren van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude.

Het management en anderen binnen de entiteit
18
De accountant dient het management om inlichtingen te verzoeken met betrekking tot:
a. de inschatting door het management van het risico dat de financiële overzichten mogelijk een afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude, met inbegrip van de aard, omvang en frequentie van deze inschattingen; (Zie Par. A13 en A14)
b. de werkwijze die het management volgt om de risico's op fraude in de entiteit te identificeren en erop in te spelen, met inbegrip van eventuele specifieke frauderisico's die het management heeft

[110] Standaard 315, paragraaf 17–18.

geïdentificeerd of die onder zijn aandacht zijn gebracht of van transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen waarvoor waarschijnlijk een frauderisico bestaat; (Zie Par. A15)

c. de informatie die het management eventueel aan de met governance belaste personen heeft meegedeeld over zijn processen om de risico's op fraude in de entiteit te identificeren en erop in te spelen; en

d. de informatie die het management eventueel aan zijn werknemers heeft meegedeeld over zijn visie op bedrijfspraktijken en ethisch gedrag.

19

De accountant dient het management en, naargelang passend, anderen binnen de entiteit om inlichtingen te verzoeken om vast te stellen of zij op de hoogte zijn van feitelijke, vermoede of vermeende fraude die op de entiteit van invloed is. (Zie Par. A16, A17 en A18)

20

Bij entiteiten die over een interne auditfunctie beschikken dient de accountant de interne auditfunctie om inlichtingen te verzoeken om vast te stellen of zij op de hoogte zijn van feitelijke, vermoede of vermeende fraude die op de entiteit van invloed is, alsmede om te informeren naar hun visie over de risico's op fraude. (Zie Par. A19)

Met governance belaste personen

21

Tenzij alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit[111], dient de accountant inzicht te verwerven in de wijze waarop de met governance belaste personen toezicht uitoefenen op de door het management gevolgde processen om de risico's op fraude in de entiteit te identificeren en hierop in te spelen, alsmede in de interne beheersingsmaatregelen die het management heeft opgezet om deze risico's te beperken. (Zie Par. A19, A20 en A21)

22

Tenzij alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit, dient de accountant bij de met governance belaste personen om inlichtingen te verzoeken om te bepalen of zij op de hoogte zijn van feitelijke, vermoede of vermeende fraude die op de entiteit van invloed is. Deze inlichtingen worden deels gevraagd ter ondersteuning van de verstrekte antwoorden op het verzoeken om inlichtingen bij het management.

Geïdentificeerde ongebruikelijke of onverwachte verbanden

23

De accountant dient te evalueren of ongebruikelijke of onverwachte verbanden die bij de uitvoering van cijferanalyses zijn geïdentificeerd, met inbegrip van cijferanalyses die betrekking hebben op opbrengstenrekeningen, mogelijk duiden op risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude.

Overige informatie

24

De accountant dient te overwegen of andere informatie die hij heeft verkregen wijst op risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude. (Zie Par. A23)

Evaluatie van frauderisicofactoren

25

De accountant dient te evalueren of de informatie die is verkregen uit andere uitgevoerde risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden wijst op het bestaan van een of meer frauderisicofactoren. Hoewel frauderisicofactoren niet noodzakelijkerwijs wijzen op het bestaan van fraude, komen ze vaak voor in gevallen waarin fraude daadwerkelijk heeft plaatsgevonden en kunnen ze daarom een aanwijzing zijn voor risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude. (Zie Par. A24, A25, A26, A27 en A28)

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

26

Overeenkomstig Standaard 315 dient de accountant de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude op het niveau van financiële overzichten en van beweringen met betrekking tot transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen, te identificeren en in te schatten.[112]

27

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

[111] Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf 13.
[112] Standaard 315, paragraaf 25.

is van fraude dient de accountant, uitgaande van de veronderstelling dat er bij de opbrengstverantwoording frauderisico's bestaan, beoordelen welke soorten opbrengsten, opbrengsttransacties of beweringen aanleiding geven tot deze risico's. Paragraaf 48 specificeert welke documentatie vereist is indien de accountant concludeert dat de veronderstelling niet van toepassing is in de voor de opdracht gegeven omstandigheden en hij, als gevolg daarvan, de opbrengstverantwoording niet heeft geïdentificeerd als een risico op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude. (Zie Par. A29, A30 en A31)

28

De accountant dient de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude te beschouwen als significante risico's en bijgevolg dient de accountant, voor zover dit nog niet is gebeurd, de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit te identificeren die op dergelijke risico's inspelen, hun opzet te evalueren en te bepalen of ze geïmplementeerd zijn.[113] (Zie Par. A32 en A33)

Manieren om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude

Algehele manieren

29

Overeenkomstig Standaard 330 dient de accountant algehele manieren te bepalen om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten die het gevolg is van fraude.[114] (Zie Par. A34)

30

Bij het bepalen van algehele manieren om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten die het gevolg is van fraude dient de accountant:

a. personeel in te schakelen en toezicht op hen uit te oefenen rekening houdend met de kennis, vaardigheden en bekwaamheden van de personen aan wie significante verantwoordelijkheden voor de opdracht zullen worden toevertrouwd alsmede met de inschatting door de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude in het kader van de betrokken opdracht; (Zie Par. A35 en A36)
b. te evalueren of de keuze en toepassing van de grondslagen voor financiële verslaggeving door de entiteit, met name die welke betrekking hebben op subjectieve waarderingen en complexe transacties, mogelijk wijzen op frauduleuze financiële verslaggeving als gevolg van pogingen van het management om de winst te manipuleren; en
c. een element van onvoorspelbaarheid in te bouwen bij het kiezen van de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden. (Zie Par. A37)

Controlewerkzaamheden die inspelen op ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen die het gevolg is van fraude

31

Overeenkomstig Standaard 330 dient de accountant verdere controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren waarvan de aard, timing en omvang inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen die het gevolg is van fraude[115]. (Zie Par. A38, A39, A40 en A41)

Controlewerkzaamheden die inspelen op risico's met betrekking tot het doorbreken van interne beheersingsmaatregelen door het management

32

Het management bevindt zich in een unieke positie om fraude te plegen, omdat het in staat is de administratieve vastleggingen te manipuleren en frauduleuze financiële overzichten op te stellen door interne beheersingsmaatregelen te doorbreken die anderszins effectief lijken te werken. Hoewel het risico dat het management interne beheersingsmaatregelen doorbreekt in sommige entiteiten groter is dan in andere, is het in alle entiteiten aanwezig. Als gevolg van de onvoorspelbaarheid van de wijze waarop het management interne beheersingsmaatregelen doorbreekt, vormt dit een risico op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude en vormt het om die reden een significant risico.

33

Ongeacht de inschatting door de accountant van de risico's dat het management de interne beheersingsmaatregelen doorbreekt, dient de accountant controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren om:

a. te toetsen of de in het grootboek vastgelegde journaalposten en andere aanpassingen die tijdens

[113] Standaard 315, paragraaf 26(a)(i) en 26(d).
[114] Standaard 330, paragraaf 5.
[115] Standaard 330, paragraaf 6.

het opstellen van de financiële overzichten zijn aangebracht aanvaardbaar zijn. Bij het opzetten en uitvoeren van controlewerkzaamheden ten behoeve van deze toetsingen dient de accountant:
   1. bij het proces van financiële verslaggeving betrokken personen om inlichtingen te verzoeken over ongepaste of ongebruikelijke activiteiten met betrekking tot de verwerking van journaalboekingen en andere aanpassingen;
   2. een selectie te maken van journaalboekingen en andere aanpassingen die aan het einde van een verslagperiode zijn aangebracht; en
   3. te overwegen of het nodig is journaalboekingen en andere aanpassingen die gedurende de verslagperiode zijn aangebracht, te toetsen. (Zie Par. A42, A43, A44 en A45)

b. de schattingen te beoordelen op tendenties en te beoordelen of de eventuele omstandigheden die tot de tendentie hebben geleid een risico vormen op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude. Bij de uitvoering van deze beoordeling dient de accountant:
   1. te evalueren of de oordeelsvormingen en beslissingen van het management bij het maken van de in de financiële overzichten opgenomen schattingen, ook als deze op zichzelf beschouwd redelijk zijn, wijzen op een mogelijke tendentie bij het management van de entiteit die mogelijk een risico vormt op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude. Als dit het geval is, dient de accountant de schattingen als geheel te herbeoordelen; en
   2. een retrospectieve beoordeling uit te voeren van de oordeelsvormingen en veronderstellingen van het management met betrekking tot significante schattingen die in de financiële overzichten van het voorgaande boekjaar zijn weerspiegeld. (Zie Par. A46, A47 en A48)

c. Voor significante transacties die buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit vallen of die in een ander opzicht ongebruikelijk lijken in het licht van zowel het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving als andere tijdens de controle verkregen informatie, dient de accountant te beoordelen of de zakelijke beweegredenen (of het ontbreken daarvan) voor de transacties doen vermoeden dat ze mogelijk zijn aangegaan met het oog op frauduleuze financiële verslaggeving of het verhullen van een oneigenlijke toe-eigening van activa. (Zie Par. A49)

34

De accountant dient te bepalen of hij, teneinde in te spelen op de geïdentificeerde risico's dat het management interne beheersingsmaatregelen doorbreekt, andere controlewerkzaamheden dient uit te voeren naast de hierboven specifiek genoemde werkzaamheden (dat wil zeggen als er specifieke aanvullende risico's bestaan dat het management interne beheersingsmaatregelen doorbreekt en die risico's niet zijn afgedekt als onderdeel van de werkzaamheden die worden uitgevoerd om aan de in paragraaf 33 genoemde vereisten te voldoen).

Het evalueren van de controle-informatie

(Zie Par. A50)

35

Bij het trekken van een algehele conclusie over de vraag of de financiële overzichten in overeenstemming zijn met zijn inzicht in de entiteit, dient de accountant te evalueren of de aan het einde van de controle uitgevoerde cijferanalyses wijzen op een niet eerder gedetecteerd risico op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude. (Zie: Par. A51)

36

Als de accountant een afwijking identificeert, dient hij te evalueren of deze een aanwijzing vormt voor fraude. Als een dergelijke aanwijzing bestaat, dient de accountant de gevolgen van de afwijking voor andere aspecten van de controle evalueren, met name de betrouwbaarheid van de bevestigingen van het management, rekening houdend met het feit dat een geval van fraude waarschijnlijk geen geïsoleerde gebeurtenis is. (Zie Par. A52)

37

Als de accountant een afwijking identificeert, ongeacht of deze van materieel belang is, en reden heeft om aan te nemen dat deze het gevolg van fraude is of kan zijn en dat het management (in het bijzonder het senior management) daarbij betrokken is, dient hij de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude te herevalueren, alsook het effect daarvan op de aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden om op de ingeschatte risico's in te spelen. De accountant dient ook te overwegen of omstandigheden of voorwaarden wijzen op mogelijke samenspanning waarbij werknemers, het management of derden betrokken zijn wanneer hij de betrouwbaarheid van eerder verkregen controle-informatie heroverweegt. (Zie Par. A53)

38

Als de accountant tot de conclusie komt dat, of niet in staat is te concluderen of, de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude, dient hij de gevolgen daarvan voor de controle te evalueren. (Zie Par. A54)

Onvermogen van de accountant om de opdracht voort te zetten

39

Indien de accountant als gevolg van een afwijking die voortkomt uit fraude of vermoede fraude wordt

geconfronteerd met uitzonderlijke omstandigheden die zijn mogelijkheid om de opdracht voort te zetten in het gedrang brengen, dient hij:

a. de in de gegeven omstandigheden van toepassing zijnde professionele en wettelijke verantwoordelijkheden te bepalen, met inbegrip van het eventuele vereiste om de persoon (personen) die hem als accountant heeft (hebben) aangesteld dan wel, in bepaalde gevallen, de regelgevende of toezichthoudende instanties daarvan op de hoogte te stellen;
b. te overwegen of het passend is de opdracht terug te geven indien dit op grond van de van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is; en
c. indien hij de opdracht teruggeeft:
    1. met het management op het passende niveau en met de met governance belaste personen het teruggeven van zijn opdracht en de redenen daarvoor te bespreken; en
    2. na te gaan of er een professionele of wettelijke verplichting bestaat om aan de persoon (personen) die de controle-opdracht heeft (hebben) toegewezen of, in bepaalde gevallen, aan de regelgevende of toezichthoudende instanties, het teruggeven van zijn opdracht en de redenen daarvoor te melden. (Zie Par. A55, A56, A57 en A58)

Schriftelijke bevestigingen

40

De accountant dient schriftelijke bevestigingen van het management en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen te verkrijgen dat:

a. zij hun verantwoordelijkheid erkennen voor het opzetten, implementeren en onderhouden van de interne beheersing om fraude te voorkomen en te detecteren;
b. zij de accountant in kennis hebben gesteld van de resultaten van de inschatting door het management van het risico dat de financiële overzichten mogelijk afwijkingen van materieel belang bevatten die het gevolg zijn van fraude;
c. zij de accountant op de hoogte hebben gesteld van eventuele fraude of vermoede fraude waarvan zij kennis hebben en die op de entiteit van invloed is en waarbij betrokken zijn:
    1. het management;
    2. werknemers die een significante rol spelen bij de interne beheersing; of
    3. anderen indien de fraude een materieel effect zou kunnen hebben op de financiële overzichten; en
d. zij de accountant in kennis hebben gesteld van eventuele aantijgingen van fraude of vermoede fraude die op de financiële overzichten van de entiteit van invloed is en waarvan zij kennis hebben gekregen via werknemers, voormalige werknemers, analisten, regelgevende of toezichthoudende instanties of anderen. (Zie Par. A59 en A60)

Mededelingen aan het management en de met governance belaste personen

41

Als de accountant fraude heeft geïdentificeerd of informatie heeft verkregen die wijst op het mogelijke bestaan van fraude, dient hij deze aangelegenheden, tenzij verboden op grond van wet- of regelgeving, tijdig met het management op het passende niveau te communiceren teneinde de personen die de primaire verantwoordelijkheid dragen voor het voorkomen en detecteren van fraude te informeren over aangelegenheden die relevant zijn voor hun verantwoordelijkheden. (Zie Par. A61 en A62)

42

Tenzij alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit, dient de accountant, indien hij fraude heeft geïdentificeerd of vermoedt waarbij betrokken zijn:

a. het management;
b. werknemers die een significante rol spelen bij de interne beheersing; of
c. anderen indien de fraude leidt tot een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten,

deze aangelegenheden tijdig met de met governance belaste personen te communiceren. Als de accountant fraude vermoedt waarbij het management betrokken is, dient hij dit vermoeden met de met governance belaste personen te communiceren en dient hij met hen de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden die noodzakelijk zijn voor het voltooien van de controle te bespreken. Dergelijke communicatie met de met governance belaste personen is vereist, tenzij de communicatie verboden is op grond van wet- of regelgeving (Zie Par. A61, A63, A64 en A65)

43

De accountant dient tenzij dit op grond van wet- of regelgeving verboden is met de met governance belaste personen alle andere aangelegenheden met betrekking tot fraude die op grond van zijn oordeelsvorming relevant zijn voor hun verantwoordelijkheden te communiceren. (Zie Par. A61 en A66)

Rapporteren van fraude aan een bevoegde instantie buiten de entiteit

44

Als de accountant fraude heeft geïdentificeerd of vermoedt, dient hij na te gaan of wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften: (Zie Par. A67, A68 en A69)

a. van de accountant vereisen om aan een bevoegde instantie buiten de entiteit te rapporteren;

b. verantwoordelijkheden vaststellen waaronder het rapporteren aan een bevoegde instantie buiten de entiteit als dit passend is in de omstandigheden.

Documentatie

45

De accountant dient in de controledocumentatie[116] van de identificatie en de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang, zoals vereist op grond van Standaard 315[117], het volgende op te nemen:

a. de significante beslissingen die tijdens de bespreking tussen de leden van het opdrachtteam zijn genomen met betrekking tot de mate waarin de financiële overzichten van de entiteit vatbaar zijn voor een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude; en
b. de geïdentificeerde en ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang zowel op het niveau van de financiële overzichten als van beweringen die het gevolg is van fraude; en
c. geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen in de component 'interne beheersingsactiviteiten' die inspelen op ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude.

46

De accountant dient in de controledocumentatie van zijn manieren om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang, zoals vereist op grond van Standaard 330[118], het volgende op te nemen:

a. de algehele manieren om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude op het niveau van de financiële overzichten, de aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden, en het verband tussen deze werkzaamheden en de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen die het gevolg is van fraude; en
b. de resultaten van de controlewerkzaamheden, met inbegrip van die welke bedoeld zijn om in te spelen op het risico dat het management de interne beheersingsmaatregelen doorbreekt.

47

De accountant dient in de controledocumentatie mededelingen van fraude aan het management, de met governance belaste personen, de regelgevende of toezichthoudende instanties en anderen op te nemen.

48

Als de accountant tot de conclusie is gekomen dat de veronderstelling dat er een risico bestaat op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude met betrekking tot de verantwoording van opbrengsten niet van toepassing is in de gegeven omstandigheden van de opdracht, dient hij de redenen voor deze conclusie in de controledocumentatie op te nemen.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Kenmerken van fraude

(Zie Par. 3)

A1

Bij fraude, of het nu gaat om frauduleuze financiële verslaggeving of de oneigenlijke toe-eigening van activa, is er sprake van een stimulans of druk om te frauderen, een waargenomen gelegenheid om te frauderen en bepaalde argumenten ter rechtvaardiging van het plegen van fraude. Bijvoorbeeld:

- de stimulans of druk om frauduleuze financiële overzichten te presenteren kan aanwezig zijn wanneer het management door kringen buiten of binnen de entiteit onder druk wordt gezet om een verwachte (en wellicht onrealistische) winstdoelstelling of een verwacht (en wellicht onrealistisch) financieel resultaat te bereiken, in het bijzonder als het niet bereiken van de financiële doelstellingen significante gevolgen kan hebben voor het management. Zo kunnen personen ook in de verleiding komen om activa oneigenlijk toe te eigenen omdat ze bijvoorbeeld boven hun stand leven;
- een waargenomen gelegenheid om fraude te plegen kan zich voordoen als een persoon meent dat de interne beheersing kan worden doorbroken, bijvoorbeeld omdat hij een vertrouwenspositie bekleedt of bekend is met specifieke tekortkomingen in de interne beheersing;
- personen zijn mogelijk in staat om het plegen van een frauduleuze handeling te rechtvaardigen. Sommige personen hebben een instelling die of een karakter of ethisch normbesef dat hen toestaat om willens en wetens oneerlijke handelingen te verrichten. Zelfs personen die verder eerlijk zijn kunnen fraude plegen als hun omgeving voldoende druk op hen uitoefent.

A2

Frauduleuze financiële verslaggeving omvat opzettelijke afwijkingen, met inbegrip van het weglaten

[116] Standaard 230, *Controledocumentatie*, paragraaf 8, 9, 10, 11 en A6.
[117] Standaard 315, paragraaf 38.
[118] Standaard 330, paragraaf 28.

van bedragen of toelichtingen in de financiële overzichten, om de gebruikers van de financiële overzichten te misleiden. Dit kan worden veroorzaakt door de pogingen van het management om de winst te manipuleren teneinde de gebruikers van de financiële overzichten te misleiden door hun perceptie van de prestaties en winstgevendheid van de entiteit te beïnvloeden. Dergelijke manipulaties van de winst kunnen beginnen met kleine handelingen of onjuiste aanpassingen van veronderstellingen en wijzigingen van oordeelsvormingen door het management. Druk en stimulansen kunnen ertoe leiden dat deze handelingen dermate toenemen dat zij uitmonden in frauduleuze financiële verslaggeving. Een dergelijke situatie zou zich kunnen voordoen wanneer het management vanwege de druk om aan de verwachtingen van de markt te voldoen of vanwege de wens om prestatiegerelateerde beloningen te maximaliseren opzettelijk standpunten inneemt die tot frauduleuze financiële verslaggeving leiden door in de financiële overzichten afwijkingen van materieel belang op te nemen. In sommige entiteiten kan het management gemotiveerd zijn om de winst met een van materieel belang zijnd bedrag te verlagen teneinde de belastingen tot een minimum te beperken, of om de winst kunstmatig te verhogen teneinde een banklening te krijgen.

A3

Frauduleuze financiële verslaggeving kan onder meer tot stand komen door:

- de administratieve vastleggingen of de daaraan ten grondslag liggende documenten op basis waarvan de financiële overzichten worden opgesteld te manipuleren, te vervalsen (met inbegrip van valsheid in geschrifte) of te wijzigen;
- gebeurtenissen, transacties of andere significante informatie onjuist weer te geven in of opzettelijk weg te laten uit de financiële overzichten;
- verslaggevingsprincipes met betrekking tot bedragen, classificatie, de wijze van presentatie of de toelichting opzettelijk verkeerd toe te passen.

A4

Frauduleuze financiële verslaggeving houdt vaak in dat het management interne beheersingsmaatregelen doorbreekt die effectief lijken te werken. Fraude kan worden gepleegd doordat het management interne beheersingsmaatregelen doorbreekt via technieken zoals opzettelijk:

- het vastleggen van gefingeerde journaalboekingen, met name tegen de einddatum van een verslagperiode, met het oog op het manipuleren van de bedrijfsresultaten of het bereiken van andere doelstellingen;
- het onjuist aanpassen van veronderstellingen en wijzigen van oordeelsvormingen op basis waarvan rekeningsaldi worden geschat;
- het niet, te vroeg of te laat in de financiële overzichten verwerken van gebeurtenissen en transacties die zich tijdens de verslagperiode hebben voorgedaan;
- het weglaten, verhullen of onjuist opnemen van toelichtingen vereist door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, of toelichtingen die nodig zijn om een getrouwe weergave te vormen.
- het verhullen van informatie die de in de financiële overzichten opgenomen bedragen zou kunnen beïnvloeden;
- het aangaan van complexe transacties die zijn opgezet om de financiële positie of financiële prestaties van de entiteit verkeerd voor te stellen;
- het wijzigen van vastleggingen en voorwaarden die betrekking hebben op significante en ongebruikelijke transacties.

A5

Oneigenlijke toe-eigening van activa houdt diefstal van activa van een entiteit in en wordt vaak door werknemers begaan voor relatief kleine en niet van materieel belang zijnde bedragen. Er kunnen echter ook leden van het management bij betrokken zijn, die gewoonlijk beter in staat zijn om oneigenlijke toe-eigeningen zodanig te verbergen of te verhullen dat ze moeilijk te detecteren zijn. Activa kunnen op verschillende manieren oneigenlijk worden toegeëigend, bijvoorbeeld door:

- ontvangsten te verduisteren (bijvoorbeeld geïnde handelsvorderingen oneigenlijk toe-eigenen of ontvangsten die betrekking hebben op afgewaardeerde rekeningen naar een privérekening doorsluizen);
- materiële activa of intellectueel eigendom te ontvreemden (bijvoorbeeld voorraadartikelen stelen voor eigen gebruik of om ze te verkopen, schroot stelen om het te verkopen, met een concurrent samenspannen door hem in ruil voor betaling technologische gegevens te verstrekken);
- een entiteit te laten betalen voor goederen en diensten die niet zijn ontvangen (bijvoorbeeld betalingen aan gefingeerde leveranciers, commissies die leveranciers aan inkopers van de entiteit betalen in ruil voor het kunstmatig verhogen van de prijzen, betalingen aan fictieve werknemers); en
- activa van de entiteit aan te wenden voor eigen gebruik (bijvoorbeeld het gebruik van activa van de entiteit als zekerheid voor een persoonlijke lening of voor een lening aan een verbonden partij).

Een oneigenlijke toe-eigening van activa gaat vaak gepaard met valse of misleidende vastleggingen of documenten om te verhullen dat de activa ontbreken of dat deze zonder de vereiste toestemming in onderpand zijn gegeven.

Verantwoordelijkheden voor de preventie en detectie van fraude

Verantwoordelijkheden van de accountant
(Zie Par. 9)
A6
Wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften kunnen van de accountant vereisen om additionele werkzaamheden te verrichten en verdere actie te ondernemen. Bijvoorbeeld de NV NOCLAR vereist van de accountant om stappen te ondernemen om in te spelen op geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving en te bepalen of verdere actie nodig is. Zulke stappen kunnen de communicatie van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan andere accountants binnen een groep omvatten, inclusief een opdrachtpartner op groepsniveau, accountants van groepsonderdelen of andere accountants die werk uitvoeren bij groepsonderdelen voor andere doeleinden dan de controle van de financiële overzichten van de groep.[119]

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden
A7
De verantwoordelijkheden van de accountant in de publieke sector met betrekking tot fraude kunnen voortvloeien uit wet- en regelgeving of andere van kracht zijnde voorschriften die op publieke entiteiten van toepassing zijn, of kunnen afzonderlijk onder het mandaat van de accountant vallen. Bijgevolg zijn de verantwoordelijkheden van de accountant in de publieke sector mogelijk niet beperkt tot het inschatten van de risico's dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten, maar houden zij mogelijk ook ruimere verantwoordelijkheden in voor het inschatten van frauderisico's.

Professioneel-kritische instelling
(Zie Par. 13, 14 en 15)
A8
Het handhaven van een professioneel-kritische instelling vereist dat de accountant zich voortdurend afvraagt of de verkregen informatie en controle-informatie erop wijst dat er mogelijk een afwijking van materieel belang bestaat die het gevolg is van fraude. Dit omvat het overwegen van de betrouwbaarheid van de als controle-informatie te gebruiken informatie en de geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen in de component 'interne beheersingsactiviteiten', indien aanwezig, met betrekking tot het opstellen en het onderhouden daarvan. Vanwege de kenmerken van fraude is een professioneel-kritische instelling van de accountant bijzonder belangrijk bij het inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude.
A9
Hoewel van de accountant niet kan worden verwacht dat hij de in het verleden opgedane ervaring inzake de eerlijkheid en integriteit van het management van de entiteit en de met governance belaste personen naast zich neerlegt, is zijn professioneel-kritische instelling bijzonder belangrijk bij het inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude, aangezien de omstandigheden mogelijk zijn gewijzigd.
A10
Een overeenkomstig de Standaarden uitgevoerde controle houdt zelden in dat de authenticiteit van documenten wordt geverifieerd. Evenmin is de accountant opgeleid om deze authenticiteit vast te stellen of wordt hij geacht deskundige op dit gebied te zijn.[120] Als de accountant echter omstandigheden vaststelt die hem ertoe brengen te veronderstellen dat een document mogelijk niet authentiek is of dat de in een document vastgelegde voorwaarden zijn gewijzigd maar hem niet ter kennis zijn gebracht, kunnen nadere onderzoekswerkzaamheden het volgende omvatten:
- directe navraag bij de betrokken derde;
- inschakeling van een deskundige om te laten onderzoeken of het document authentiek is.

Besprekingen tussen de leden van het opdrachtteam
(Zie Par. 16)
A11
De bespreking met de leden van het opdrachtteam van de mate waarin de financiële overzichten van de entiteit vatbaar zijn voor afwijkingen van materieel belang die het gevolg zijn van fraude:
- biedt de meer ervaren leden van het opdrachtteam de gelegenheid om hun inzichten te delen over de vraag hoe en waar de financiële overzichten mogelijk vatbaar zijn voor een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude;
- stelt de accountant in staat om op passende wijze op dergelijke vatbaarheid in te spelen en om te bepalen welke leden van het opdrachtteam bepaalde controlewerkzaamheden zullen uitvoeren;
- stelt de accountant in staat om te bepalen hoe de leden van het opdrachtteam over de resultaten

[119] Zie NV NOCLAR.
[120] Standaard 200, paragraaf A49.

van de controlewerkzaamheden zullen worden geïnformeerd en hoe wordt omgegaan met eventuele aantijgingen van fraude die de accountant mogelijk ter kennis zullen komen.

A12

De bespreking kan onder meer de volgende aangelegenheden betreffen:

- een uitwisseling van ideeën tussen de leden van het opdrachtteam over de vraag hoe en waar de financiële overzichten van de entiteit (inclusief de individuele overzichten en de toelichtingen) volgens hen mogelijk vatbaar zijn voor een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude, op welke wijze het management frauduleuze financiële verslaggeving tot stand zou kunnen brengen en verhullen, en op welke wijze activa van de entiteit oneigenlijk zouden kunnen worden toegeëigend;
- het overwegen van de omstandigheden die kunnen wijzen op winstmanipulatie en de winstmanipulatiemethoden die het management zou kunnen gebruiken en die tot frauduleuze financiële verslaggeving zouden kunnen leiden;
- het overwegen van het risico dat het management kan proberen om de toelichting op een wijze te presenteren die een goed begrip van de toegelichte aangelegenheden kan verhullen (bijvoorbeeld door het opnemen van te veel onbelangrijke informatie of door het gebruiken van onduidelijke of dubbelzinnige bewoordingen).
- het overwegen van de bekende externe en interne factoren die van invloed zijn op de entiteit en die het management of anderen mogelijk ertoe aanzetten of onder druk zetten om fraude te plegen, een gelegenheid tot het plegen van fraude scheppen of wijzen op een cultuur of omgeving die het management of anderen in staat stelt het plegen van fraude te rechtvaardigen;
- het overwegen van de betrokkenheid van het management bij het toezicht op werknemers die toegang hebben tot contant geld of andere activa die vatbaar zijn voor oneigenlijke toe-eigening;
- het overwegen van ongebruikelijke of onverklaarde veranderingen in het gedrag of in de levensstijl van leden van het management of werknemers die ter kennis van het opdrachtteam zijn gekomen;
- het benadrukken van het belang om tijdens de controle alert te blijven op de mogelijkheid van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude;
- het overwegen van de soorten omstandigheden die, indien ze zich zouden voordoen, kunnen wijzen op de mogelijkheid van fraude;
- het overwegen van de wijze waarop een element van onvoorspelbaarheid zal worden opgenomen in de aard, timing en omvang van de uit te voeren controlewerkzaamheden;
- het overwegen van de controlewerkzaamheden die kunnen worden geselecteerd om in te spelen op de vatbaarheid van de financiële overzichten van de entiteit voor een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude, alsmede het overwegen of bepaalde soorten controlewerkzaamheden doeltreffender zijn dan andere;
- het overwegen van eventuele aantijgingen van fraude die ter kennis van de accountant zijn gekomen;
- het overwegen van het risico dat het management de interne beheersingsmaatregelen doorbreekt.

Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden

Het verzoeken om inlichtingen bij het management

De inschatting door het management van het risico op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude

(Zie Par. 18(a))

A13

Het management aanvaardt de verantwoordelijkheid voor de interne beheersing van de entiteit en voor het opstellen van de financiële overzichten van de entiteit. Daarom is het passend dat de accountant bij het management om inlichtingen verzoekt omtrent de inschatting door het management van het risico op fraude en omtrent de interne beheersingsmaatregelen die zijn opgezet om fraude te voorkomen en te detecteren. De aard, omvang en frequentie van de inschatting door het management van een dergelijk risico en de beheersingsmaatregelen kunnen per entiteit verschillen. In sommige entiteiten maakt het management gedetailleerde inschattingen op jaarlijkse basis of als onderdeel van een systeem van continue monitoring. In andere entiteiten kan de inschatting door het management minder gestructureerd zijn en minder vaak plaatsvinden. De aard, omvang en frequentie van de inschatting door het management zijn relevant voor het inzicht van de accountant in de interne beheersingsomgeving van de entiteit. Zo kan het feit dat het management het frauderisico niet heeft ingeschat in sommige omstandigheden erop wijzen dat het management te weinig belang hecht aan de interne beheersing.

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden

A14

In sommige entiteiten, met name in kleinere entiteiten, kan de inschatting door het management zich concentreren op de risico's op personeelsfraude of oneigenlijke toe-eigening van activa.

Het door het management gevolgde proces voor het identificeren van en inspelen op frauderisico's
(Zie Par. 18(b))
A15
In het geval van entiteiten met meerdere vestigingen kunnen de door het management gevolgde processen verschillende niveaus voor het monitoren van bedrijfslocaties of bedrijfssegmenten omvatten. Het management kan ook specifieke bedrijfslocaties of bedrijfssegmenten hebben geïdentificeerd waarvan het waarschijnlijker is dat er een frauderisico bestaat.

Het verzoeken om inlichtingen bij het management en anderen binnen de entiteit
(Zie Par. 19)
A16
De inlichtingen die de accountant aan het management vraagt, kunnen nuttige informatie opleveren over de risico's op afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten als gevolg van personeelsfraude. Het is echter onwaarschijnlijk dat dergelijke inlichtingen nuttige informatie opleveren over de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten als gevolg van managementfraude. Het verzoeken om inlichtingen bij anderen binnen de entiteit kan voor bepaalde personen een gelegenheid zijn om aan de accountant informatie te verstrekken die anders niet zou worden meegedeeld.
A17
Voorbeelden van anderen binnen de entiteit bij wie de accountant inlichtingen zou kunnen inwinnen over het bestaan of vermoeden van fraude zijn:
- uitvoerend personeel dat niet rechtstreeks bij het proces van financiële verslaggeving betrokken is;
- werknemers met verschillende beslissingsbevoegdheden;
- werknemers die betrokken zijn bij het initiëren, verwerken of vastleggen van complexe of ongebruikelijke transacties en de personen die toezicht op en controle over die werknemers uitoefenen;
- interne juridisch adviseurs;
- de chief ethics officer of een vergelijkbare persoon;
- de persoon of personen belast met het afhandelen van aantijgingen van fraude.

A18
Het management verkeert vaak in de beste positie om fraude te plegen. Daarom is het mogelijk dat de accountant, wanneer hij de door het management verstrekte antwoorden op het verzoeken om inlichtingen evalueert met een professioneel-kritische instelling, het noodzakelijk acht om de verstrekte antwoorden op het verzoeken om inlichtingen met andere informatie te staven.

Het verzoeken om inlichtingen bij de interne audit
(Zie Par. 20)
A19
Standaard 315 en Standaard 610 stellen vereisten vast en verschaffen leidraden voor de controle van entiteiten die over een interne auditfunctie beschikken.[121] Bij de uitvoering van de werkzaamheden die op grond van deze Standaarden in de context van fraude vereist zijn, kan de accountant verzoeken om inlichtingen over specifieke activiteiten van de interne auditfunctie, zoals:
- de eventuele werkzaamheden die door de interne auditfunctie in de loop van het jaar zijn uitgevoerd met het oog op het detecteren van fraude;
- de vraag of het management naar tevredenheid op eventuele bevindingen uit deze werkzaamheden heeft ingespeeld.

Het verwerven van inzicht in het door de met governance belaste personen uitgeoefende toezicht
(Zie Par. 21)
A20
De met governance belaste personen van een entiteit houden toezicht op de systemen van de entiteit voor risicomonitoring, het financieel beheer en het naleven van de wet. In veel landen zijn praktijken inzake *corporate governance* goed ontwikkeld en spelen de met governance belaste personen een actieve rol bij het toezicht op de inschatting door de entiteit van de risico's op fraude alsmede de interne beheersingsmaatregelen die inspelen op dergelijke risico's. Omdat de verantwoordelijkheden van de met governance belaste personen en het management per entiteit en per land kunnen verschillen, is het belangrijk dat de accountant hun respectieve verantwoordelijkheden kent om inzicht te kunnen verwerven in het toezicht dat door de daartoe aangewezen personen wordt uitgeoefend.[122]
A21
Inzicht in het toezicht dat door de met governance belaste personen wordt uitgeoefend kan inzichten verschaffen met betrekking tot de vatbaarheid van de entiteit voor managementfraude, de adequaat-

[121] Standaard 315, paragraaf 14(a) en 24(a)(ii) en Standaard 610, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors*.
[122] In Standaard 260, paragraaf A1, A2, A3, A4, A5, A6, A7 en A8, wordt besproken met wie de accountant communiceert wanneer de governance-structuur van de entiteit niet goed is gedefinieerd.

heid van interne beheersingsmaatregelen die inspelen op frauderisico's, en de bekwaamheid en integriteit van het management. De accountant kan dit inzicht op verschillende manieren verkrijgen, zoals door het bijwonen van vergaderingen waarop deze aangelegenheden worden besproken, het lezen van de notulen van deze vergaderingen of het verzoeken om inlichtingen bij de met governance belaste personen.

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden
A22
In sommige gevallen zijn alle met governance belaste personen betrokken bij het leiden van de entiteit. Dit kan zich voordoen in een kleine entiteit die door één eigenaar wordt bestuurd en waar niemand anders met governance is belast. In die gevallen onderneemt de accountant gewoonlijk geen actie omdat er geen toezicht wordt uitgeoefend dat losstaat van het management.

Overwegen van andere informatie
(Zie Par. 24)
A23
Naast de informatie die is verkregen bij het uitvoeren van cijferanalyses kan andere verkregen informatie over de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het systeem van interne beheersing van de entiteit nuttig zijn bij het identificeren van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude. De bespreking tussen de leden van het opdrachtteam kan informatie verschaffen die nuttig is bij het identificeren van deze risico's. Voorts is het mogelijk dat de informatie die in het kader van het proces van aanvaarding en voortzetting van de cliënt is verkregen en de ervaring die bij het uitvoeren van andere opdrachten voor de entiteit, zoals opdrachten voor de beoordeling van tussentijdse financiële informatie, is opgedaan relevant is bij het identificeren van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude.

Het evalueren van frauderisicofactoren
(Zie Par. 25)
A24
Het feit dat fraude gewoonlijk wordt verhuld, kan het zeer moeilijk maken deze te detecteren. Niettemin kan de accountant gebeurtenissen of omstandigheden identificeren die wijzen op een stimulans of druk om fraude te plegen of die een gelegenheid scheppen om te frauderen (frauderisicofactoren). Bijvoorbeeld:
- de noodzaak om aan de verwachtingen van derden te voldoen om via de uitgifte van eigen aandelen aanvullende financiering te verkrijgen kan iemand onder druk zetten om fraude te plegen;
- de toekenning van aanzienlijke bonussen indien onrealistische winstdoelstellingen worden bereikt kan iemand ertoe aanzetten om fraude te plegen; en
- een ondoeltreffende interne beheersingsomgeving kan een gelegenheid scheppen om fraude te plegen.

A25
Frauderisicofactoren zijn niet gemakkelijk te rangschikken in volgorde van belangrijkheid. De significantie van frauderisicofactoren verschilt sterk. Sommige van deze factoren zijn aanwezig in entiteiten waar de specifieke omstandigheden geen risico's op een afwijking van materieel belang inhouden. Daarom is het vereist dat de accountant professionele oordeelsvorming toepastbij het bepalen of een frauderisicofactor aanwezig is en of deze in aanmerking moet worden genomen bij het inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten die het gevolg is van fraude.
A26
Voorbeelden van frauderisicofactoren die verband houden met frauduleuze financiële verslaggeving en de oneigenlijke toe-eigening van activa zijn opgenomen in bijlage 1. Deze ter illustratie opgenomen risicofactoren worden geclassificeerd op basis van de drie omstandigheden die zich bij het bestaan van fraude gewoonlijk voordoen:
- een stimulans of druk om fraude te plegen;
- een waargenomen gelegenheid om fraude te plegen; en
- de mogelijkheid om de frauduleuze handeling te rechtvaardigen.

Frauderisicofactoren kunnen betrekking hebben op stimulansen, druk of gelegenheden die voortvloeien uit omstandigheden die vatbaarheid voor afwijkingen creëren, voordat rekening wordt gehouden met de interne beheersingsmaatregelen. Frauderisicofactoren, waaronder opzettelijke tendentie bij het management, zijn, voor zover zij het inherente risico beïnvloeden, inherente risicofactoren.[123] Frauderisicofactoren kunnen ook betrekking hebben op omstandigheden binnen het interne beheersingssysteem van de entiteit die gelegenheid bieden om fraude te plegen of die van

[123] Standaard 315, paragraaf 12(f).

invloed kunnen zijn op de instelling van het management of de mogelijkheid om frauduleuze handelingen te rationaliseren. Frauderisicofactoren die een weergave zijn van een instelling die de rechtvaardiging van een frauduleuze handeling toelaat, kunnen niet altijd door de accountant worden waargenomen. Niettemin kan de accountant zich bewust worden van het bestaan van dergelijke informatie door bijvoorbeeld het vereiste inzicht in de interne beheersingsomgeving van de entiteit[124]. Hoewel de in bijlage 1 beschreven frauderisicofactoren een breed scala beslaan van omstandigheden waarmee de accountant kan worden geconfronteerd, vormen ze slechts voorbeelden en kunnen er ook andere risicofactoren bestaan.

A27

De omvang, complexiteit en eigendomskenmerken van de entiteit hebben een aanzienlijke invloed op het overwegen van de relevante frauderisicofactoren. Zo kunnen bij een grote entiteit factoren aanwezig zijn die gewoonlijk onbehoorlijk gedrag door het management beperken, zoals:

- de uitoefening van effectief toezicht door de met governance belaste personen;
- een effectieve interne auditfunctie;
- het bestaan en de handhaving van een schriftelijke gedragscode.

Bovendien is het mogelijk dat frauderisicofactoren die worden overwogen op het niveau van een bedrijfssegment tot andere inzichten leiden dan de inzichten die worden verkregen wanneer deze factoren op het niveau van de entiteit als geheel worden overwogen.

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden

A28

In het geval van een kleine entiteit is het mogelijk dat sommige van of al deze overwegingen niet van toepassing of minder relevant zijn. Zo heeft een kleinere entiteit mogelijk geen schriftelijke gedragscode, maar heeft ze in plaats daarvan door mondelinge communicatie en door voorbeeldgedrag van het management een bedrijfscultuur ontwikkeld die het belang van integriteit en ethisch handelen benadrukt. Een door één persoon gedomineerd management in een kleine entiteit is op zich gewoonlijk geen indicatie dat het management geen passende houding met betrekking tot de interne beheersing en het proces van financiële verslaggeving uitdraagt en overbrengt. In sommige entiteiten is het mogelijk dat de noodzaak om goedkeuring van het management te krijgen de in andere opzichten tekortschietende interne beheersingsmaatregelen compenseert en het risico van werknemersfraude beperkt. Het feit dat het management door één persoon wordt gedomineerd kan echter een potentiële tekortkoming in de interne beheersing vormen, aangezien het management dan de gelegenheid heeft om de interne beheersingsmaatregelen te doorbreken.

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

risico's op fraude bij de verantwoording van opbrengsten
(Zie Par. 27)

A29

Een afwijking van materieel belang die het gevolg is van frauduleuze financiële verslaggeving met betrekking tot de verantwoording van opbrengsten is vaak terug te voeren tot de te hoge opgave van opbrengsten door ze bijvoorbeeld te vroeg op te nemen of door fictieve opbrengsten te boeken. Zij kan ook het gevolg zijn van de te lage opgave van opbrengsten door ze bijvoorbeeld ten onrechte naar een latere verslagperiode door te schuiven.

A30

De risico's op fraude bij de verantwoording van opbrengsten kunnen in sommige entiteiten groter zijn dan in andere. Het management kan bijvoorbeeld aan stimulansen of druk onderhevig zijn om zich schuldig te maken aan frauduleuze financiële verslaggeving door een onjuiste verantwoording van opbrengsten in het geval van beursgenoteerde entiteiten wanneer bijvoorbeeld de prestaties worden gemeten in termen van omzet- of winststijging ten opzichte van het voorgaande jaar. Het is eveneens mogelijk dat er grotere risico's op fraude bij de verantwoording van opbrengsten bestaan bij entiteiten die een aanzienlijk deel van hun opbrengsten door middel van contante verkopen realiseren.

A31

Het is mogelijk dat de veronderstelling dat bij de verantwoording van opbrengsten frauderisico's bestaan wordt weerlegd. De accountant kan bijvoorbeeld tot de conclusie komen dat er met betrekking tot de verantwoording van opbrengsten geen risico bestaat op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude als er sprake is van één soort van eenvoudige opbrengstgenererende transacties, bijvoorbeeld de huuropbrengst voor één bepaald onroerend goed.

Het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude en het verwerven van inzicht in de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen van de entiteit

[124] Standaard 315, paragraaf 21.

(Zie Par. 27)
A32
Het management kan oordeelsvormingen maken over de aard en omvang van de interne beheersingsmaatregelen die het wil implementeren en over de aard en omvang van de risico's die het wil aanvaarden.[125] Bij het bepalen van de interne beheersingsmaatregelen die moeten worden geïmplementeerd om fraude te voorkomen en te detecteren, houdt het management rekening met de risico's dat de financiële overzichten mogelijk een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude bevatten. In dit verband kan het management tot de conclusie komen dat het niet kosteneffectief is om een specifieke interne beheersingsmaatregel te implementeren en in stand te houden in verhouding tot de afname van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg van fraude is.
A33
Derhalve is het belangrijk dat de accountant inzicht verwerft in de interne beheersingsmaatregelen die het management heeft opgezet, heeft geïmplementeerd en onderhouden teneinde fraude te voorkomen en te detecteren. Bij het identificeren van de interne beheersingsmaatregelen die inspelen op de risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude, kan de accountant bijvoorbeeld vaststellen dat het management er bewust voor heeft gekozen de risico's te aanvaarden die met een gebrek aan functiescheiding gepaard gaan. De informatie uit het identificeren van interne beheersingsmaatregelen, het evalueren van hun opzet en het bepalen of ze zijn geïmplementeerd, kan tevens nuttig zijn bij het identificeren van frauderisicofactoren die van invloed kunnen zijn op de inschatting door de accountant van de risico's dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude.

Manieren om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude

Algehele manieren
(Zie Par. 29)
A34
Bij het bepalen van de algehele manieren om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude wordt over het algemeen rekening gehouden met de wijze waarop de algehele uitvoering van de controle een intensivering van de professioneel-kritische instelling kan weerspiegelen, bijvoorbeeld door middel van:
- een grotere alertheid bij het bepalen van de aard en omvang van de documentatie die zal worden onderzocht ter onderbouwing van transacties van materieel belang;
- een grotere erkenning van de noodzaak om de door het management verstrekte uitleg of bevestigingen inzake aangelegenheden van materieel belang te staven.

Dit houdt ook meer algemene overwegingen in naast de specifieke werkzaamheden die voor het overige waren gepland; deze overwegingen betreffen onder meer de in paragraaf 30 genoemde aangelegenheden, die hierna worden besproken.

Toewijzing en toezicht houden op het personeel
(Zie Par. 30(a))
A35
De accountant kan op de geïdentificeerde risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude inspelen door bijvoorbeeld aanvullende personen met specifieke deskundigheid en kennis, zoals forensisch deskundigen en IT-experts, of meer ervaren personen aan de opdracht toe te wijzen.
A36
De mate van toezicht weerspiegelt de inschatting door de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude alsmede van de competenties van de leden van het opdrachtteam die de controle uitvoeren.

Onvoorspelbaarheid bij de keuze van controlewerkzaamheden
(Zie Par. 30(c))
A37
Bij het bepalen van de aard, timing en omvang van de uit te voeren controlewerkzaamheden is het belangrijk een element van onvoorspelbaarheid in te bouwen, omdat het mogelijk is dat personen binnen de entiteit die vertrouwd zijn met de werkzaamheden die in het kader van een controleopdracht gewoonlijk worden uitgevoerd beter in staat zijn frauduleuze financiële verslaggeving te verhullen. Dit kan bijvoorbeeld worden bereikt door:
- gegevensgerichte controlewerkzaamheden uit te voeren op geselecteerde rekeningsaldi en beweringen die vanwege hun materialiteit of risiconiveau niet op een andere wijze worden getoetst;

[125] Standaard 315, paragraaf A56.

- de verwachte timing van de controlewerkzaamheden te wijzigen;
- verschillende steekproefmethoden te hanteren;
- op verschillende locaties of op niet aangekondigde locaties controlewerkzaamheden uit te voeren.

Controlewerkzaamheden die inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen die het gevolg is van fraude
(Zie Par. 31)
A38
De accountant kan op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen die het gevolg is van fraude inspelen door bijvoorbeeld de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden op de volgende manieren te wijzigen:
- het kan noodzakelijk zijn de aard van de uit te voeren controlewerkzaamheden te wijzigen om betrouwbaardere en relevantere controle-informatie of aanvullende ondersteunende informatie te verkrijgen. Dit kan van invloed zijn op het uit te voeren type controlewerkzaamheden en op de combinatie van controlewerkzaamheden. Bijvoorbeeld:
  - fysieke waarneming of inspectie van bepaalde activa kan aan belang toenemen of de accountant kan ervoor opteren auditsoftwaretoepassingen te gebruiken teneinde meer controle-informatie te verzamelen over gegevens in significante rekeningen of elektronische transactiebestanden;
  - de accountant kan controlewerkzaamheden opzetten om aanvullende stavende informatie te verkrijgen. Als de accountant bijvoorbeeld vaststelt dat het management onder druk staat om aan de winstverwachtingen te voldoen, kan er in verband daarmee een risico bestaan dat het management de omzet te hoog wil voorstellen door verkoopovereenkomsten aan te gaan waarin voorwaarden zijn opgenomen die opbrengstverantwoording niet toestaan of door verkopen te factureren voordat de goederen worden geleverd. In deze omstandigheden kan de accountant bijvoorbeeld externe bevestigingen opzetten, niet alleen ter bevestiging van uitstaande bedragen maar tevens ter bevestiging van de details van de verkoopovereenkomsten, met inbegrip van data, retourvoorwaarden en leveringsvoorwaarden. Daarnaast kan de accountant het effectief achten dat hij, ter aanvulling van deze externe bevestigingen, bij andere dan financieel medewerkers van de entiteit verzoekt om inlichtingen over wijzigingen in verkoop- en leveringsvoorwaarden;
- het kan noodzakelijk zijn de timing van gegevensgerichte controles aan te passen. De accountant kan besluiten dat de uitvoering van gegevensgerichte controles op of tegen de einddatum van de verslagperiode beter inspeelt op een ingeschat risico op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude. De accountant kan tot de conclusie komen dat, gegeven de ingeschatte risico's op een opzettelijk veroorzaakte afwijking of manipulatie, het niet effectief zou zijn conclusies uit werkzaamheden die tijdens een tussentijdse controle zijn verricht door te trekken tot het einde van de verslagperiode. Omgekeerd is het mogelijk dat, vanwege een opzettelijke afwijking – bijvoorbeeld een afwijking die betrekking heeft op een onjuiste verantwoording van opbrengsten – die mogelijk in een tussentijdse periode tot stand is gekomen, de accountant ervoor opteert gegevensgerichte controles uit te voeren met betrekking tot transacties die op een eerder moment in de verslagperiode of in de loop van de verslagperiode hebben plaatsgevonden;
- de omvang van de uitgevoerde werkzaamheden weerspiegelt de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude. Het kan bijvoorbeeld passend zijn de steekproefomvang te vergroten of meer gedetailleerde cijferanalyses uit te voeren. Tevens kunnen auditsoftwaretoepassingen het mogelijk maken elektronische transacties en bestanden met rekeninggegevens uitgebreider te toetsen. Dergelijke toepassingen kunnen worden gebruikt om een steekproef van transacties uit belangrijke elektronische bestanden te trekken, om transacties met specifieke kenmerken te sorteren of om de gehele populatie te toetsen in plaats van slechts een selectie daaruit.

A39
Als de accountant een risico identificeert op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude met betrekking tot voorraadhoeveelheden, kan het onderzoeken van de voorraadadministratie van de entiteit helpen bij het vaststellen van de locaties of elementen die speciale aandacht vergen tijdens of na de fysieke voorraadopname. Een dergelijke beoordeling kan leiden tot een beslissing om de voorraadopname op bepaalde locaties onaangekondigd waar te nemen of om de voorraadopname op alle locaties op dezelfde datum uit te voeren.
A40
Het is mogelijk dat de accountant een risico op een afwijking van materieel belang identificeert die het gevolg is van fraude en die betrekking heeft op een aantal rekeningen en beweringen. Deze kunnen onder meer bestaan uit de waardering van activa, schattingen met betrekking tot specifieke transacties (zoals overnames, reorganisaties of afstotingen van bedrijfssegmenten) en andere significante overlopende verplichtingen (zoals pensioenverplichtingen en andere verplichtingen uit hoofde van vergoedingen na uitdiensttreding, of milieusaneringsverplichtingen). Het risico kan ook verband houden met significante wijzigingen in veronderstellingen met betrekking tot terugkerende schattingen. De informatie die bij het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving is verzameld, kan

de accountant helpen bij het evalueren van de redelijkheid van dergelijke schattingen door het management alsmede de redelijkheid van de onderliggende oordeelsvormingen en veronderstellingen. Een retrospectieve beoordeling van soortgelijke oordeelsvormingen en veronderstellingen van het management in voorgaande verslagperioden kan ook inzicht verschaffen in de redelijkheid van de oordeelsvormingen en veronderstellingen die de schattingen door het management onderbouwen.

A41

Voorbeelden van mogelijke controlewerkzaamheden om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude, waaronder voorbeelden ter illustratie van het inbouwen van een element van onvoorspelbaarheid, zijn opgenomen in bijlage 2. Deze bijlage bevat voorbeelden van de manieren waarmee de accountant inspeelt op de door hem ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van zowel frauduleuze financiële verslaggeving, met inbegrip van frauduleuze financiële verslaggeving die voortkomt uit de verantwoording van opbrengsten, als de oneigenlijke toe-eigening van activa.

Controlewerkzaamheden die inspelen op risico's met betrekking tot het doorbreken van interne beheersingsmaatregelen door het management

Journaalboekingen en andere aanpassingen

(Zie Par. 32(a))

A42

Afwijkingen van materieel belang in financiële overzichten die het gevolg zijn van fraude, gaan vaak gepaard met het manipuleren van het proces van financiële verslaggeving door middel van het vastleggen van onjuiste of niet-geautoriseerde journaalboekingen. Dit kan zich voordoen in de loop van het jaar of aan het einde van de verslagperiode, of doordat het management aanpassingen aanbrengt in de financiële overzichten gerapporteerde bedragen die niet in journaalboekingen worden weerspiegeld, zoals aanpassingen en herclassificaties in het kader van een consolidatie.

A43

Voorts is het belangrijk dat de accountant de risico's overweegt op een afwijking van materieel belang die verband houdt met een ongeoorloofd doorbreken van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot journaalboekingen[126], omdat geautomatiseerde processen en interne beheersingsmaatregelen het risico op onopzettelijke fouten weliswaar kunnen beperken maar het risico niet uitsluiten dat iemand op ongeoorloofde wijze dergelijke geautomatiseerde processen doorbreekt, bijvoorbeeld door de bedragen te wijzigen die automatisch in het grootboek of in het systeem voor financiële verslaggeving worden geboekt. Indien informatie op een geautomatiseerde wijze wordt doorgeboekt, is het bovendien mogelijk dat er weinig of geen zichtbare controle-informatie voor een dergelijke interventie in de informatiesystemen zijn.

A44

Bij het bepalen en selecteren van journaalboekingen en andere aanpassingen voor toetsing en het bepalen van de passende methode om de onderbouwing van de geselecteerde elementen te onderzoeken, zijn de volgende aangelegenheden relevant:

- *de identificatie en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude* – de de aanwezigheid van frauderisicofactoren en andere informatie die de accountant heeft verkregen bij het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude, kan de accountant helpen bij het bepalen van de specifieke soorten journaalboekingen en andere aanpassingen die zullen worden getoetst;
- *interne beheersingsmaatregelen die zijn geïmplementeerd met betrekking tot journaalboekingen en andere aanpassingen* – effectieve interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het voorbereiden en vastleggen van journaalboekingen en andere aanpassingen kunnen de omvang van de vereiste gegevensgerichte controles beperken, mits de accountant de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen heeft getoetst;
- *het proces van financiële verslaggeving van de entiteit en de aard van de controle-informatie die kan worden verkregen* – bij veel entiteiten bestaat het routinematig verwerken van transacties uit een combinatie van handmatige en geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen. Zo ook kan de verwerking van journaalboekingen en andere aanpassingen zowel handmatige als geautomatiseerde werkzaamheden en interne beheersingsmaatregelen omvatten. Indien binnen het proces van financiële verslaggeving gebruik wordt gemaakt van informatietechnologie, zijn journaalboekingen en andere aanpassingen mogelijk alleen in elektronische vorm beschikbaar;
- *de kenmerken van frauduleuze journaalboekingen of andere aanpassingen* – onjuiste journaalboekingen of andere aanpassingen hebben vaak unieke typerende kenmerken. Deze kenmerken kunnen betrekking hebben op boekingen (a) verricht in rekeningen die daarmee geen verband houden, ongebruikelijk zijn of zelden worden gebruikt, (b) verricht door personen die gewoonlijk geen journaalboekingen verrichten, (c) verwerkt aan het einde van de verslagperiode of als boekingen na de afsluitdatum van de financiële overzichten met nauwelijks of geen uitleg of

[126] Standaard 315, paragraaf 26(a)(ii).

omschrijving, (d) verricht vóór of tijdens het opstellen van de financiële overzichten zonder vermelding van rekeningnummers, of (e) die ronde getallen bevatten of op telkens dezelfde eindcijfers eindigen;

- *de aard en complexiteit van de rekeningen* – het is mogelijk dat onjuiste journaalboekingen of aanpassingen worden opgenomen in rekeningen die (a) complexe of ongebruikelijke transacties bevatten, (b) significante schattingen en aanpassingen aan het einde van de verslagperiode bevatten, (c) in het verleden vatbaar waren voor afwijkingen, (d) niet tijdig zijn aangesloten of die niet-aangesloten verschillen bevatten, (e) intercompanytransacties bevatten, of (f) die anderszins verband houden met een geïdentificeerd risico op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude. Bij controles van entiteiten met verschillende locaties of groepsonderdelen moet worden overwogen of het nodig is journaalboekingen uit verschillende locaties te selecteren;
- *journaalboekingen of andere aanpassingen die buiten het kader van de normale bedrijfsvoering worden verwerkt* – het is mogelijk dat journaalboekingen die geen standaardjournaalboekingen zijn niet in dezelfde mate aan interne beheersingsmaatregelen zijn onderworpen als terugkerende journaalboekingen die worden gebruikt om transacties zoals maandelijkse verkopen, inkopen en kasuitgaven te boeken.

A45

De accountant past professionele oordeelsvorming toe bij het bepalen van de aard, timing en omvang van de toetsingen van journaalboekingen en andere aanpassingen. Omdat frauduleuze journaalboekingen en andere aanpassingen vaak aan het einde van een verslagperiode worden geboekt, is echter op grond van paragraaf 33(a)(ii) vereist dat de accountant de rond die tijd verrichte journaalboekingen en andere aanpassingen selecteert. Aangezien afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten die het gevolg zijn van fraude zich gedurende de gehele periode kunnen voordoen en gepaard kunnen gaan met omvangrijke pogingen om de wijze waarop de fraude is uitgevoerd te verhullen, is op grond van paragraaf 33(a)(iii) vereist dat de accountant overweegt of het eveneens noodzakelijk is om de tijdens de verslagperiode verrichte journaalboekingen en andere aanpassingen te toetsen.

Schattingen

(Zie Par. 33(b))

A46

Bij de opstelling van financiële overzichten moet het management een aantal oordeelsvormingen maken of veronderstellingen doen die van invloed zijn op significante schattingen, en moet het management voortdurend monitoren of deze schattingen redelijk zijn. Frauduleuze financiële verslaggeving komt vaak tot stand door middel van opzettelijke afwijkingen in schattingen. Dit kan bijvoorbeeld worden gerealiseerd door alle voorzieningen of reserves op dezelfde wijze te onder- of overwaarderen om de winst gelijkmatig te verdelen over twee of meer verslagperioden of om een vooraf bepaald winstniveau te bereiken met het oog op het misleiden van de gebruikers van de financiële overzichten door hun perceptie van de prestaties en winstgevendheid van de entiteit te beïnvloeden.

A47

Een retrospectieve beoordeling van de oordeelsvormingen en veronderstellingen van het management met betrekking tot significante schattingen die in de financiële overzichten van het voorgaande boekjaar zijn weerspiegeld, heeft tot doel te bepalen of er aanwijzingen bestaan voor een mogelijke tendentie bij het management. Ze is niet bedoeld om de in het voorgaande boekjaar door de accountant toegepaste professionele oordeelsvormingen die op de destijds beschikbare informatie waren gebaseerd in twijfel te trekken.

A48

Een retrospectieve beoordeling is tevens vereist op grond van Standaard 540.[127] Deze beoordeling wordt in het kader van de risico-inschattingswerkzaamheden uitgevoerd teneinde informatie te verkrijgen over de effectiviteit van het schattingsproces dat tijdens de voorgaande verslagperiode door het management werd gevolgd, controle-informatie te verkrijgen over de uitkomst of, indien van toepassing, de herschatting van schattingen van de voorgaande verslagperiode die relevant zijn voor het bepalen van de schattingen van de lopende verslagperiode, en controle-informatie te verkrijgen over aangelegenheden zoals schattingsonzekerheid, die mogelijk in de financiële overzichten moeten worden toegelicht. Vanuit praktisch oogpunt kan de door de accountant overeenkomstig deze Standaard uitgevoerde beoordelingen van de oordeelsvormingen en veronderstellingen door het management op tendenties die mogelijk een risico vormen op een afwijking van materieel belang die het gevolg van fraude is, tegelijk worden uitgevoerd met de beoordeling die op grond van Standaard 540 vereist is.

Zakelijke beweegredenen voor significante transacties

(Zie Par. 33(c))

[127] Standaard 540, *De controle van schattingen en de toelichtingen daarop*, paragraaf 14.

A49
Indicatoren die erop kunnen wijzen dat significante transacties die buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit vallen of die om een andere reden ongebruikelijk lijken te zijn, mogelijk zijn aangegaan met het oog op frauduleuze financiële verslaggeving of het verhullen van een oneigenlijke toe-eigening van activa, zijn onder meer:

- de vorm van deze transacties lijkt overdreven complex (bijvoorbeeld een transactie waarbij meerdere entiteiten binnen een geconsolideerde groep zijn betrokken of een transactie met meerdere niet-verbonden derden);
- het management heeft de aard en verwerking van deze transacties niet besproken met de met governance belaste personen binnen de entiteit, en er is geen adequate documentatie beschikbaar;
- het management legt meer nadruk op de noodzaak van een specifieke wijze van administratieve verwerking dan op de onderliggende economische beweegredenen voor de transactie;
- transacties waarbij niet-geconsolideerde verbonden partijen, met inbegrip van voor een bijzonder doel opgerichte entiteiten ('special purpose entities'), zijn betrokken, zijn niet naar behoren geëvalueerd of goedgekeurd door de met governance belaste personen binnen de entiteit;
- bij de transacties zijn niet eerder geïdentificeerde verbonden partijen betrokken of partijen die niet voldoende gewicht of financiële draagkracht hebben om de transactie zonder steun van de gecontroleerde entiteit af te wikkelen.

Het evalueren van controle-informatie
(Zie Par. 35, 36, 37 en 38)
A50
Standaard 330 vereist dat de accountant op basis van de uitgevoerde controlewerkzaamheden en de verkregen controle-informatie evalueert of de inschattingen van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen nog steeds passend zijn.[128] Deze evaluatie is vooral kwalitatief van aard en is gebaseerd op de door de accountant toegepaste oordeelsvorming. Deze evaluatie kan verder inzicht verschaffen in de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude alsmede in de noodzaak om aanvullende of andere controlewerkzaamheden uit te voeren. Bijlage 3 bevat voorbeelden van omstandigheden die een aanwijzing kunnen vormen voor de mogelijkheid van fraude.

Het uitvoeren van cijferanalyses aan het einde van de controle bij het trekken van een algehele conclusie
(Zie Par. 35)
A51
Bij het bepalen welke specifieke ontwikkelingen en relaties mogelijk wijzen op een risico op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude, is professionele oordeelsvorming vereist. Ongebruikelijke relaties waarbij opbrengsten en baten aan het einde van het boekjaar een rol spelen, zijn bijzonder relevant. Voorbeelden zijn: de rapportering van ongewoon hoge baten tijdens de laatste weken van de verslagperiode, ongebruikelijke transacties of baten die niet consistent zijn met ontwikkelingen in de kasstroom uit operationele activiteiten.

Rekening houden met geïdentificeerde afwijkingen
(Zie Par. 36, 37 en 38)
A52
Omdat fraude gepaard gaat met een stimulans of druk om fraude te plegen, een waargenomen gelegenheid om te frauderen of de rechtvaardiging van het plegen van fraude, is het onwaarschijnlijk dat een geval van fraude een geïsoleerde gebeurtenis is. Bijgevolg wijzen afwijkingen, zoals talrijke afwijkingen op een specifieke locatie ook al is het totale effect ervan niet van materieel belang, mogelijk op het risico op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude.
A52A
De accountant gaat na of de aanwijzing voor fraude betrekking heeft op een ongebruikelijke transactie zoals bedoeld in de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme Indien en voor zover dit het geval is handelt hij overeenkomstig deze wet.
A53
De implicaties van geïdentificeerde fraude hangen af van de omstandigheden. Een niet-significant fraudegeval kan bijvoorbeeld significant zijn als het senior management erbij betrokken is. Onder die omstandigheden kan de betrouwbaarheid van de eerder verkregen controle-informatie in twijfel worden getrokken, aangezien er twijfel kan bestaan over de volledigheid en het waarheidsgehalte van de ontvangen bevestigingen en over de authenticiteit van administratieve vastleggingen en documentatie. Ook kan de mogelijkheid van samenspanning tussen werknemers, het management of derden bestaan.

[128] Standaard 330, paragraaf 25.

A54
Standaard 450[129] en Standaard 700[130] stellen vereisten vast en verschaffen leidraden voor de evaluatie en afhandeling van afwijkingen en het effect op het oordeel in de controleverklaring.

Onvermogen van de accountant om de opdracht voort te zetten
(Zie Par. 39)
A55
Voorbeelden van uitzonderlijke omstandigheden die zich kunnen voordoen en die de mogelijkheid van de accountant om de opdracht voort te zetten ter discussie stellen, zijn:
- de entiteit neemt met betrekking tot de fraude niet de passende maatregelen die de accountant in de gegeven omstandigheden noodzakelijk acht, ook al is de fraude niet van materieel belang voor de financiële overzichten;
- het overwegen door de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude en de resultaten uit controlewerkzaamheden wijzen op een significant risico op fraude die van materieel belang is en een diepgaande invloed heeft; of
- de accountant heeft een significant punt van zorg over de competentie of integriteit van het management of de met governance belaste personen.

A56
Vanwege de verscheidenheid aan situaties die kunnen ontstaan is het onmogelijk om alle gevallen te beschrijven waarbij het teruggeven van de opdracht door de accountant de juiste beslissing is. Factoren die deze beslissing beïnvloeden zijn onder meer de gevolgen van de betrokkenheid van een lid van het management of een met governance belaste persoon (wat van invloed zou kunnen zijn op de betrouwbaarheid van de bevestigingen door het management) alsmede de gevolgen voor de accountant van een verdere associatie met de entiteit.
A57
De accountant heeft in dergelijke omstandigheden professionele en wettelijke verantwoordelijkheden die per land kunnen verschillen. In sommige landen is de accountant bijvoorbeeld gerechtigd of verplicht om een verklaring af te leggen of te rapporteren aan de persoon (personen) die de opdracht heeft (hebben) verstrekt of, in bepaalde gevallen, aan de regelgevende of toezichthoudende instanties. Gezien de uitzonderlijke aard van de omstandigheden en de noodzaak om de wettelijke verplichtingen in acht te nemen, kan de accountant het passend achten juridisch advies in te winnen bij het nemen van de beslissing om de opdracht al dan niet terug te geven en bij het bepalen van de passende te ondernemen actie, met inbegrip van de mogelijkheid om verslag uit te brengen aan de aandeelhouders, regelgevende of toezichthoudende instanties of anderen.
A57A
De meldingsplicht bij wettelijke controleopdrachten, als gedefinieerd in artikel 1, eerste lid, onderdeel j, van de Wta, is geregeld in artikel 26 van deze wet en in artikel 36 tot en met 38 van het Bta.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden
A58
In veel gevallen is het in de publieke sector voor de accountant niet mogelijk om de opdracht terug te geven vanwege de aard van het mandaat of overwegingen van algemeen belang.

Schriftelijke bevestigingen
(Zie Par. 40)
A59
Standaard 580[131] stelt vereisten vast en verschaft leidraden voor het bij de controle verkrijgen van geschikte bevestigingen van het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen. Naast de erkenning van het feit dat zij hun verantwoordelijkheden voor de opstelling van de financiële overzichten hebben vervuld, is het belangrijk dat, ongeacht de grootte van de entiteit, het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen erkennen dat zij verantwoordelijk zijn voor de interne beheersing die is opgezet en is geïmplementeerd en onderhouden om fraude te voorkomen en te detecteren.
A60
Vanwege de aard van fraude en de moeilijkheden waarmee accountants worden geconfronteerd bij het detecteren van afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten die het gevolg zijn van fraude, is het van belang dat de accountant een schriftelijke bevestiging van het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen verkrijgt waarin zij verklaren dat zij de accountant in kennis hebben gesteld van:
a. de resultaten van de inschatting door het management van het risico dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude; en

[129] Standaard 450, *Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen.*
[130] Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten.*
[131] Standaard 580, *Schriftelijke bevestigingen.*

b. alle hun bekende gevallen van feitelijke, vermoede of vermeende fraude die op de entiteit van invloed is.

Mededelingen aan het management en de met governance belaste personen
(Zie Par. 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42 en 43)
A61
In bepaalde rechtsgebieden, kan wet- of regelgeving de communicatie van de accountant van bepaalde aangelegenheden met het management en de met governance belaste personen beperken. Wet- of regelgeving kan specifiek communicatie, of andere actie, verbieden die een onderzoek door een bevoegde instantie naar een actuele of vermoede illegale handeling zou kunnen schaden, inclusief het hierop attenderen van de entiteit. Bijvoorbeeld wanneer van de accountant wordt vereist om de fraude te rapporteren aan een bevoegde instantie krachtens anti-witwas wetgeving. In deze omstandigheden kunnen de kwesties die worden overwogen door de accountant complex zijn en de accountant kan het passend achten juridisch advies in te winnen.

Mededelingen aan het management
(Zie Par. 41)
A62
Wanneer de accountant controle-informatie heeft verkregen waaruit blijkt dat fraude bestaat of zou kunnen bestaan, is het belangrijk dat dit zo snel mogelijk als praktisch uitvoerbaar is ter kennis wordt gebracht van het management op het passende verantwoordelijkheidsniveau, ook al lijkt het een onbeduidende zaak te betreffen (bijvoorbeeld een ontvreemding van een klein bedrag door een werknemer op een laag niveau in de organisatie). Het bepalen welk managementniveau het passende is, is een kwestie van professionele oordeelsvorming en wordt beïnvloed door factoren zoals de waarschijnlijkheid van samenspanning alsmede de aard en omvang van de vermoede fraude. Gewoonlijk is het passende managementniveau ten minste één niveau hoger dan het niveau van de personen die bij de vermoede fraude betrokken lijken te zijn.

Mededelingen aan de met governance belaste personen
(Zie Par. 42)
A63
De accountant kan mondeling of schriftelijk met de met governance belaste personen communiceren. In Standaard 260 is beschreven met welke factoren de accountant rekening moet houden bij het bepalen of de communicatie mondeling dan wel schriftelijk moet verlopen.[132] Vanwege de aard en gevoeligheid van fraude waarbij het senior management betrokken is of fraude die tot een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten leidt, rapporteert de accountant deze aangelegenheden tijdig en kan hij het noodzakelijk achten om deze aangelegenheden ook schriftelijk te rapporteren.
A64
In sommige gevallen kan de accountant het passend achten om de met governance belaste personen op de hoogte te stellen wanneer hij zich bewust wordt van fraude waarbij andere werknemers dan leden van het management betrokken zijn en die niet leidt tot een afwijking van materieel belang. Het is evenzeer mogelijk dat de met governance belaste personen het op prijs stellen van deze situaties op de hoogte te worden gesteld. Het komt het communicatieproces ten goede als de accountant en de met governance belaste personen in een vroeg stadium van de controle afspraken maken over de aard en omvang van deze communicatie door de accountant.
A65
In de uitzonderlijke gevallen waarin de accountant twijfelt aan de integriteit of eerlijkheid van het management of de met governance belaste personen, kan hij het passend achten om juridisch advies in te winnen als hulpmiddel bij het bepalen van de passende te ondernemen actie.

Andere aangelegenheden met betrekking tot fraude
(Zie Par. 43)
A66
Andere aangelegenheden met betrekking tot fraude die met de met governance belaste personen van de entiteit moeten worden besproken, zijn bijvoorbeeld:
- punten van zorg betreffende de aard, omvang en frequentie van de inschatting door het management van de bestaande interne beheersingsmaatregelen die zijn opgezet om fraude te voorkomen en te detecteren alsmede van het risico dat de financiële overzichten een afwijking bevatten;
- het door het management niet op passende wijze inspelen op geïdentificeerde significante tekortkomingen in de interne beheersing of op geïdentificeerde fraude;
- de evaluatie door de accountant van de interne beheersingsomgeving van de entiteit, met inbegrip van vragen in verband met de competentie en integriteit van het management;

[132] Standaard 260, paragraaf A38.

- handelingen door het management die een aanwijzing kunnen vormen voor frauduleuze financiële verslaggeving, zoals de keuze en toepassing van grondslagen voor financiële verslaggeving die kunnen wijzen op een poging van het management om de winst te manipuleren teneinde de gebruikers van de financiële overzichten te misleiden door hun perceptie van de prestaties en winstgevendheid van de entiteit te beïnvloeden;
- twijfels bij de adequaatheid en volledigheid van de autorisatie van transacties die buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit lijken te vallen.

Rapporteren van fraude aan een bevoegde instantie buiten de entiteit
(Zie Par. 44)
A67
Standaard 250[133] verschaft verdere leidraden met betrekking tot het vaststellen door de accountant of rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet-of regelgeving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit vereist wordt of gepast is in de omstandigheden, inclusief het in acht nemen van de geheimhoudingsplicht.
A68
De vaststelling vereist in paragraaf 44 kan complexe overwegingen en professionele oordeelsvormingen omvatten. Derhalve kan de accountant overwegen intern te consulteren (bijv. binnen het netwerkonderdeel) of op een vertrouwelijke basis met een regelgever of toezichthouder of beroepsorganisatie (tenzij dit op grond van wet- of regelgeving verboden is of de geheimhoudingsplicht zou schenden). De accountant kan ook overwegen om juridisch advies in te winnen om te begrijpen wat de opties van de accountant en de professionele of juridische implicaties zijn van het ondernemen van een bepaalde actie.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden
A69
In de publieke sector is het mogelijk dat de verplichting om fraude te rapporteren, ongeacht of deze tijdens het controleproces is ontdekt, onderworpen is aan specifieke bepalingen van het controlemandaat of daarmee verband houdende wet- en regelgeving of andere van kracht zijnde voorschriften.

Bijlage 1: Voorbeelden van frauderisicofactoren

(Zie Par. A26)
De in deze bijlage vermelde frauderisicofactoren zijn voorbeelden van factoren waarmee accountants in een groot aantal verschillende situaties kunnen worden geconfronteerd. Los daarvan worden voorbeelden gepresenteerd van twee soorten fraude die relevant zijn voor de accountant, namelijk frauduleuze financiële verslaggeving en oneigenlijke toe-eigening van activa. Voor beide soorten fraude worden de risicofactoren verder ingedeeld op basis van de drie omstandigheden die gewoonlijk aanwezig zijn wanneer afwijkingen van materieel belang die het gevolg zijn van fraude zich voordoen: (a) stimulansen/druk, (b) gelegenheden en (c) instelling/rechtvaardiging. Hoewel de risicofactoren een breed scala aan omstandigheden beslaan, gaat het slechts om voorbeelden. Het is dan ook mogelijk dat de accountant aanvullende of andere risicofactoren vaststelt. Niet al deze voorbeelden zijn in alle omstandigheden relevant, en sommige kunnen meer of minder significant zijn afhankelijk van de grootte van de entiteit, de eigendomskenmerken van de entiteit of de omstandigheden. Voorts weerspiegelt de volgorde waarin de voorbeelden van risicofactoren worden beschreven niet het relatieve belang ervan of de frequentie waarmee ze voorkomen.
Frauderisicofactoren kunnen betrekking hebben op stimulansen, druk of gelegenheden, die voortvloeien uit omstandigheden die vatbaarheid creëren voor afwijkingen voordat rekening wordt gehouden met de interne beheersingsmaatregelen (d.w.z. het inherente risico). Dergelijke factoren zijn inherente risicofactoren, voor zover ze het inherente risico beïnvloeden, en kunnen het gevolg zijn van een tendentie bij het management. Frauderisicofactoren met betrekking tot gelegenheden kunnen ook voortkomen uit andere geïdentificeerde inherente risicofactoren (bijvoorbeeld complexiteit of onzekerheid kan gelegenheden creëren die leiden tot vatbaarheid voor afwijkingen als gevolg van fraude). Frauderisicofactoren met betrekking tot gelegenheden kunnen ook betrekking hebben op omstandigheden binnen het interne beheersingssysteem van de entiteit, zoals beperkingen of tekortkomingen in de interne beheersing van de entiteit die dergelijke gelegenheden creëren. Frauderisicofactoren met betrekking tot instelling of rechtvaardiging kunnen met name voortvloeien uit beperkingen of tekortkomingen in de interne beheersingsomgeving van de entiteit.

[133] Standaard 250, *Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten,* paragraaf A28, A29, A30, A31, A32, A33 en A34).

Risicofactoren met betrekking tot afwijkingen die voortkomen uit frauduleuze financiële verslaggeving

Hieronder volgen voorbeelden van risicofactoren met betrekking tot afwijkingen die voortkomen uit frauduleuze financiële verslaggeving.

Stimulansen/druk
De financiële stabiliteit of de winstgevendheid wordt bedreigd door de economische omstandigheden, de omstandigheden in de sector of de exploitatieomstandigheden van de entiteit, zoals (of zoals blijkt uit):
- hoge mate van concurrentie of marktverzadiging, in combinatie met dalende winstmarges;
- grote kwetsbaarheid voor elkaar snel opvolgende veranderingen, zoals technologische veranderingen, productveroudering of rentevoeten;
- aanzienlijke daling van de vraag en een toename van het aantal faillissementen in de sector of in de economie als geheel;
- exploitatieverliezen die de dreiging van een faillissement, een executoriale verkoop of een vijandige overname acuut maken;
- terugkerende negatieve kasstromen uit operationele activiteiten of de onmogelijkheid uit de operationele activiteiten kasstromen te genereren, terwijl zowel winst als een winstgroei wordt gerapporteerd;
- een snelle groei of een ongewone winstgevendheid, vooral in vergelijking met andere ondernemingen in de sector;
- nieuwe vereisten op het gebied van financiële verslaggeving of nieuwe door wet- of regelgeving gestelde vereisten.

Het management staat onder overmatige druk om aan de vereisten of verwachtingen van derden te voldoen als gevolg van:
- verwachtingen van beleggingsanalisten, institutionele beleggers, significante schuldeisers of andere derden ten aanzien van de winstgevendheid of ontwikkelingsniveaus (met name verwachtingen die bovenmatig ambitieus of onrealistisch zijn), met inbegrip van verwachtingen die door het management zelf zijn gewekt, bijvoorbeeld door te optimistische persberichten of berichten in jaarverslagen;
- de behoefte aan aanvullende financiering met eigen of vreemd vermogen om concurrerend te blijven, met inbegrip van de financiering van belangrijke kosten van onderzoek en ontwikkeling of investeringsuitgaven;
- het nauwelijks in staat zijn om aan de voorwaarden voor beursnotering te voldoen of om schulden af te lossen of clausules in financieringsovereenkomsten na te leven;
- verwachte of werkelijke negatieve gevolgen van het rapporteren van slechte financiële resultaten op significante lopende transacties, zoals bedrijfscombinaties of de gunning van contracten.

De beschikbare informatie duidt erop dat de persoonlijke financiële situatie van leden van het management of de met governance belaste personen wordt bedreigd door de financiële prestaties van de entiteit als gevolg van:
- significante financiële belangen in de entiteit;
- significante bestanddelen van hun beloning (zoals bonussen, aandelenopties en earn-out regelingen) zijn gekoppeld aan het bereiken ambitieuze doelstellingen met betrekking tot de aandelenkoers, de bedrijfsresultaten, de financiële positie of de kasstromen;[134]
- verstrekte persoonlijke borgstellingen voor schulden van de entiteit;
- overmatige druk op het management of uitvoerend personeel om financiële doelstellingen te halen die door de met governance belaste personen zijn bepaald, met inbegrip van doelstellingen die betrekking hebben op de verkopen of de winstgevendheid.

Gelegenheden
De aard van de sector of de activiteiten van de entiteit biedt gelegenheid tot frauduleuze financiële verslaggeving die kan voortkomen uit:
- significante transacties met verbonden partijen buiten het kader van de normale bedrijfsvoering of transacties met verbonden entiteiten die al dan niet door een andere accountantseenheid worden gecontroleerd;
- een sterke financiële aanwezigheid of de mogelijkheid om een bepaalde sector te domineren waardoor de entiteit in staat is aan leveranciers of klanten voorwaarden op te leggen die kunnen leiden tot ongepaste transacties of transacties die niet marktconform zijn;

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

– activa, verplichtingen, opbrengsten of lasten die gebaseerd zijn op significante schattingen die steunen op moeilijk te staven subjectieve oordeelsvormingen of onzekerheden;
– significante, ongebruikelijke of zeer complexe transacties, met name transacties die vlak vóór het einde van de verslagperiode plaatsvinden en die moeilijke vragen oproepen met betrekking tot het prevaleren van de economische realiteit boven de juridische vorm ('substance over form');
– significante activiteiten in het buitenland of grensoverschrijdende activiteiten in jurisdicties waar andere bedrijfsomgevingen en -culturen bestaan;
– de inschakeling van zakelijke tussenpersonen waarvoor geen duidelijke zakelijke reden lijkt te bestaan;
– significante bankrekeningen of activiteiten met dochtermaatschappijen of nevenvestigingen in belastingparadijzen waarvoor geen duidelijke zakelijke reden lijkt te bestaan.

De monitoring van het management is niet effectief als gevolg van het feit dat:
– het management (in een door een eigenaar-bestuurder geleide onderneming) door één persoon of een kleine groep personen wordt gedomineerd zonder dat compenserende interne beheersingsmaatregelen zijn genomen;
– het toezicht door de met governance belaste personen op het proces van financiële verslaggeving en op de interne beheersing niet effectief is.

Er bestaat een complexe of instabiele organisatiestructuur, zoals blijkt uit:
– de moeilijkheid om vast te stellen welke organisatie of personen een belang met overheersende zeggenschap hebben in de entiteit;
– een overmatig complexe organisatiestructuur waarbij gebruik wordt gemaakt van ongebruikelijke rechtspersonen of hiërarchische gezagslijnen;
– een groot verloop onder het senior management, de juridische adviseurs of de met governance belaste personen.

Tekortkomingen in de interne beheersing als gevolg van:
– inadequate processen om het systeem van interne beheersing van de entiteit te monitoren, met inbegrip van de geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen en de interne beheersingsmaatregelen die betrekking hebben op de tussentijdse financiële verslaggeving (indien externe rapportage vereist is);
– een hoog personeelsverloop of de inzet van niet-effectieve staf voor administratieve verwerking, interne audit of informatietechnologie;
– ineffectieve systemen voor administratieve verwerking en informatiesystemen, met inbegrip van situaties waarin zich significante tekortkomingen in de interne beheersing voordoen.

Instelling/rechtvaardiging
– ineffectieve communicatie, implementatie, ondersteuning of handhaving van de waarden of ethische voorschriften van de entiteit door het management, of de communicatie van ongepaste waarden of ethische voorschriften;
– bovenmatige betrokkenheid of preoccupatie van leden van het management die geen financiële functie uitoefenen bij respectievelijk met de keuze van grondslagen voor financiële verslaggeving of de bepaling van significante schattingen;
– een bekend verleden van overtredingen van de effectenwetgeving of andere wet- en regelgeving, dan wel aanklachten tegen de entiteit, haar senior management of de met governance belaste personen betreffende fraude of de niet-naleving van wet- en regelgeving;
– bovenmatige belangstelling van het management voor het handhaven of verhogen van de aandelenkoers of winstontwikkeling van de entiteit;
– de gewoonte van het management om zich tegenover analisten, schuldeisers en andere derden tot ambitieuze of onrealistische prognoses te verplichten;
– het management slaagt er niet in om bekende significante tekortkomingen in de interne beheersing tijdig te corrigeren;
– het management heeft er, vanuit fiscaal oogpunt belang bij niet passende middelen te hanteren om het gerapporteerde resultaat te drukken;
– een lage moraal onder het senior management;
– de eigenaar-bestuurder maakt geen onderscheid tussen transacties van zakelijke en private aard;
– onenigheid tussen aandeelhouders in een entiteit met weinig aandeelhouders;
– herhaaldelijk voorkomende pogingen van het management om administratieve verwerkingen die marginaal of niet passend zijn te rechtvaardigen op grond van materialiteit;
– de relatie tussen het management en de huidige dan wel de vorige accountant is gespannen, zoals blijkt uit:
  • regelmatige verschillen van inzicht met de huidige dan wel de voormalige accountant over aangelegenheden inzake verslaggeving, controle of rapportage;
  • onredelijke eisen gesteld aan de accountant, zoals niet te realiseren tijdschema's voor het uitvoeren van de controle of voor het uitbrengen van de controleverklaring;

- aan de accountant opgelegde beperkingen die op niet passende wijze grenzen stellen aan de toegang bij personen of tot informatie dan wel aan de mogelijkheid om effectief aan hen belast met toezicht te communiceren;
- overheersend gedrag van het management in de omgang met de accountant, in het bijzonder betreffende pogingen om de reikwijdte van de controlewerkzaamheden te beïnvloeden of invloed uit te oefenen op de keuze en het behoud van de personen die aan de opdracht worden toegewezen of van de personen die ter advisering in het kader van de controle worden ingezet.

Risicofactoren die voortkomen uit afwijkingen die voortkomen uit het oneigenlijk toe-eigenen van activa
De risicofactoren die betrekking hebben op afwijkingen die voortkomen uit het oneigenlijk toe-eigenen van activa worden ook gegroepeerd naar de drie omstandigheden die gewoonlijk aanwezig zijn wanneer fraude zich voordoet: stimulansen/druk, gelegenheden en instelling/rechtvaardiging. Sommige risicofactoren die betrekking hebben op afwijkingen als gevolg van frauduleuze financiële verslaggeving kunnen ook aanwezig zijn als het oneigenlijk toe-eigenen van activa zich voordoet. Ineffectieve monitoring van het management en andere tekortkomingen in de interne beheersing kunnen zich bijvoorbeeld voordoen wanneer afwijkingen die het gevolg zijn van frauduleuze financiële verslaggeving dan wel van oneigenlijk toe-eigenen van activa voorkomen. Hierna zijn voorbeelden van risicofactoren opgenomen met betrekking tot afwijkingen die het gevolg zijn van oneigenlijk toe-eigenen van activa.

Stimulansen/druk
Persoonlijke financiële verplichtingen kunnen druk uitoefenen op het management of op de personeelsleden die toegang hebben tot de liquide middelen of tot de andere daarvoor vatbare activa, om deze activa te oneigenlijk toe-eigenen. Een slechte verstandhouding tussen de entiteit en de personeelsleden die toegang hebben tot de liquide middelen dan wel tot de andere voor diefstal vatbare activa kan voor deze personeelsleden een reden inhouden om deze activa te oneigenlijk toe-eigenen. Een slechte verstandhouding kan bijvoorbeeld ontstaan door:
– aangekondigde of verwachte toekomstige ontslagen onder werknemers;
– recente of verwachte wijzigingen in de beloningen van werknemers of in toegezegde pensioenrechten;
– interne promoties, de vergoeding of andere beloningen die afwijken van hetgeen werd verwacht.

Gelegenheden
Sommige kenmerken of omstandigheden kunnen de vatbaarheid van het oneigenlijk toe-eigenen van activa vergroten. Zo kan meer gelegenheid daartoe wordt gecreëerd in de volgende situaties:
– grote hoeveelheden contant geld in kas of groot kasverkeer;
– voorraaditems die een geringe omvang maar een hoge waarde hebben of waarnaar de vraag hoog is;
– gemakkelijk te verzilveren activa, zoals effecten aan toonder, diamanten of computerchips;
– vaste activa die van een geringe omvang en gemakkelijk te verkopen zijn of waarvan niet op duidelijke wijze is aangegeven wie de eigenaar is.

Inadequate interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot activa kunnen die activa vatbaarder maken voor oneigenlijk toe-eigening. Zo is het mogelijk dat activa oneigenlijk worden toegeëigend omdat de volgende factoren bestaan:
– inadequate functiescheiding of onafhankelijke controles;
– inadequaat toezicht op de uitgaven van het senior management, zoals vergoeding van reiskosten en andere kosten;
– inadequaat toezicht uitgeoefend door het management op werknemers die verantwoordelijk zijn voor activa, zoals inadequaat toezicht op of inadequate monitoring van afgelegen vestigingen;
– inadequate screening van de sollicitanten die na aanwerving toegang hebben gekregen tot activa;
– inadequate administratie met betrekking tot activa;
– inadequaat systeem van autorisatie en goedkeuring van transacties (bijvoorbeeld aan de inkoopzijde);
– inadequate fysieke veiligheidsmaatregelen voor liquide middelen, beleggingen, voorraden of vaste activa;
– het ontbreken van een volledige en tijdige aansluiting van activa;
– het ontbreken van een tijdige en adequate documentatie van transacties, bijvoorbeeld de creditering van geretourneerde goederen;
– geen verplichte vakantie voor werknemers in sleutelfuncties binnen de interne beheersing;
– ontoereikende kennis bij het management van informatietechnologie, waardoor het IT-personeel in staat is activa oneigenlijk toe te eigenen;
– inadequate toegangsbeveiligingsmaatregelen voor geautomatiseerde bestanden, met inbegrip van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de logbestanden van computersystemen en de beoordeling daarvan.

Instelling/rechtvaardiging
- het negeren van de noodzaak om risico's die betrekking hebben op de oneigenlijke toe-eigening van activa te monitoren of te beperken;
- het negeren van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de oneigenlijke toe-eigening van activa door bestaande interne beheersingsmaatregelen te doorbreken of door het nalaten passende corrigerende maatregelen te nemen met betrekking tot bekende tekortkomingen in de interne beheersing;
- gedrag waaruit het ongenoegen dan wel de ontevredenheid blijkt met de entiteit of met de wijze waarop ze met haar werknemers omgaat;
- veranderingen in het gedrag of in de levensstijl die een aanwijzing kunnen vormen voor het feit dat activa oneigenlijk zijn toegeëigend;
- het tolereren van kruimeldiefstal.

Bijlage 2: Voorbeelden van mogelijke controlewerkzaamheden om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude

(Zie Par. A40)
Hieronder worden voorbeelden gegeven van mogelijke controlewerkzaamheden om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude die voortkomt uit zowel frauduleuze financiële verslaggeving als oneigenlijke toe-eigening van activa. Hoewel deze werkzaamheden een breed scala van omstandigheden beslaan, gaat het slechts om voorbeelden. Derhalve is het mogelijk dat deze niet in alle omstandigheden de meest geschikte of noodzakelijke werkzaamheden zijn. Voorts weerspiegelt de volgorde waarin de werkzaamheden worden beschreven niet het relatieve belang ervan.

Overwegingen op het niveau van beweringen
De manieren van de accountant om in te spelen op de door hem ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude zullen variëren met de soorten of combinaties van geïdentificeerde frauderisicofactoren of omstandigheden, alsmede met de rekeningsaldi, de transactiestromen, de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen en de beweringen die hierdoor kunnen worden beïnvloed.

Hieronder volgen specifieke voorbeelden van manieren om op risico's in te spelen:
- het op onaangekondigde wijze dan wel bij wijze van verrassing bezoeken van vestigingen of uitvoeren van bepaalde toetsingen. Bijvoorbeeld het waarnemen van voorraadopnames op locaties waar de aanwezigheid van de accountant bij de voorraadopname niet vooraf werd aangekondigd, dan wel het uitvoeren van kasopnames op een onverwacht moment;
- het eisen dat voorraadopnames worden uitgevoerd op of tegen de einddatum van de verslagperiode teneinde het risico te verkleinen dat de voorraadomvang in de periode tussen de voorraadopname en de einddatum van de verslagperiode wordt gemanipuleerd;
- wijziging van de controleaanpak in het lopende jaar. Bijvoorbeeld door belangrijke klanten en leveranciers mondeling te benaderen in aanvulling op het versturen van schriftelijke bevestigingen, door bevestigingsverzoeken te versturen naar een bepaalde, met naam genoemde persoon in een organisatie dan wel door meer of andere informatie te verzamelen;
- het in detail evalueren van de aan het einde van het kwartaal of boekjaar aangepaste boekingen, en het onderzoeken van boekingen waarvan de aard of omvang ongebruikelijk is;
- voor significante en ongebruikelijke transacties, vooral die welke op of tegen de einddatum van het boekjaar plaatsvinden, het onderzoeken of er sprake is van verbonden partijen en welke financiële middelen de transacties ondersteunen;
- het uitvoeren van gegevensgerichte cijferanalyses, gebruikmakend van uitgesplitste gegevens. Bijvoorbeeld het per vestiging, bedrijfsactiviteit of maand vergelijken van de verkopen en de kostprijs van de omzet met de door de accountant opgestelde verwachtingen;
- het voeren van gesprekken met werknemers van de entiteit die werken in gebieden waar een risico op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude is geïdentificeerd, teneinde te informeren naar hun inzichten met betrekking tot het risico en om van hen te vernemen of er al dan niet interne beheersingsmaatregelen zijn die op het risico inspelen en, zo ja, hoe deze op het risico inspelen;
- indien andere onafhankelijke accountants de financiële overzichten van een of meer dochtermaatschappijen, divisies of branches controleren, met hen bespreken in welke mate werkzaamheden moeten worden uitgevoerd teneinde in te spelen op het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude die voortkomt uit transacties en activiteiten tussen deze groepsonderdelen;
- indien het inschakelen van een deskundige van bijzonder belang wordt met betrekking tot een element in de financiële overzichten waarvoor het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude hoog is, het uitvoeren van aanvullende werkzaamheden met betrekking tot sommige van de, of alle, door de deskundige gehanteerde veronderstellin-

gen, methoden of bevindingen om vast te stellen dat deze bevindingen niet onredelijk zijn, dan wel het inschakelen van een andere deskundige om dit vast te stellen;
– het uitvoeren van controlewerkzaamheden om geselecteerde rekeningen in de openingsbalans van eerder gecontroleerde financiële overzichten te analyseren, teneinde in te schatten hoe bepaalde problemen met betrekking tot schattingen en oordeelsvormingen, zoals een voorziening voor geretourneerde goederen, zijn opgelost met het voordeel van wijsheid achteraf;
– het uitvoeren van werkzaamheden met betrekking tot door de entiteit uitgevoerde aansluitingen, daarbij rekening houdend met aansluitingen die in tussentijdse perioden zijn uitgevoerd;
– het gebruiken van auditsoftwaretoepassingen, bijvoorbeeld voor het doorzoeken van gegevens gericht op het vaststellen van afwijkingen in een populatie;
– het testen van de betrouwbaarheid van met de computer geproduceerde vastleggingen en transacties; het verkrijgen van aanvullende controle-informatie uit bronnen buiten de gecontroleerde entiteit.

Specifieke manieren om op risico's in te spelen – afwijkingen als gevolg van frauduleuze financiële verslaggeving
Voorbeelden van manieren om in te spelen op de inschatting door de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van frauduleuze financiële verslaggeving zijn:

Opbrengstverantwoording
– het uitvoeren van gegevensgerichte cijferanalyses met betrekking tot opbrengsten aan de hand van uitgesplitste gegevens, bijvoorbeeld de vergelijking van de gerapporteerde opbrengsten per maand, productgroep of bedrijfssegment tijdens de huidige verslagperiode met vergelijkbare perioden in het verleden. Het kan nuttig zijn auditsoftwaretoepassingen te gebruiken bij het identificeren van ongebruikelijke of onverwachte verbanden tussen opbrengsten of transacties;
– het door klanten laten bevestigen van bepaalde relevante contractvoorwaarden en het ontbreken van nevenovereenkomsten, omdat de juiste verwerkingswijze vaak door deze voorwaarden of overeenkomsten wordt beïnvloed en omdat de kortingen of de periode waarop deze betrekking hebben vaak slecht in de documentatie zijn verantwoord. Zo zijn de acceptatiecriteria, de leverings- en betalingsvoorwaarden, het ontbreken van toekomstige of doorlopende leveranciersverplichtingen, het recht om producten te retourneren, gegarandeerde hoeveelheden die worden doorverkocht, en het annuleringsrecht of het recht op terugbetaling vaak relevant in deze omstandigheden;
– het bij het verkoop- en marketingpersoneel van de entiteit of bij de interne juridisch adviseur verzoeken om inlichtingen omtrent verkopen of leveringen tegen het einde van de verslagperiode en omtrent het feit of zij kennis hebben van ongebruikelijke voorwaarden of omstandigheden met betrekking tot deze transacties;
– het aan het einde van de verslagperiode op een of meer locaties fysiek aanwezig zijn teneinde de verzending van goederen of het gereedmaken van goederen voor verzending (of nog te verwerken geretourneerde goederen) waar te nemen en teneinde andere passende procedures inzake de periodeafgrenzing voor verkopen en voorraden uit te voeren;
– in gevallen waarin opbrengstgenererende transacties op elektronische wijze tot stand worden gebracht, verwerkt en vastgelegd, het toetsen van interne beheersingsmaatregelen om te bepalen of deze de zekerheid bieden dat vastgelegde opbrengstgenererende transacties werkelijk hebben plaatsgevonden en naar behoren zijn vastgelegd.

Voorraadhoeveelheden
– het onderzoeken van de voorraadadministratie van de entiteit teneinde locaties of elementen te vinden die tijdens of na de fysieke voorraadopname bijzondere aandacht vereisen;
– het onaangekondigd waarnemen van voorraadopnames op bepaalde locaties of het uitvoeren van voorraadopnames op alle locaties op dezelfde datum;
– het uitvoeren van voorraadopnames op of tegen de einddatum van de verslagperiode om het risico op ongeoorloofde manipulatie in de periode tussen de voorraadopname en het einde van de verslagperiode tot een minimum te beperken;
– het uitvoeren van aanvullende controlewerkzaamheden tijdens het waarnemen van de voorraadopname, zoals het nauwkeuriger controleren van de inhoud van verpakte artikelen, de wijze waarop de goederen zijn (op)gestapeld (bijvoorbeeld op pallets) of geëtiketteerd, alsmede de kwaliteit (zuiverheid, klasse of concentratie) van vloeistoffen zoals parfums of chemische producten. Het kan nuttig zijn om in dit verband een deskundige in te schakelen;
– het vergelijken van de hoeveelheden voor de huidige verslagperiode met die van vorige verslagperioden per voorraadcategorie of -klasse, locatie of andere criteria, of het vergelijken van de getelde hoeveelheden met de continue voorraadregistratie;
– het gebruiken van auditsoftwaretoepassingen om de compilatie van de resultaten van de fysieke voorraadopname verder te toetsen – bijvoorbeeld door op voorraadlabel te sorteren om de controle op ticketnummers te toetsen dan wel op serienummer teneinde de mogelijkheid van weglatingen of dubbeltellingen te toetsen.

Schattingen van het management
- het inschakelen van een deskundige om een onafhankelijke schatting te verkrijgen en deze te vergelijken met de schatting van het management;
- het verzoeken om inlichtingen bij personen buiten het management en de boekhoudafdeling om na te gaan of het management in staat en voornemens is plannen uit te voeren die relevant zijn voor het maken van de schatting.

Specifieke manieren om op risico's in te spelen – afwijkingen als gevolg van de oneigenlijke toe-eigening van activa
Verschillende omstandigheden vereisen verschillende manieren om op risico's in te spelen. Normaliter zijn de controlewerkzaamheden die inspelen op het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude die verband houdt met de oneigenlijke toe-eigening van activa, gericht op bepaalde rekeningsaldi en transactiestromen. Hoewel sommige van de controlewerkzaamheden die in de twee categorieën hierboven zijn genoemd mogelijk in deze omstandigheden van toepassing zijn, moet de omvang van de controlewerkzaamheden worden gekoppeld aan de specifieke informatie omtrent het geïdentificeerde risico op oneigenlijke toe-eigening.

Voorbeelden van manieren om in te spelen op de inschatting door de accountant van het risico op een afwijking van materieel belang als gevolg van een oneigenlijke toe-eigening van activa zijn:
- het tellen van contant geld of waardepapieren op of tegen de einddatum van het boekjaar;
- het verzoeken bij klanten om bevestiging van de rekeningactiviteit (met inbegrip van creditnota's en geretourneerde goederen alsmede de data waarop betalingen zijn verricht) tijdens de gecontroleerde periode;
- het analyseren van ontvangsten op afgewaardeerde vorderingen;
- het analyseren van voorraadtekorten per locatie of type product;
- het vergelijken van belangrijke verhoudingscijfers voor voorraden met de norm in de sector;
- het beoordelen van ondersteunende documentatie voor afboekingen op de voorraadadministratie;
- het met een computer vergelijken van de leverancierslijst met een lijst van werknemers teneinde overeenstemmende adressen of telefoonnummers te vinden;
- het met een computer onderzoeken van loongegevens om dubbele adressen, personeelsnummers, identificatienummers voor fiscale doeleinden of bankrekeningnummers te vinden;
- het beoordelen van personeelsdossiers teneinde dossiers te vinden die geen of weinig controle-informatie voor een daadwerkelijke activiteit bevatten, bijvoorbeeld omdat prestatie-evaluaties ontbreken;
- het analyseren van verkoopkortingen en retouren om ongewone patronen of ontwikkelingen te vinden;
- het bij derden verzoeken om bevestiging van specifieke contractvoorwaarden;
- het verkrijgen van controle-informatie dat contracten overeenkomstig de bepalingen daarvan worden uitgevoerd;
- het beoordelen van de juistheid van grote en ongebruikelijke kosten;
- het beoordelen van de autorisatie en boekwaarde van leningen aan het senior management en verbonden partijen;
- het onderzoeken van de omvang en juistheid van onkostendeclaraties van het senior management.

Bijlage 3: Voorbeelden van omstandigheden die wijzen op de mogelijkheid van fraude

(Zie Par. A50)
Voorbeelden van omstandigheden die op de mogelijkheid van fraude wijzen.
De volgende lijst bevat voorbeelden van omstandigheden die kunnen wijzen op de mogelijkheid dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude.

Discrepanties in de administratieve vastleggingen, met inbegrip van:
- transacties die niet volledig of tijdig zijn vastgelegd of die voor het verkeerde bedrag, in de verkeerde verslagperiode of in de verkeerde rekening zijn verwerkt, of die indruisen tegen het beleid van de entiteit;
- niet-onderbouwde of niet-geautoriseerde saldi of transacties;
- op het laatste moment aangebrachte wijzigingen met een significante invloed op de financiële resultaten;
- controle-informatie dat personeel toegang heeft tot systemen en administratieve vastleggingen die niet nodig is voor de uitvoering van de aan hen opgedragen taken;
- door de accountant ontvangen tips of klachten met betrekking tot aantijgingen van fraude.

Tegenstrijdig of ontbrekende controle-informatie, met inbegrip van:
- ontbrekende documenten;
- documenten die lijken te zijn gewijzigd;
- de niet-beschikbaarheid van andere dan gefotokopieerde of elektronisch verzonden documenten

indien wordt verwacht dat originele documenten bestaan;
- significante onverklaarde items in aansluitingsoverzichten;
- ongebruikelijke wijzigingen in de balans of veranderingen in ontwikkelingen of belangrijke verhoudingscijfers of relaties met betrekking tot de financiële overzichten, zoals een snellere groei van de vorderingen in vergelijking met de opbrengsten;
- inconsistente, vage of onaannemelijke reacties van het management of werknemers op het verzoeken om inlichtingen of op cijferanalyses;
- ongebruikelijke discrepanties tussen de administratieve vastleggingen van de entiteit en de ontvangen antwoorden op verzoeken om bevestiging;
- talrijke crediteringen en andere aanpassingen in de debiteurenrekeningen;
- niet of onvoldoende verklaarde verschillen tussen het debiteuren-subgrootboek en de controlerekening of tussen de overzichten per klant en het debiteuren-subgrootboek;
- ontbrekende of niet-bestaande geannuleerde cheques in gevallen waarin geannuleerde cheques gewoonlijk met het bankafschrift naar de entiteit worden teruggestuurd;
- ontbrekende voorraden of materiële activa van significante grootte;
- niet-beschikbare of ontbrekende elektronische controle-informatie, in strijd met de praktijken of beleidslijnen van de entiteit inzake het bewaren van vastleggingen;
- een kleiner of groter dan verwachte respons op verzoeken om bevestigingen;
- de onmogelijkheid om bewijzen te verschaffen voor de ontwikkeling van belangrijke systemen, het testen van programmawijzigingen en implementatieactiviteiten voor wijzigingen en implementaties van systemen tijdens het lopende boekjaar.

Problematische of ongebruikelijke relaties tussen de accountant en het management, met inbegrip van:
- het weigeren van toegang tot vastleggingen, faciliteiten, bepaalde werknemers, klanten, leveranciers of anderen van wie controle-informatie zou kunnen worden verkregen;
- de excessieve tijdsdruk die het management oplegt om complexe of controversiële problemen op te lossen;
- klachten vanwege het management over de wijze waarop de controle wordt uitgevoerd of intimidatie door het management van leden van het opdrachtteam, met name in verband met een belangrijke inschatting van controle-informatie door de accountant of bij het oplossen van mogelijke meningsverschillen met het management;
- ongebruikelijke vertragingen door de entiteit bij het verschaffen van gevraagde informatie;
- het gebrek aan bereidheid om de accountant toegang te geven tot belangrijke elektronische bestanden die hij met behulp van auditsoftwaretoepassingen wil onderzoeken;
- het weigeren van toegang tot staf of faciliteiten die een belangrijke rol vervullen inzake IT, met inbegrip van personeelsleden die taken vervullen inzake beveiliging, operationele activiteiten en systeemontwikkeling;
- een gebrek aan bereidheid om toelichtingen in de financiële overzichten toe te voegen of te herzien, waardoor deze volledi ger en begrijpelijker zouden worden;
- een gebrek aan bereidheid om tijdig in te spelen op geïdentificeerde tekortkomingen in de interne beheersing.

Andere voorbeelden:
- een gebrek aan bereidheid bij het management om de accountant toe te staan de met governance belaste personen afzonderlijk te ontmoeten;
- grondslagen voor financiële verslaggeving die lijken af te wijken van die welke in de sector gebruikelijk zijn;
- veelvuldige wijzigingen in schattingen die niet op gewijzigde omstandigheden lijken te zijn gebaseerd;
- tolereren dat de gedragscode van de entiteit niet wordt nageleefd.

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

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard
1
Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant om wet- en regelgeving in aanmerking te nemen bij een controle van financiële overzichten. Deze Standaard is niet van toepassing op andere assurance opdrachten waarbij de accountant specifiek de opdracht heeft gekregen om afzonderlijk het naleven van specifieke wet- of regelgeving te toetsen en daarover te rapporteren.

Invloed van wet- en regelgeving
2

De invloed van wet- en regelgeving op de financiële overzichten loopt aanzienlijk uiteen. De wet- en regelgeving waaraan een entiteit is onderworpen, vormt het wet- en regelgevingskader. Sommige bepalingen van wet- en regelgeving zijn van directe invloed op de financiële overzichten omdat zij de gerapporteerde bedragen en toelichtingen in de financiële overzichten van een entiteit bepalen. Overige wet- en regelgeving dient door het management te worden nageleefd of stelt de bepalingen vast waaronder het de entiteit wordt toegestaan haar activiteiten uit te oefenen, maar heeft geen directe invloed op de financiële overzichten van een entiteit. Sommige entiteiten zijn actief in streng gereguleerde sectoren (zoals banken en bedrijven in de chemie). Andere zijn slechts onderworpen aan veel wet- en regelgeving die in het algemeen betrekking heeft op de operationele aspecten van de activiteiten (zoals bepalingen inzake arbeidsveiligheid en -gezondheid en gelijke kansen op werk). Het niet naleven van wet- en regelgeving kan leiden tot boetes, rechtszaken of andere gevolgen voor de entiteit die een van materieel belang zijnde invloed kunnen hebben op de financiële overzichten.

Verantwoordelijkheid voor het naleven van wet- en regelgeving
(Zie Par. A1, A2, A3, A4, A5, A6, A7 en A8)
3
Het is de verantwoordelijkheid van het management, onder het toezicht van de met governance belaste personen, om ervoor te zorgen dat de activiteiten van de entiteit worden uitgevoerd in overeenstemming met de bepalingen van wet- en regelgeving, met inbegrip van de bepalingen van wet- en regelgeving die de gerapporteerde bedragen en toelichtingen in de financiële overzichten van een entiteit vaststellen.

Verantwoordelijkheid van de accountant
4
De vereisten van deze Standaard zijn erop gericht de accountant te helpen afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten als gevolg van niet-naleving van wet- en regelgeving te identificeren. De accountant is evenwel niet verantwoordelijk voor het voorkómen van niet-naleving, en evenmin kan er van hem worden verwacht dat hij niet-naleving van alle wet- en regelgeving detecteert.
5
De accountant is verantwoordelijk voor het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid dat de financiële overzichten als geheel geen afwijkingen van materieel belang bevatten die het gevolg zijn van fraude of van fouten.[135] Bij het uitvoeren van een controle van financiële overzichten houdt de accountant rekening met het van toepassing zijnde wet- en regelgevingskader. Door de inherente beperkingen van een controle bestaat er een onvermijdbaar risico dat bepaalde afwijkingen van materieel belang niet worden gedetecteerd, ook al wordt de controle naar behoren gepland en overeenkomstig de Standaarden uitgevoerd.[136] In de context van wet- en regelgeving zijn de potentiële invloeden van inherente beperkingen op de mogelijkheid van de accountant om afwijkingen van materieel belang te detecteren, groter door factoren zoals de volgende:

- er bestaan veel wets- en regelgevingsvoorschriften, in hoofdzaak met betrekking tot de bedrijfsvoeringsaspecten van een entiteit, die door de aard ervan geen invloed hebben op de financiële overzichten en die niet zijn vastgelegd in de informatiesystemen van de entiteit inzake financiële verslaggeving;
- niet-naleving kan gepaard gaan met handelingen die erop gericht zijn deze te verhullen, zoals samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten transacties vast te leggen, het door het management doorbreken van interne beheersingsmaatregelen of het opzettelijk aan de accountant verkeerd voorstellen van zaken;
- de vraag of een handeling niet-naleving vormt, is uiteindelijk een zaak die door een rechtbank of andere bevoegde gerechtelijke instantie moet worden vastgesteld.

Doorgaans geldt dat hoe verder de niet-naleving afstaat van de gebeurtenissen en transacties die in de financiële overzichten zijn weerspiegeld, des te onwaarschijnlijker het is dat de accountant zich hiervan bewust wordt of dat hij de niet-naleving zal herkennen.
6
In deze Standaard wordt het volgende onderscheid gemaakt in de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot het naleven van twee verschillende categorieën van wet- en regelgeving: (Zie Par. A6, A12 en A13).

a. de bepalingen van die wet- en regelgeving die in het algemeen geacht worden van directe invloed te zijn op de vaststelling van bedragen en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen die van materieel belang zijn, zoals wet- en regelgeving op het gebied van belastingen en pensioenen (Zie Par. 14 en A12); en
b. overige wet- en regelgeving die geen directe invloed heeft op de vaststelling van de bedragen en

[135] Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden*, paragraaf 5.
[136] Standaard 200, paragraaf A51 en A52.

toelichtingen in de financiële overzichten, maar waarvan het naleven van fundamenteel belang kan zijn voor de operationele aspecten van het bedrijf, voor de mogelijkheid van een entiteit om haar activiteiten voort te zetten, dan wel voor het voorkomen van sancties van materieel belang (bijv. het naleven van de voorwaarden van een vergunning voor het uitvoeren van een activiteit, het naleven van door een regelgevende of toezichthoudende instantie gestelde solvabiliteitseisen, of het naleven van regelgeving betreffende het milieu); niet-naleving van dergelijke wet- en regelgeving kan daarom van materieel belang zijnde invloed hebben op de financiële overzichten. (Zie Par. 15 en A13)

7

In deze Standaard zijn verschillende vereisten gespecificeerd voor elk van de beide hierboven genoemde categorieën van wet- en regelgeving. Voor de categorie waarnaar in paragraaf 6(a) wordt verwezen, is het de verantwoordelijkheid van de accountant om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen omtrent het naleven van de bepalingen van die wet- en regelgeving. Voor de categorie waarnaar in paragraaf 6(b) wordt verwezen, is de verantwoordelijkheid van de accountant beperkt tot het uitvoeren van gespecificeerde controlewerkzaamheden ter bevordering van het identificeren van niet-naleving van wet- en regelgeving die een invloed van materieel belang kan hebben op de financiële overzichten.

8

Deze Standaard vereist dat de accountant alert blijft op de mogelijkheid dat andere controlewerkzaamheden, uitgevoerd met als doel een oordeel over de financiële overzichten te vormen, gevallen van niet-naleving van wet- en regelgeving onder de aandacht van de accountant kunnen brengen. Het handhaven van een professioneel-kritische instelling gedurende de gehele controle, zoals is voorgeschreven door Standaard 200[137], is in deze context belangrijk, gezien de omvang van de wet- en regelgeving die van invloed is op de entiteit.

9

De accountant kan additionele verantwoordelijkheden hebben op grond van wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften met betrekking tot niet-naleving van wet- en regelgeving door een entiteit, die kunnen verschillen van of verder gaan dan deze Standaard, zoals: (Zie Par. A8)

a. het inspelen op geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving, inclusief vereisten met betrekking tot specifieke communicatie met het management en de met governance belaste personen, beoordelen van de geschiktheid van hun reactie op niet-naleving en overwegen of verdere actie noodzakelijk is;
b. het communiceren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan andere accountants (bijv. in een controle van financiële overzichten van een groep); en
c. documentatievereisten met betrekking tot geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving.

Naleven van additionele verantwoordelijkheden kan verdere informatie verschaffen die relevant is voor het werk van de accountant in overeenstemming met deze en andere controlestandaarden (bijv. met betrekking tot de integriteit van het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen).

Ingangsdatum

10

Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstellingen

11

De doelstellingen van de accountant zijn:

a. het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie omtrent het naleven van de bepalingen van die wet- en regelgeving die gewoonlijk wordt geacht van directe invloed te zijn op de vaststelling van bedragen en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen die van materieel belang zijn;
b. het uitvoeren van gespecificeerde controlewerkzaamheden teneinde bij te dragen tot het identificeren van gevallen van niet-naleving van overige wet- en regelgeving die een invloed van materieel belang kan hebben op de financiële overzichten; en
c. het op passende wijze inspelen op tijdens de controle geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving.

Definitie

12

Voor de toepassing van de Standaarden heeft de volgende term de hierna weergegeven betekenis:
niet-naleving – Het, opzettelijk of niet opzettelijk, in strijd met de geldende wet- of regelgeving uitvoeren of niet uitvoeren van handelingen begaan door de entiteit, of door de met governance

[137] Standaard 200, paragraaf 15.

belaste personen, door het management of door andere personen die werken voor of onder leiding van de entiteit. Persoonlijke misdragingen (die geen verband houden met de zakelijke activiteiten van de entiteit) vallen niet onder niet-naleving. (Zie Par. A9–A10)

Vereisten

Het overwegen door de accountant van het naleven van wet- en regelgeving

13

In het kader van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving overeenkomstig Standaard 315,[138] dient de accountant een algemeen inzicht te verwerven in:

a. het wet- en regelgevingskader dat van toepassing is op de entiteit en de branche of sector waarbinnen de entiteit actief is; en
b. de manier waarop de entiteit dat kader naleeft. (Zie Par. A11)

14

De accountant dient voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen omtrent het naleven van de bepalingen van die wet- en regelgeving die gewoonlijk wordt geacht van directe invloed te zijn op de vaststelling van bedragen en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen die van materieel belang zijn. (Zie Par. A12)

15

Ter bevordering van het identificeren van gevallen van niet-naleving van overige wet- en regelgeving die een invloed van materieel belang kan hebben op de financiële overzichten, dient de accountant de volgende controlewerkzaamheden uit te voeren: (Zie Par. A13, A14)

a. het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen vragen of de entiteit dergelijke wet- en regelgeving naleeft; en
b. de eventuele correspondentie met de desbetreffende vergunningverlenende of regelgevende of toezichthoudende instanties inspecteren.

16

De accountant dient gedurende de controle alert te blijven op de mogelijkheid dat andere controlewerkzaamheden die worden uitgevoerd, de niet-naleving of vermoedens van niet-naleving van wet- en regelgeving onder de aandacht van de accountant kunnen brengen. (Zie Par. A15)

17

De accountant dient het management en in voorkomend geval, de met governance belaste personen, te verzoeken om schriftelijke bevestigingen te verstrekken dat alle bekende gevallen van niet-naleving of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving waarmee bij het opstellen van de financiële overzichten rekening moet worden gehouden, de accountant ter kennis zijn gebracht. (Zie Par. A16)

18

Indien er geen sprake is van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving wordt niet van de accountant vereist dat hij andere controlewerkzaamheden uitvoert met betrekking tot het naleven van wet- en regelgeving door de entiteit, dan die werkzaamheden die zijn uiteengezet in de paragrafen 13 tot en met 17.

Controlewerkzaamheden bij het identificeren of vermoeden van niet-naleving

19

Indien de accountant zich bewust wordt van informatie omtrent een geval of vermoeden van niet-naleving van wet- en regelgeving, dient de accountant het volgende te verkrijgen: (Zie Par. A17–A18)

a. inzicht in de aard van de handeling en de omstandigheden waaronder deze heeft plaatsgevonden; en
b. verdere informatie om de mogelijke invloed op de financiële overzichten te evalueren. (Zie Par. A19)

20

Indien de accountant vermoedt dat er sprake kan zijn van niet-naleving, dient de accountant de aangelegenheid, tenzij dit op grond van wet- of regelgeving verboden is, met het management op het passende verantwoordelijkheidsniveau en, in voorkomend geval, met de met governance belaste personen te bespreken. Indien het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen niet voldoende informatie verstrekt (verstrekken) waaruit blijkt dat de entiteit de wet- en regelgeving naleeft, en indien op grond van de oordeelsvorming van de accountant het effect van vermoedens van niet-naleving voor de financiële overzichten van materieel belang kan zijn, dient de accountant de noodzaak te overwegen om juridisch advies in te winnen. (Zie Par. A20, A21 en A22)

21

Indien niet voldoende informatie omtrent vermoedens van niet-naleving kan worden verkregen, dient

[138] Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving*, paragraaf 11.

de accountant de invloed van het gebrek aan voldoende en geschikte controle-informatie op zijn oordeel te evalueren.

22

De accountant dient de gevolgen van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving met betrekking tot de andere aspecten van de controle te evalueren, met inbegrip van de risico-inschatting van de accountant en de betrouwbaarheid van schriftelijke bevestigingen, alsmede passende actie te ondernemen. (Zie Par. A23, A24 en A25)

Het communiceren en rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving

Het communiceren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving met de met governance belaste personen

23

Tenzij alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit en daardoor kennis hebben van aangelegenheden omtrent geïdentificeerde of vermoede niet-naleving die door de accountant reeds zijn meegedeeld,[139] dient de accountant, tenzij dit op grond van wet- of regelgeving verboden is, aan de met governance belaste personen aangelegenheden mee te delen omtrent niet-naleving van wet- en regelgeving die in de loop van de controle onder zijn aandacht zijn gekomen, behalve wanneer de aangelegenheden duidelijk onbetekenend zijn.

24

Indien, op grond van de oordeelsvorming van de accountant, niet-naleving waarnaar in paragraaf 23 wordt verwezen, als opzettelijk en van materieel belang wordt beschouwd, dient de accountant de aangelegenheid zo spoedig als praktisch uitvoerbaar is met de met governance belaste personen te communiceren.

25

Indien de accountant vermoedt dat het management of de met governance belaste personen betrokken is (zijn) bij niet-naleving dient de accountant de aangelegenheid te rapporteren aan het volgende hogere gezagsniveau binnen de entiteit, indien dit bestaat, zoals een auditcomité of een toezichthoudend orgaan. In het geval een dergelijk hoger gezagsniveau niet bestaat of indien de accountant van mening is dat naar aanleiding van zijn mededeling geen actie zal worden ondernomen of indien hij niet zeker is aan wie hij moet rapporteren, dient de accountant de noodzaak te overwegen juridisch advies in te winnen.

Mogelijke implicaties van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving voor de controleverklaring
(Zie Par. A26 en A27)

26

Indien de accountant tot de conclusie komt dat de geïdentificeerde of vermoede niet-naleving een invloed van materieel belang heeft op de financiële overzichten en niet op adequate wijze in de financiële overzichten is weerspiegeld, dient de accountant overeenkomstig Standaard 705 een oordeel met beperking dan wel een afkeurend oordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking te brengen.[140]

27

Indien de accountant door het management of de met governance belaste personen wordt verhinderd om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om te evalueren of er sprake is geweest dan wel waarschijnlijk sprake is geweest van niet-naleving die een invloed van materieel belang kan hebben op de financiële overzichten, dient de accountant over de financiële overzichten een oordeel met beperking tot uitdrukking te brengen dan wel een oordeelonthouding te formuleren op basis van een beperking in de reikwijdte van de controle, overeenkomstig Standaard 705[141].

28

Indien de accountant vanwege beperkingen die door de omstandigheden zijn veroorzaakt en niet door het management of door de met governance belaste personen zijn opgelegd, niet in staat is te bepalen of er sprake is geweest van niet-naleving, dient de accountant overeenkomstig Standaard 705 de invloed daarvan op het oordeel van de accountant te evalueren.

Het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit.

29

Indien de accountant gevallen van niet-naleving van wet- en regelgeving heeft geïdentificeerd of indien hij deze vermoedt, dient de accountant te bepalen of wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften: (Zie Par. A28, A29, A30, A31, A32, A33 en A34)

a. van de accountant vereisen om te rapporteren aan een bevoegde instantie buiten de entiteit.

---

[139] Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf 13.
[140] Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*, paragraaf 7 en 8.
[141] Standaard 705, paragraaf 7 en 9.

b. verantwoordelijkheden vaststellen waaronder het rapporteren aan een bevoegde instantie buiten de entiteit als dit passend is in de omstandigheden.

Documentatie
30
De accountant dient in de controledocumentatie[142] geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving op te nemen, alsmede: (Zie Par. A35 – A36)
a. de uitgevoerde controlewerkzaamheden, de significante gemaakte professionele oordeelsvormingen en de conclusies die daarover zijn getrokken; en
b. de besprekingen van significante aangelegenheden met betrekking tot de niet-naleving met het management, de met governance belaste personen en anderen, inclusief hoe het management en, waar van toepassing, de met governance belaste personen hebben gereageerd op de aangelegenheid.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Verantwoordelijkheid voor het naleven van wet- en regelgeving
(Zie Par. 3, 4, 5, 6, 7, 8 en 9)
A1
Het is de verantwoordelijkheid van het management, onder het toezicht van de met governance belaste personen, om ervoor te zorgen dat de activiteiten van de entiteit in overeenstemming met de wet- en regelgeving worden uitgevoerd. Wet- en regelgeving kan de financiële overzichten van een entiteit op verschillende manieren beïnvloeden: op de meest directe manier kan zij bijvoorbeeld van invloed zijn op specifieke van de entiteit vereiste toelichtingen in de financiële overzichten, of kan zij het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving voorschrijven. Zij kan tevens bepaalde juridische rechten en verplichtingen van de entiteit vaststellen, waarvan sommige in de financiële overzichten van de entiteit zullen worden opgenomen. Bovendien kunnen bij wet- en regelgeving sancties worden opgelegd in geval van niet-naleving.
A2
Ter bevordering van het voorkómen en het detecteren van niet-naleving van wet- en regelgeving kan een entiteit bijvoorbeeld de volgende soorten beleidslijnen en procedures implementeren:
- het monitoren van de door de wet gestelde vereisten en ervoor zorgen dat operationele maatregelen erop gericht zijn hieraan te voldoen;
- het invoeren en toepassen van passende interne beheersingssystemen;
- het ontwikkelen, openbaar maken en naleven van een gedragscode;
- ervoor zorgen dat werknemers naar behoren zijn opgeleid en dat zij de gedragscode begrijpen;
- het monitoren van het naleven van de gedragscode en het treffen van disciplinaire maatregelen jegens werknemers die de code niet naleven;
- het inschakelen van juridisch adviseurs om het monitoren van de juridische vereisten te ondersteunen;
- het bijhouden van een registratie van significante wet- en regelgeving die door de entiteit dient te worden nageleefd in de specifieke branche waarin ze actief is, alsmede een vastlegging van klachten.

Bij grotere entiteiten kunnen deze beleidslijnen en procedures worden aangevuld met het toewijzen van passende verantwoordelijkheden aan:
- een interne auditfunctie;
- een auditcomité;
- een compliancefunctie.

Verantwoordelijkheid van de accountant
A3
Niet-naleving van wet- en regelgeving door de entiteit kan resulteren in een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten. Het detecteren van niet-naleving, ongeacht de materialiteit, kan andere aspecten van de controle beïnvloeden, zoals het overwegen door de accountant van de integriteit van het management, de met governance belaste personen of van werknemers.
A4
Of een handeling als een geval van niet-naleving van wet- en regelgeving moet worden aangemerkt, is een aangelegenheid die bepaald wordt door een rechtbank of andere bevoegde gerechtelijke instantie. In het algemeen beschikt de accountant niet over de vakbekwaamheid om hierover te oordelen. Niettemin kan de accountant op basis van zijn training, ervaring en inzicht in de entiteit en in de branche of sector inzien dat bepaalde handelingen die onder zijn aandacht komen, niet-naleving van wet- en regelgeving kunnen vormen.

[142] Standaard 23D, *Controledocumentatie*, paragraaf 8–11 en A6.

A5
Het is mogelijk dat de accountant overeenkomstig specifieke wettelijke vereisten, in het kader van de controle van de financiële overzichten moet rapporteren omtrent de vraag of de entiteit specifieke bepalingen van wet- en regelgeving naleeft. In deze gevallen behandelen Standaard 700[143] of Standaard 800[144] de wijze waarop in de controleverklaring met deze controleverantwoordelijkheden wordt omgegaan. In het geval van specifiek door de wet gestelde vereisten inzake rapporteren, is het mogelijk dat het controleprogramma passende toetsingen moet bevatten betreffende het naleven van deze bepalingen van wet- en regelgeving.

Categorieën van wet- en regelgeving
(Zie Par. 6)
A6
De aard en omstandigheden van de entiteit kunnen van invloed zijn op de vraag of relevante wet- en regelgeving binnen de categorieën van wet- en regelgeving vallen zoals beschreven in paragrafen 6(a) of 6(b). Voorbeelden van wet- en regelgeving die kunnen zijn inbegrepen in de categorieën beschreven in paragraaf 6 omvatten degenen die betrekking hebben op:
- fraude, corruptie en omkoping;
- witwassen, financiering van terrorisme en opbrengsten van misdrijven;
- effectenmarkten en -handel;
- bancaire diensten en andere financiële producten en diensten;
- databescherming;
- belasting- en pensioenverplichtingen en -betalingen;
- milieubescherming;
- volksgezondheid en veiligheid.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden
A7
In de publieke sector kan er sprake zijn van aanvullende controleverantwoordelijkheden met betrekking tot het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving die verband houden met de controle van financiële overzichten of die ook andere aspecten van de activiteiten van de entiteit kunnen omvatten.

Additionele verantwoordelijkheden vastgesteld op grond van wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften
(Zie Par. 9)
A8
Wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften kunnen van de accountant vereisen om additionele werkzaamheden te verrichten en verdere actie te ondernemen. Bijvoorbeeld de *Nadere Voorschriften NOCLAR* (NV NOCLAR) vereisen van de accountant om stappen te ondernemen om in te spelen op geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving en te bepalen of verdere actie nodig is. Zulke stappen kunnen de communicatie van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan andere accountants binnen een groep omvatten, inclusief een opdrachtpartner op groepsniveau, accountants van groepsonderdelen of andere accountants die werk uitvoeren bij groepsonderdelen voor andere doeleinden dan de controle van de financiële overzichten van de groep[145].

Definitie
(Zie Par. 12)
A9
Handelingen van niet-naleving van wet- en regelgeving omvatten transacties die zijn aangegaan door, of in naam van of voor rekening van, de entiteit, door de met governance belaste personen, door het management of door andere personen die werken voor of onder de leiding van de entiteit.
A10
Niet-naleving omvat ook persoonlijke misdragingen die verband houden met de zakelijke activiteiten van de entiteit, bijvoorbeeld in omstandigheden waarin een persoon in een sleutelpositie binnen het management op persoonlijke titel steekpenningen heeft aangenomen van een leverancier van de entiteit en in ruil daarvoor de afspraken met de leverancier om diensten of contracten aan de entiteit te verlenen, zeker stelt.

[143] Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*, paragraaf 43.
[144] Standaard 800, *Bijzondere overwegingen: controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden*, paragraaf 11.
[145] Zie NV NOCLAR.

Het overwegen door de accountant van het naleven van wet- en regelgeving

Het verwerven van inzicht in het wet- en regelgevingskader
(Zie Par. 13)
A11
Voor het verwerven van een algemeen inzicht in het wet- en regelgevingskader, en in de wijze waarop de entiteit dat kader naleeft, kan de accountant bijvoorbeeld:
- gebruikmaken van zijn inzicht in de sectorgebonden, regelgevings- en andere externe factoren van de entiteit;
- zijn inzicht actualiseren in de wet- en regelgeving welke de gerapporteerde bedragen en toelichtingen in de financiële overzichten direct bepaalt;
- bij het management inlichtingen inwinnen over overige wet- of regelgeving waarvan kan worden verwacht dat deze een fundamentele invloed heeft op de uitoefening van de activiteiten van de entiteit;
- bij het management inlichtingen inwinnen over de beleidslijnen en procedures van de entiteit inzake het naleven van wet- en regelgeving; en
- bij het management inlichtingen inwinnen over de beleidslijnen en procedures die zijn vastgesteld ten aanzien van het identificeren, evalueren en administratief verwerken van claims die voortvloeien uit rechtszaken.

Wet- en regelgeving waarvan in het algemeen wordt aangenomen dat zij een directe invloed heeft op het bepalen van bedragen en toelichtingen in de financiële overzichten die van materieel belang zijn
(Zie Par. 6 en 14)
A12
Bepaalde wet- en regelgeving is goed ontwikkeld, bekend bij de entiteit en binnen haar branche of sector en relevant voor de financiële overzichten (zoals beschreven in paragraaf 6(a)). Dergelijke wet- en regelgeving kan onder meer betrekking hebben op:
- de vorm en inhoud van de financiële overzichten;
- sectorspecifieke kwesties met betrekking tot financiële verslaggeving;
- de administratieve verwerking van transacties voortvloeiend uit contracten met de overheid; of
- het toerekenen of opnemen van lasten inzake winstbelastingen of van pensioenkosten.

Sommige bepalingen in deze wet- en regelgeving kunnen op directe wijze relevant zijn voor specifieke beweringen in de financiële overzichten (bijv. de volledigheid van voorzieningen voor winstbelastingen), terwijl andere op directe wijze relevant kunnen zijn voor de financiële overzichten als geheel (bijv. de vereiste overzichten die een volledige set financiële overzichten vormen). Het oogmerk van het in paragraaf 14 bepaalde vereiste is dat de accountant voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgt omtrent het bepalen van bedragen en toelichtingen in de financiële overzichten overeenkomstig de relevante bepalingen van die wet- en regelgeving.
Niet-naleving van andere bepalingen van dergelijke en overige wet- en regelgeving kan leiden tot boetes, rechtszaken of andere gevolgen voor de entiteit, waarvan de kosten mogelijk in de financiële overzichten moeten worden opgenomen, maar die niet worden geacht een directe invloed op de financiële overzichten te hebben zoals beschreven in paragraaf 6(a).

Procedures gericht op het identificeren van gevallen van niet-naleving – overige wet- en regelgeving
(Zie Par. 6 en 15)
A13
Bepaalde overige wet- en regelgeving vergt mogelijk bijzondere aandacht van de accountant omdat zij een fundamentele invloed heeft op de activiteiten van de entiteit (zoals beschreven in paragraaf 6(b)). Niet-naleving van wet- en regelgeving die een fundamentele invloed heeft op de activiteiten van de entiteit kan ertoe leiden dat de entiteit haar activiteiten moet beëindigen of dat het handhaven van de continuïteit van de entiteit in het geding komt[146]. Zo kan niet-naleving van de vereisten op grond van de vergunning of een andere machtiging van de entiteit om haar activiteiten uit te oefenen, een dergelijk gevolg hebben (bijv. voor een bank: niet-naleving van de kapitaal- of beleggingsvereisten). Er is ook veel wet- en regelgeving, in hoofdzaak met betrekking op de operationele aspecten van de entiteit, die door de aard daarvan geen invloed heeft op de financiële overzichten en die niet in de voor de financiële verslaggeving relevante informatiesystemen van de entiteit is vastgelegd.
A14
Omdat overige wet- en regelgeving verschillende gevolgen kan hebben voor de financiële verslaggeving naar gelang van de activiteiten van de entiteit, zijn de op grond van paragraaf 15 vereiste controlewerkzaamheden gericht op het onder de aandacht van de accountant brengen van gevallen van niet-naleving van wet- en regelgeving die een invloed van materieel belang kan hebben op de financiële overzichten.

[146] Zie Standaard 570, *Continuïteit.*

Gevallen van niet-naleving die als gevolg van andere controlewerkzaamheden onder de aandacht van de accountant zijn gebracht
(Zie Par. 16)
A15
Controlewerkzaamheden die worden uitgevoerd om een oordeel over de financiële overzichten te vormen, kunnen gevallen van gedetecteerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving onder de aandacht van de accountant brengen. Dergelijke controlewerkzaamheden zijn bijvoorbeeld:
- het lezen van notulen;
- het vragen aan het management en de interne of externe juridisch adviseur van de entiteit naar rechtszaken, claims en inschattingen; en
- het uitvoeren van gegevensgerichte detailcontroles op categorieën van transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen.

Schriftelijke bevestigingen
(Zie Par. 17)
A16
Omdat de invloed van wet- en regelgeving op financiële overzichten aanzienlijk kan verschillen, verschaffen schriftelijke bevestigingen noodzakelijke controle-informatie over de kennis van het management over geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving, waarvan de gevolgen van materieel belang zijnde invloed kunnen hebben op de financiële overzichten. Schriftelijke bevestigingen op zichzelf voorzien evenwel niet in voldoende en geschikte controle-informatie en hebben bijgevolg geen invloed op de aard en omvang van andere controle-informatie die door de accountant moet worden verkregen.[147]

Controlewerkzaamheden bij het identificeren of vermoeden van niet-naleving

Aanwijzingen voor niet-naleving van wet- en regelgeving
(Zie Par. 19)
A17
De accountant kan zich bewust worden van informatie met betrekking tot een geval van niet-naleving van wet- en regelgeving anders dan als gevolg van het uitvoeren van de werkzaamheden in paragrafen 13–17 (bijv. wanneer de accountant wordt geattendeerd op niet-naleving door een klokkenluider).
A18
De volgende aangelegenheden, kunnen een aanwijzing zijn voor niet-naleving van wet- en regelgeving:
- onderzoeken door regelgevende of toezichthoudende instanties en overheidsinstanties, dan wel betaling van boetes of sancties;
- betalingen voor niet gespecificeerde diensten of leningen aan consultants, verbonden partijen of overheidsfunctionarissen;
- commissies op verkopen of vergoedingen van agenten die buitensporig hoog lijken in verhouding tot hetgeen gewoonlijk wordt betaald door de entiteit of in de branche, dan wel tot de daadwerkelijk ontvangen diensten;
- inkopen tegen prijzen die beduidend boven of beneden marktprijzen liggen;
- ongebruikelijke contante betalingen, aankopen tegen cheques aan toonder of overboekingen naar nummerrekeningen bij banken;
- ongebruikelijke transacties met vennootschappen statutair gevestigd in belastingparadijzen;
- betalingen voor goederen of verleende diensten in een ander land dan het land van herkomst van de goederen of diensten;
- betalingen zonder behoorlijke documentatie (met betrekking tot interne beheersingsmaatregelen) voor vreemde valutatransacties;
- het bestaan van een informatiesysteem dat door zijn opzet of toevallig niet in staat is een adequaat controlespoor dan wel voldoende informatie te verschaffen;
- niet-geautoriseerde transacties of niet naar behoren vastgelegde transacties;
- negatieve publiciteit in de media.

Aangelegenheden die relevant zijn voor de evaluatie door de accountant
(Zie Par. 19(b))
A19
Aangelegenheden die relevant zijn voor het evalueren door de accountant van de mogelijke invloed op de financiële overzichten zijn onder meer:
- de mogelijke financiële gevolgen van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving voor de financiële overzichten, waaronder het opleggen van boetes, strafvorderingen,

[147] Standaard 580, *Schriftelijke bevestigingen*, paragraaf 4.

schadevergoedingen, de dreiging van inbeslagneming van activa, de gedwongen beëindiging van de activiteiten, alsmede rechtszaken;
- de vraag of de potentiële financiële gevolgen toelichting vereisen;
- de vraag of de potentiële financiële gevolgen zo ernstig zijn dat de getrouwe weergave van de financiële overzichten ter discussie komt te staan, of dat de financiële overzichten anderszins een misleidend karakter krijgen.

Controlewerkzaamheden en het communiceren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving met het management en de met governance belaste personen
(Zie Par. 20)
A20
Van de accountant wordt vereist om de vermoede niet-naleving te bespreken met het management op het passende verantwoordelijkheidsniveau en, in voorkomend geval, met de met governance belaste personen, omdat zij in staat kunnen zijn aanvullende controle-informatie te geven. De accountant kan bijvoorbeeld bevestigen dat het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen hetzelfde begrip hebben van de feiten en omstandigheden die relevant zijn voor transacties of gebeurtenissen die hebben geleid tot de vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving.
A21
Echter, in bepaalde rechtsgebieden, kan wet- of regelgeving de communicatie van de accountant van bepaalde aangelegenheden met het management en de met governance belaste personen beperken. Wet- of regelgeving kan specifiek communicatie, of andere actie, verbieden die een onderzoek door een bevoegde instantie naar een actuele of vermoede illegale handeling zou kunnen schaden, inclusief het hierop attenderen van de entiteit. Dit doet zich bijvoorbeeld voor wanneer van de accountant wordt vereist om de geïdentificeerde of vermoede niet-naleving te rapporteren aan een bevoegde instantie krachtens anti-witwas wetgeving. In deze omstandigheden kunnen de kwesties die worden overwogen door de accountant complex zijn en de accountant kan het passend achten juridisch advies in te winnen.
A22
Indien het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen, aan de accountant geen voldoende informatie verstrekt (verstrekken) waaruit blijkt dat de entiteit wel degelijk wet- en regelgeving naleeft, kan de accountant het passend achten om de interne of externe juridisch adviseur van de entiteit te raadplegen omtrent het toepassen van de wet- en regelgeving op de omstandigheden, met inbegrip van de mogelijkheid van fraude, alsmede omtrent de mogelijke gevolgen voor de financiële overzichten. Indien het niet passend wordt geacht de juridisch adviseur van de entiteit te raadplegen of indien de accountant niet tevreden is met het advies dat is verstrekt door de juridisch adviseur, kan de accountant het passend achten op een vertrouwelijke basis anderen binnen de accountantseenheid, een netwerkonderdeel, een beroepsorganisatie of de juridisch adviseur van de accountant te raadplegen over de vraag of er sprake is van schending van een wet of regel, met inbegrip van de mogelijkheid van fraude, wat de mogelijke juridische gevolgen daarvan kunnen zijn, en welke verdere actie de accountant eventueel zou moeten ondernemen.

Het evalueren van de gevolgen van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving
(Zie Par. 22)
A23
Zoals in paragraaf 22 is voorgeschreven, evalueert de accountant de gevolgen van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving met betrekking tot andere aspecten van de controle, met inbegrip van de risico-inschatting door de accountant en de betrouwbaarheid van schriftelijke bevestigingen. De gevolgen van bepaalde geïdentificeerde of vermoede niet-naleving, zullen afhangen van de verhouding tussen het plegen van de handeling en het eventueel verhullen ervan voor de specifieke interne beheersingsmaatregelen en het niveau van het management of personen die werken voor of onder de leiding van de entiteit dat (die) daarbij betrokken is (zijn), in het bijzonder de gevolgen die voortvloeien uit de betrokkenheid van het hoogste gezag binnen de entiteit. Zoals vermeld in paragraaf 9, kan naleving van wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften door de accountant verdere informatie verstrekken die relevant is voor de verantwoordelijkheden van de accountant in overeenstemming met paragraaf 22.
A24
Er zijn omstandigheden die ertoe kunnen leiden dat de accountant de implicaties van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving voor de betrouwbaarheid van schriftelijke bevestigingen ontvangen van het management en, waar van toepassing, de met governance belaste personen evalueert. Voorbeelden zijn omstandigheden wanneer:
- de accountant vermoedt of bewijs heeft van de betrokkenheid of vermeende betrokkenheid van het management en, waar van toepassing, de met governance belaste personen in elke geïdentificeerde of vermoede niet-naleving;
- de accountant kennis heeft dat het management en, waar van toepassing, de met governance belaste personen op de hoogte zijn van een dergelijke niet-naleving en, in tegenstelling tot op grond van wet-of regelgeving gestelde vereisten, de aangelegenheid niet hebben gerapporteerd of

geautoriseerd om hierover te rapporteren aan een bevoegde instantie binnen een redelijke periode.

A25

In bepaalde omstandigheden kan de accountant het teruggeven van de opdracht overwegen, indien de wet- of regelgeving dit toestaat. Bijvoorbeeld wanneer het management of de met governance belaste personen niet de corrigerende maatregelen onderneemt (ondernemen) die de accountant in de gegeven omstandigheden passend acht, of de geïdentificeerde of vermoede niet-naleving vragen oproept met betrekking tot de integriteit van het management of de met governance belaste personen, zelfs wanneer niet-naleving niet van materieel belang is voor de financiële overzichten. De accountant kan het passend achten juridisch advies in te winnen om te bepalen of het teruggeven van de opdracht gepast is. Wanneer de accountant bepaalt dat het teruggeven van de opdracht passend is, ontslaat dit hem niet van de plicht tot het naleven van andere verantwoordelijkheden op grond van wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften om in te spelen op geïdentificeerde of vermoede niet-naleving. Verder geeft paragraaf A8a van Standaard 220[148] aan dat sommige ethische voorschriften van de voorgaande accountant, op verzoek van de voorgestelde opvolgende accountant, kunnen vereisen om informatie te verschaffen met betrekking tot niet-naleving van wet- en regelgeving aan de opvolgende accountant.

Het communiceren en rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving

Potentiële implicaties van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving voor de controleverklaring

(Zie Par. 26, 27 en 28)

A26

Geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving wordt gecommuniceerd in de controleverklaring wanneer de accountant het oordeel aanpast in overeenstemming met paragrafen 26–28. In bepaalde andere omstandigheden, kan de accountant geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving communiceren in de controleverklaring, bijvoorbeeld:

- wanneer de accountant andere rapporteringsverplichtingen heeft, naast zijn verantwoordelijkheden overeenkomstig de Standaarden, zoals beschreven in paragraaf 43 van Standaard 700;
- wanneer de accountant bepaalt dat de geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving een kernpunt van de controle is en bijgevolg de aangelegenheid in overeenstemming met Standaard 701[149] communiceert, tenzij paragraaf 14 van die Standaard van toepassing is; of
- in uitzonderlijke gevallen wanneer het management of de met governance belaste personen niet de corrigerende maatregelen nemen die de accountant passend acht in de omstandigheden en teruggeven van de opdracht niet mogelijk is (zie paragraaf A25), kan de accountant overwegen om de geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving te beschrijven in een paragraaf inzake overige aangelegenheden in overeenstemming met Standaard 706[150].

A27

Wet- of regelgeving kan openbaarmaking door hetzij het management, de met governance belaste personen of de accountant van een specifieke aangelegenheid beletten. Wet- of regelgeving kan bijvoorbeeld specifiek een communicatie of andere actie verbieden, die een onderzoek van een bevoegde instantie naar een daadwerkelijke of vermoede illegale handeling zou kunnen schaden, inclusief een verbod om de entiteit hierop te attenderen. Wanneer de accountant van plan is om geïdentificeerde of vermoede niet-naleving in de controleverklaring te communiceren onder de omstandigheden uiteengezet in paragraaf A26 of anderszins, kan dergelijke wet-of regelgeving implicaties hebben voor de mogelijkheid van de accountant om de aangelegenheid in de controleverklaring te beschrijven, of in bepaalde omstandigheden om de controleverklaring uit te brengen, In dergelijke gevallen kan de accountant overwegen om juridisch advies in te winnen om de passende te ondernemen actie te bepalen.

Het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit

(Zie Par. 29)

A28

Het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit kan vereist worden of passend zijn in de omstandigheden omdat:

a. wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften van de accountant vereisen om te rapporteren (Zie Par. A29);
b. de accountant bepaald heeft dat rapporteren een passende actie is om in te spelen op geïdentifi-

[148] Standaard 220, *Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten.*
[149] Standaard 701, *Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*
[150] Standaard 706, *Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen over overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*

ceerde of vermoede niet-naleving in overeenstemming met relevante ethische voorschriften (Zie Par. A30); of

c. wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften de accountant het recht verschaffen om dit te doen (Zie Par. A31).

A29

In bepaalde rechtsgebieden kan van de accountant vereist zijn op grond van wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften om geïdentificeerde of vermoede niet-naleving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit te rapporteren. In bepaalde rechtsgebieden bestaan bijvoorbeeld wettelijke vereisten voor de accountant van een financiële instelling om gevallen, of vermoede gevallen van niet-naleving van wet- en regelgeving aan een toezichthoudende instantie te rapporteren. Afwijkingen kunnen ook ontstaan door niet-naleving van wet-of regelgeving en in sommige rechtsgebieden kan van de accountant vereist zijn om afwijkingen aan een bevoegde instantie te rapporteren in gevallen waar het management of de met governance belaste personen falen om correctieve actie te ondernemen.

A30

In andere gevallen kunnen de relevante ethische voorschriften van de accountant vereisen om te bepalen of het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit een passende actie is in de omstandigheden. De NV NOCLAR vereist bijvoorbeeld van de accountant om stappen te ondernemen om in te spelen op geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving en om te bepalen of verdere actie nodig is, hetgeen rapportage aan een bevoegde instantie buiten de entiteit kan omvatten.19 De VGBA legt uit dat een dergelijke rapportage niet zou worden beschouwd als een schending van de geheimhoudingsplicht onder de VGBA[151].

A31

Zelfs als wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften geen vereisten omvatten die het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving adresseren, kunnen zij de accountant het recht verschaffen om geïdentificeerde of vermoede niet-naleving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit te rapporteren. De accountant kan bijvoorbeeld wanneer hij de financiële overzichten van financiële instellingen controleert, het recht hebben op grond van wet-of regelgeving om aangelegenheden zoals geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving met een toezichthoudende instantie te bespreken.

A32

– (Niet van toepassing in de Nederlandse situatie)

A33

De bepaling vereist door paragraaf 29 kan complexe overwegingen en professionele oordeelsvormingen omvatten. Bijgevolg kan de accountant overwegen om intern te consulteren (bijv. binnen de accountantseenheid of een netwerkonderdeel) of op een vertrouwelijke basis met een regelgever of toezichthouder of beroepsorganisatie (tenzij dit op grond van wet- of regelgeving verboden is of de geheimhoudingsplicht zou schenden). De accountant kan ook overwegen om juridisch advies in te winnen om de opties van de accountant en de professionele of juridische implicaties van het ondernemen van een bepaalde actie te begrijpen.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

A34

Een accountant van de publieke sector kan de verplichting hebben om geïdentificeerde of vermoede niet-naleving te rapporteren aan de wetgever of een andere bevoegde instantie dan wel om deze gevallen in de controleverklaring te rapporteren.

Documentatie

(Zie Par. 30)

A35

De documentatie van de accountant van de bevindingen omtrent geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving kan bijvoorbeeld omvatten:

- kopieën van vastleggingen of documenten;
- notulen van besprekingen met het management, met de met governance belaste personen of met partijen buiten de entiteit.

A36

Wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften kunnen ook additionele documentatievereisten met betrekking tot geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving uiteenzetten[152].

[151] Zie VGBA, artikel 16.
[152] Zie VGBA, artikel 21.

260 Communicatie met de met governance belaste personen

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1

Deze Standaard behandelt de communicatieverantwoordelijkheid van de accountant ten aanzien van de met governance belaste personen bij een controle van financiële overzichten. Hoewel deze Standaard van toepassing is ongeacht de governance-structuur of de omvang van een entiteit, zijn er bijzondere overwegingen van toepassing wanneer alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit, alsmede voor beursgenoteerde entiteiten. Deze Standaard stelt geen vereisten vast met betrekking tot de communicatie van de accountant met het management of met de eigenaren van een entiteit tenzij zij ook een rol hebben in het kader van governance.

2

Deze Standaard is opgesteld in de context van een controle van financiële overzichten maar kan ook, naargelang nodig aangepast aan de omstandigheden, van toepassing zijn op controles van andere historische financiële informatie wanneer de met governance belaste personen een verantwoordelijkheid hebben om toezicht uit te oefenen op het opstellen van die informatie.

3

Vanuit het inzicht dat effectieve wederzijdse communicatie bij een controle van financiële overzichten belangrijk is, voorziet deze Standaard in een algemeen kader voor de communicatie van de accountant met de met governance belaste personen en stelt hij enkele specifieke aangelegenheden vast die aan de met governance belaste personen moeten worden meegedeeld. In andere Standaarden zijn aangelegenheden vastgesteld die in aanvulling op de vereisten van deze Standaard moeten worden meegedeeld (zie bijlage 1). Daarnaast stelt Standaard 265[153] specifieke vereisten vast inzake het meedelen aan de met governance belaste personen van significante tekortkomingen in de interne beheersing die de accountant tijdens de controle heeft geïdentificeerd. Het meedelen van overige aangelegenheden, hoewel niet vereist op grond van deze of andere Standaarden, kan wel vereist zijn op grond van wet- of regelgeving, op grond van afspraken met de entiteit of op grond van aanvullende vereisten die op de opdracht van toepassing zijn, bijvoorbeeld de standaarden van een nationale beroepsorganisatie voor accountancy. Niets in deze Standaard belet de accountant enige andere aangelegenheid aan de met governance belaste personen mee te delen. (Zie Par. A33, A34, A35 en A36)

De rol van communicatie

4

Deze Standaard is in de eerste plaats gericht op mededelingen van de accountant aan de met governance belaste personen. Niettemin is effectieve wederzijdse communicatie belangrijk om:

a. de accountant en de met governance belaste personen te helpen inzicht te verwerven in aangelegenheden die met de controle verband houden en bij het ontwikkelen van een constructieve werkrelatie. Deze relatie wordt ontwikkeld met inachtneming van de onafhankelijkheid en objectiviteit van de accountant;
b. de accountant te helpen voor de controle relevante informatie te verkrijgen van de met governance belaste personen. De met governance belaste personen kunnen de accountant bijvoorbeeld bijstaan bij het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, bij het aanwijzen van passende bronnen voor controle-informatie en bij het verschaffen van informatie over specifieke transacties of gebeurtenissen; en
c. de met governance belaste personen te helpen hun verantwoordelijkheid te vervullen voor het houden van toezicht op het proces van financiële verslaggeving, waardoor de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten worden beperkt.

5

Hoewel de accountant verantwoordelijk is voor het meedelen van aangelegenheden die op grond van deze Standaard zijn vereist, heeft het management ook een verantwoordelijkheid om aangelegenheden die van belang zijn in het kader van governance aan de met governance belaste personen mee te delen. Communicatie door de accountant ontslaat het management niet van deze verantwoordelijkheid. Evenmin ontslaat het meedelen door het management aan de met governance belaste personen van aangelegenheden waarvan de accountant wordt vereist dat hij ze meedeelt, de accountant van zijn verplichting om deze zelf ook mee te delen. Het door het management meedelen van deze aangelegenheden kan echter van invloed zijn op de vorm of timing van de communicatie van de accountant met de met governance belaste personen.

6

Het duidelijk meedelen van specifieke aangelegenheden die overeenkomstig de Standaarden vereist

[153] Standaard 265, *Het meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing aan de met governance belaste personen en het management.*

te worden meegedeeld, vormt een integraal onderdeel van iedere controle. Standaarden vereisen echter van de accountant niet om werkzaamheden uit te voeren die er specifiek op gericht zijn te bepalen welke eventuele andere aangelegenheden aan de met governance belaste personen moeten worden meegedeeld.

7

Mogelijk wordt het meedelen van bepaalde aangelegenheden door de accountant aan de met governance belaste personen op grond van wet-of regelgeving beperkt in bepaalde rechtsgebieden. Wet- of regelgeving kan specifiek verbieden dat een mededeling wordt gedaan of een andere actie wordt ondernomen die een nadelige invloed zou kunnen hebben op een onderzoek dat door een bevoegde instantie naar een daadwerkelijke dan wel een vermoede illegale handeling wordt uitgevoerd, inclusief het hierop attenderen van de entiteit. Bijvoorbeeld wanneer van de accountant wordt vereist om de geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving te rapporteren aan een bevoegde instantie krachtens anti-witwas wetgeving. In deze omstandigheden kunnen de kwesties die worden overwogen door de accountant complex van aard zijn en kan de accountant het passend achten om juridisch advies in te winnen.

Ingangsdatum

8

Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstellingen

9

De doelstellingen van de accountant zijn:

a. de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot de controle van de financiële overzichten, alsmede een overzicht van de geplande reikwijdte en timing van de controle duidelijk aan de met governance belaste personen mee te delen;
b. van de met governance belaste personen voor de controle relevante informatie te verkrijgen;
c. tijdig aan de met governance belaste personen waarnemingen te verschaffen die voortkomen uit de controle en die significant en relevant zijn voor hun verantwoordelijkheid om toezicht uit te oefenen op het proces van financiële verslaggeving; en
d. doeltreffende wederzijdse communicatie tussen de accountant en de met governance belaste personen te bevorderen.

Definities

10

Voor de toepassing van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:

a. *de met governance belaste personen* – de met governance belaste personen, bedoeld in paragraaf 13, onderdeel o, van Standaard 200 van de NV COS.
b. *management* – management als bedoeld in paragraaf 13, onderdeel h, van Standaard 200 van de NV COS.

Vereisten

De met governance belaste personen

11

De accountant dient te bepalen wie de geschikte persoon (personen) binnen de governancestructuur van de entiteit is (zijn) om mee te communiceren. (Zie Par. A1, A2, A3, A4)

Het communiceren met een subgroep van de met governance belaste personen

12

Indien de accountant met een subgroep van de met governance belaste personen communiceert, bijvoorbeeld een auditcomité, of met een individu, dient de accountant te bepalen of het noodzakelijk is dat hij eveneens communiceert met de hele groep van met governance belaste personen. (Zie Par. A5, A6, A7)

Wanneer alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit

13

In bepaalde gevallen zijn alle met governance belaste personen, betrokken bij het leiden van de entiteit, bijvoorbeeld een kleine onderneming waar een enkele eigenaar leiding geeft aan de entiteit en niemand anders een rol in het kader van governance vervult. Indien aangelegenheden die op grond van deze Standaard zijn vereist, worden meegedeeld aan een persoon (personen) met leidinggevende verantwoordelijkheden en die persoon (personen) tevens met governance verband houdende verantwoordelijkheden heeft (hebben), hoeven in deze gevallen de aangelegenheden niet opnieuw te worden meegedeeld aan dezelfde persoon (personen) in zijn (hun) rol in het kader van governance. Deze aangelegenheden zijn toegelicht in paragraaf 16(c). De accountant dient desalniettemin ervan

overtuigd te zijn dat de mededeling die gericht is aan de persoon (personen) met leidinggevende verantwoordelijkheden, leidt tot het adequaat informeren van al degenen met wie de accountant in andere omstandigheden zou communiceren in hun rol in het kader van governance. (Zie Par. A8)

Mee te delen aangelegenheden

De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot de controle van financiële overzichten

14

De accountant dient zijn verantwoordelijkheden met betrekking tot de controle van financiële overzichten aan de met governance belaste personen mee te delen, met inbegrip van het feit dat:

a. hij verantwoordelijk is voor het vormen en het tot uitdrukking brengen van een oordeel over de financiële overzichten die onder het toezicht van de met governance belaste personen door het management zijn opgesteld; en
b. de controle van de financiële overzichten het management of de met governance belaste personen niet ontslaat van hun verantwoordelijkheden. (Zie Par. A9, A10)

De geplande reikwijdte en timing van de controle

15

De accountant dient een overzicht van de geplande reikwijdte en de timing van de controle aan de met governance belaste personen mee te delen, welke de communicatie bevat over de significante risico's die door de accountant zijn geïdentificeerd, *de materialiteit en de reikwijdte van de groepscontrole voor zover van toepassing.* (Zie Par. A11, A12, A13, A14, A15 en A16)

16

De accountant dient de volgende aangelegenheden aan de met governance belaste personen mee te delen: (Zie Par. A17, A18)

a. de zienswijze van de accountant over significante kwalitatieve aspecten met betrekking tot de praktijken inzake administratieve verwerking van de entiteit, met inbegrip van de grondslagen voor financiële verslaggeving, de schattingen en de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen. Indien van toepassing, dient de accountant aan de met governance belaste personen uit te leggen waarom hij een significante praktijk inzake administratieve verwerking, die aanvaardbaar is overeenkomstig het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, niet beschouwt als de meest passende in de specifieke omstandigheden van de entiteit; (Zie Par. A19, A20)
b. eventuele significante problemen die zich gedurende de controle hebben voorgedaan; (Zie Par. A21)
c. tenzij alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit:
    1. tijdens de controle aan de orde gekomen significante aangelegenheden die met het management werden besproken of onderwerp van correspondentie met het management zijn geweest; en (Zie Par. A22)
    2. schriftelijke bevestigingen die de accountant heeft gevraagd;
d. eventuele omstandigheden die de vorm en inhoud van de controleverklaring beïnvloeden; (Zie Par. A23, A24, A25); en
e. alle andere tijdens de controle aan de orde gekomen significante aangelegenheden die op grond van de professionele oordeelsvorming van de accountant relevant zijn voor het toezicht op het proces van financiële verslaggeving. (Zie Par. A26, A27, A28).

Onafhankelijkheid van de accountant

17

Indien het een oob[154] of een andere beursgenoteerde entiteit betreft, dient de accountant het volgende aan de met governance belaste personen mee te delen:

a. een verklaring dat het opdrachtteam en, indien passend, andere personen binnen de accountantseenheid, de accountantseenheid zelf, en, indien van toepassing, de netwerkonderdelen, hebben voldaan aan relevante ethische voorschriften met betrekking tot onafhankelijkheid;
    1. alle relaties en andere aangelegenheden tussen de accountantseenheid, de netwerkonderdelen en de entiteit waarvan op grond van de professionele oordeelsvorming van de accountant redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij consequenties hebben voor de onafhankelijkheid. Hieronder vallen ook alle vergoedingen die gedurende de verslagperiode waarop de financiële overzichten betrekking hebben, in rekening zijn gebracht voor op controle en niet op controle gerichte diensten die door de accountantseenheid en de netwerkonderdelen zijn verleend aan de entiteit en aan de groepsonderdelen waarover de entiteit zeggenschap heeft. Deze vergoedingen dienen in geschikte categorieën te worden ondergebracht om de met governance belaste personen te helpen het effect inschatten van de dienstverlening op de onafhankelijkheid van de accountant; en

[154] In de ISA's wordt gesproken over 'listed entities'.

2. de daarmee verband houdende maatregelen die zijn getroffen om de geïdentificeerde bedreigingen van de onafhankelijkheid weg te nemen. (Zie Par. A29, A30, A31 en A32)

Het communicatieproces

Het tot stand brengen van het communicatieproces
18
De accountant dient aan de met governance belaste personen de vorm, de timing en de verwachte algemene inhoud van de communicatie mee te delen. (Zie Par. A37, A38, A39, A40, A41, A42, A43, A44 en A45)

Vormen van communicatie
19
De accountant dient significante bevindingen uit de controle schriftelijk aan de met governance belaste personen mee te delen indien, op grond van de professionele oordeelsvorming van de accountant, mondeling communiceren niet adequaat zou zijn. In schriftelijke mededelingen hoeven niet alle aangelegenheden te worden opgenomen die in de loop van de controle aan de orde zijn gekomen. (Zie Par. A46, A47 en A48)
20
De accountant dient schriftelijk met de met governance belaste personen te communiceren over de onafhankelijkheid van de accountant indien dit vereist is op grond van paragraaf 17.

Timing van communicatie
21
De accountant dient tijdig met de met governance belaste personen te communiceren. (Zie Par. A49 en A50)

De adequaatheid van het communicatieproces
22
De accountant dient te evalueren of de wederzijdse communicatie tussen de accountant en de met governance belaste personen adequaat is geweest voor het doel van de controle. Indien dat niet het geval is geweest, dient de accountant een evaluatie te maken van het eventuele effect daarvan op zijn inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang alsmede op de mogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, en dient hij de passende actie te ondernemen. (Zie Par. A51, A52 en A53)

Documentatie
23
Wanneer aangelegenheden die overeenkomstig deze Standaard dienen te worden meegedeeld, mondeling worden meegedeeld, dient de accountant deze in de controledocumentatie op te nemen, alsmede het tijdstip waarop en de namen van de personen aan wie ze zijn meegedeeld. Wanneer aangelegenheden schriftelijk zijn meegedeeld, dient de accountant een kopie van de mededeling te bewaren als onderdeel van de controledocumentatie.[155] (Zie Par. A54)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

De met governance belaste personen
(Zie Par. 11)
A1
Governance-structuren verschillen per rechtsgebied en per entiteit en worden onder meer beïnvloed door verschillende culturele en juridische achtergronden, omvang en eigendomskenmerken. Bijvoorbeeld:
- in sommige rechtsgebieden bestaat een (geheel of grotendeels niet met het dagelijks bestuur belaste) raad van toezicht die wettelijk gescheiden is van een met het dagelijks bestuur belaste raad (een dualistische bestuursstructuur). In andere rechtsgebieden behoren zowel de toezichthoudende als de met het dagelijks bestuur verband houdende taken tot de wettelijke verantwoordelijkheid van één enkele of een één geheel vormende raad (een monistische bestuursstructuur);
- in sommige entiteiten bekleden de met governance belaste personen posities die een integrerend onderdeel vormen van de wettelijke structuur van de entiteit, bijvoorbeeld de directeuren van vennootschappen. In andere gevallen, bijvoorbeeld voor bepaalde entiteiten binnen de overheid, is een instantie die geen deel uitmaakt van de entiteit, belast met governance;
- in sommige gevallen zijn enkele of alle met governance belaste personen betrokken bij het leiden

[155] Standaard 230, *Controledocumentatie*, paragraaf 8, 9, 10, 11, en A6.

van de entiteit. In andere gevallen bestaan de met governance belaste personen en het management uit verschillende personen;
- in sommige gevallen zijn de met governance belaste personen verantwoordelijk voor het goedkeuren[156] van de financiële overzichten van de entiteit (in andere gevallen heeft het management deze verantwoordelijkheid).

A2
In de meeste entiteiten is governance een collectieve verantwoordelijkheid van een groep van met governance belaste personen, zoals een raad van bestuur, een raad van toezicht, partners, eigenaren, een bestuursdelegatie, een raad van beheerders, bewindvoerders dan wel gelijkwaardige personen. In kleinere entiteiten is het echter mogelijk dat één persoon, bijvoorbeeld de eigenaar-bestuurder, wanneer er geen andere eigenaren zijn, dan wel één enkele bewindvoerder belast is met governance. Wanneer governance een collectieve verantwoordelijkheid is, kan een subgroep zoals een auditcomité of zelfs een individu belast zijn met specifieke taken om de groep van met governance belaste personen bij te staan bij het nakomen van haar verantwoordelijkheden. Als alternatief kan een subgroep of één enkele persoon specifieke, bij wet vastgelegde verantwoordelijkheden dragen die verschillen van die van de groep van met governance belaste personen.

A3
Een dergelijke diversiteit betekent dat het niet mogelijk is om in deze Standaard voor alle controles de persoon (personen) te specificeren aan wie de accountant bepaalde aangelegenheden moet meedelen. Tevens is het mogelijk dat in sommige gevallen de geschikte personen om mee te communiceren niet duidelijk te bepalen zijn aan de hand van het van toepassing zijnde juridische kader of aan de hand van andere omstandigheden met betrekking tot de opdracht, bijvoorbeeld bij entiteiten waar de governance-structuur niet formeel is vastgelegd, zoals bij sommige familiebedrijven, sommige non-profitorganisaties alsmede sommige entiteiten binnen de overheid. In dergelijke gevallen kan het voor de accountant noodzakelijk zijn om met de opdrachtgevende partij te bespreken en overeen te komen met welke relevante persoon (personen) moet worden gecommuniceerd. Bij het bepalen van de personen met wie moet worden gecommuniceerd, is het inzicht van de accountant in de governance-structuur en -processen van een entiteit, dat is verworven in overeenstemming met Standaard 315[157], relevant. De geschikte persoon (personen) om mee te communiceren kan (kunnen) verschillen afhankelijk van de aangelegenheid waarover moet worden gecommuniceerd.

A4
Standaard 600 bevat specifieke aangelegenheden die door de groepsaccountants aan de met governance belaste personen moeten worden meegedeeld[158]. Indien de entiteit een onderdeel uitmaakt van een groep, is (zijn) voor de accountant van het groepsonderdeel de geschikte persoon (personen) om mee te communiceren, afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht en van de aangelegenheid waarover moet worden gecommuniceerd. In sommige gevallen kan een aantal groepsonderdelen dezelfde activiteiten uitvoeren binnen hetzelfde systeem van interne beheersing en dezelfde praktijken inzake administratieve verwerking hanteren. Wanneer de met governance belaste personen van deze groepsonderdelen dezelfde zijn (bijv. een gemeenschappelijke raad van bestuur) kan overlapping worden voorkomen door in het kader van de communicatie deze groepsonderdelen gezamenlijk te behandelen.

Communiceren met een subgroep van de met governance belaste personen
(Zie Par. 12)

A5
Wanneer de accountant overweegt om met een subgroep van de met governance belaste personen te communiceren, kan hij rekening houden met aangelegenheden als:
- de respectievelijke verantwoordelijkheden van deze subgroep en van de groep van met governance belaste personen;
- de aard van de aangelegenheid die moet worden meegedeeld;
- relevante door wet- of regelgeving gestelde vereisten;
- de vraag of deze subgroep de bevoegdheid heeft om actie te ondernemen met betrekking tot de meegedeelde informatie, en verdere informatie en uitleg kan geven die de accountant nodig kan hebben.

A6
In zijn beslissing of er een noodzaak bestaat om informatie volledig of in de vorm van een samenvatting aan de groep van met governance belaste personen mee te delen, kan de accountant worden

[156] Zoals uiteengezet in paragraaf A68 van Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*, betekent het hebben van de verantwoordelijkheid voor het goedkeuren in deze context het hebben van de bevoegdheid om vast te stellen dat alle overzichten waaruit de financiële overzichten bestaan, met inbegrip van de daarmee verband houdende toelichtingen, zijn opgesteld.
[157] Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving*, paragraaf 32.
[158] Standaard 600, *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen*, paragraaf 49.

beïnvloed door zijn inschatting van de effectiviteit en de geschiktheid van de wijze waarop de subgroep relevante informatie aan de groep van met governance belaste personen meedeelt. De accountant kan bij de overeenstemming over de opdrachtvoorwaarden op expliciete wijze stellen dat hij zich, tenzij dit door wet- of regelgeving is verboden, het recht voorbehoudt om op directe wijze met de groep van met governance belaste personen te communiceren.

A7

Auditcomités (of gelijksoortige subgroepen met andere namen) bestaan in veel rechtsgebieden. Hoewel de specifieke bevoegdheden en functies daarvan zouden kunnen verschillen, is communiceren met het auditcomité, wanneer dit bestaat, een essentieel aspect geworden van de communicatie van de accountant met de met governance belaste personen. De beginselen van goede governance veronderstellen dat:

- de accountant zal worden uitgenodigd om regelmatig vergaderingen van het auditcomité bij te wonen;
- de voorzitter van het auditcomité en, wanneer dit relevant is, de andere leden van het auditcomité regelmatig contact onderhouden met de accountant;
- het auditcomité ten minste eenmaal per jaar met de accountant zal vergaderen zonder de aanwezigheid van het management.

Gevallen waarin alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit

(Zie Par. 13)

A8

In sommige situaties zijn alle met governance belaste personen betrokken bij het leiden van de entiteit en wordt de toepassing van de communicatievereisten aan deze situatie aangepast. In dergelijke gevallen is het mogelijk dat bij het communiceren met de persoon (personen) met leidinggevende verantwoordelijkheden niet alle personen met wie de accountant in andere omstandigheden in hun governancefunctie zou communiceren, op adequate wijze worden geïnformeerd. Wanneer bijvoorbeeld in een vennootschap alle bestuurders zijn betrokken bij het leiden van de entiteit, is het mogelijk dat sommige bestuurders (bijv. degene die verantwoordelijk is voor marketing) niet op de hoogte zijn van significante aangelegenheden die met een andere bestuurder zijn besproken (bijv. degene die verantwoordelijk is voor het opstellen van de financiële overzichten).

Mee te delen aangelegenheden

De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot de controle van financiële overzichten

(Zie Par. 14)

A9

De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot de controle van financiële overzichten worden dikwijls vermeld in de opdrachtbrief of in een andere passende vorm van een schriftelijke overeenkomst waarin de overeengekomen opdrachtvoorwaarden worden vastgelegd.[159] Wet- en regelgeving of de governance-structuur van de entiteit kan van de met governance belaste personen vereisen dat zij met de accountant overeenstemming bereiken over de voorwaarden van de opdracht. Wanneer dit niet het geval is kan het verstrekken van een kopie van deze opdrachtbrief of een andere geschikte vorm van een schriftelijke overeenkomst aan de met governance belaste personen kan een passende manier zijn om met hen te communiceren over aangelegenheden als:

- de verantwoordelijkheden van de accountant voor het uitvoeren van de controle overeenkomstig de Standaarden, die gericht is op het tot uitdrukking brengen van een oordeel over de financiële overzichten. Daarom omvatten de aangelegenheden die overeenkomstig de Standaarden dienen te worden meegedeeld, onder meer de significante aangelegenheden die tijdens de controle van de financiële overzichten aan de orde zijn gekomen en die relevant zijn voor de met governance belaste personen om toezicht uit te oefenen op het proces van financiële verslaggeving;
- het feit dat de Standaarden niet vereisen dat de accountant specifieke werkzaamheden opzet om te bepalen welke aanvullende aangelegenheden aan de met governance belaste personen moeten worden meegedeeld;
- als Standaard 701[160] van toepassing is, de verantwoordelijkheden van de accountant om kernpunten van de controle te bepalen en te communiceren in de controleverklaring;
- indien van toepassing, de verantwoordelijkheid van de accountant voor het meedelen van specifieke aangelegenheden die vereist zijn op grond van wet- of regelgeving, op grond van afspraken met de entiteit of op grond van aanvullende vereisten die van toepassing zijn op de opdracht, bijvoorbeeld de standaarden van een nationale beroepsorganisatie voor accountancy.

A10

Bij wet- of regelgeving, een overeenkomst met de entiteit dan wel aanvullende vereisten die op de

[159] Zie paragraaf 10 van Standaard 210, *Het overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten.*
[160] Standaard 701, *Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*

opdracht van toepassing zijn, kan een ruimere communicatie met de met governance belaste personen zijn voorgeschreven. Als voorbeelden zijn te noemen, (a) een overeenkomst met de entiteit kan bepalen dat specifieke aangelegenheden moeten worden meegedeeld wanneer zij aan de orde komen bij andere diensten dan de controle van financiële overzichten die worden verleend door een accountantseenheid of een netwerkonderdeel; of (b) de opdracht van een accountant in de publieke sector kan bepalen dat aangelegenheden moeten worden meegedeeld die onder de aandacht van de accountant komen als gevolg van andere werkzaamheden, zoals doelmatigheidscontroles.

De geplande reikwijdte en timing van de controle
(Zie Par. 15)
A11
Communicatie met betrekking tot de geplande reikwijdte en timing van de controle kan:
a. de met governance belaste personen helpen de gevolgen van het werk van de accountant beter te begrijpen, kwesties inzake risico en het begrip materialiteit met de accountant te bespreken, alsmede te bepalen op welke gebieden deze personen aan de accountant kunnen vragen aanvullende werkzaamheden te verrichten; en
b. de accountant helpen de entiteit en haar omgeving beter te begrijpen.

A12
Het communiceren van significante risico's die door de accountant zijn geïdentificeerd helpt de met governance belaste personen om die aangelegenheden en de reden waarom zij vastgesteld zijn als significante risico's te begrijpen. De communicatie over significante risico's kan de met governance belaste personen helpen bij het vervullen van hun verantwoordelijkheid om toezicht uit te oefenen op het proces van financiële verslaggeving.

A13
Aangelegenheden die worden meegedeeld, zijn onder meer:
- de wijze waarop de accountant plant om in te spelen op de significante risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of van fouten;
- de wijze waarop de accountant plant om in te spelen op gebieden met een hoger ingeschat risico op een afwijking van materieel belang;
- de wijze waarop de accountant het systeem van interne beheersing van de entiteit benadert;
- het toepassen van het begrip materialiteit in de context van een controle[161];
- de aard en omvang van specialistische vaardigheden of kennis die noodzakelijk zijn om de geplande controlewerkzaamheden uit te voeren of om de controleresultaten te evalueren, inclusief het gebruik van een door de accountant ingeschakelde deskundige;[162]
- als Standaard 701 van toepassing is, de voorlopige visie van de accountant over aangelegenheden die bij de controle significante aandacht van de accountant vereisen en derhalve kernpunten van de controle kunnen zijn;
- de geplande aanpak van de accountant om de gevolgen te behandelen voor de individuele overzichten en de toelichtingen van alle belangrijke wijzigingen in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving of in de omgeving van de entiteit, de financiële toestand of activiteiten;
- de gehanteerde materialiteit van de financiële overzichten als geheel en de wijze waarop deze is bepaald, voor zover van toepassing;
- de wijze waarop de accountant de controle van groepsonderdelen heeft uitgevoerd, voor zover van toepassing.

A14
Andere planningsaangelegenheden die passend kunnen zijn om met de met governance belaste personen te bespreken, zijn onder meer:
- wanneer de entiteit beschikt over een interne auditfunctie, de manier waarop de accountants en de interne auditors het beste op een constructieve en elkaar aanvullende wijze kunnen samenwerken, inclusief eventueel gepland gebruik van de werkzaamheden van de interne auditfunctie en de aard en mate van elk gepland gebruikmaken van de interne auditors om directe ondersteuning te verlenen[163];
- de zienswijzen van de met governance belaste personen over:
  - de geschikte persoon (personen) binnen de governance-structuur om mee te communiceren;
  - de verdeling van de verantwoordelijkheden tussen de met governance belaste personen en het management;
  - de doelstellingen en strategieën van de entiteit, alsmede de daarmee verband houdende bedrijfsrisico's die kunnen leiden tot afwijkingen van materieel belang;
  - aangelegenheden die volgens de met governance belaste personen tijdens de controle

[161] Standaard 320, *Materialiteit bij planning en uitvoering van een controle.*
[162] Zie Standaard 620, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige.*
[163] Standaard 610, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors*, paragraaf 18 en 31.

bijzondere aandacht vereisen, alsmede de eventuele gebieden waarop zij om aanvullende werkzaamheden verzoeken;
    - significante communicatie tussen de entiteit en regelgevende of toezichthoudende instanties;
    - andere aangelegenheden die volgens de met governance belaste personen van invloed zijn op de controle van de financiële overzichten.
- de houding, de kennis en de acties van de met governance belaste personen met betrekking tot: a) de interne beheersing van de entiteit en het belang daarvan binnen de entiteit, met inbegrip van de wijze waarop de met governance belaste personen toezicht houden op de effectiviteit van de interne beheersing; en b) het detecteren van fraude of de mogelijkheid van fraude.
- de acties van de met governance belaste personen die inspelen op ontwikkelingen in financiële verslaggevingsstandaarden, praktijken inzake *corporate governance*, regels inzake beursnoteringen, alsmede daaraan gerelateerde aangelegenheden en het effect van dergelijke ontwikkelingen op, bijvoorbeeld de algehele presentatie, structuur en inhoud van de financiële overzichten, waaronder:
    - de relevantie, betrouwbaarheid, vergelijkbaarheid en begrijpelijkheid van de informatie die gepresenteerd wordt in de financiële overzichten; en
    - overwegen of de financiële overzichten worden ondermijnd door de opname van informatie die niet relevant is of die een goed begrip van de toegelichte aangelegenheden verhult.
- de reacties van de met governance belaste personen op eerdere mededelingen van de accountant;
- de documenten die de andere informatie vormen (zoals gedefinieerd in Standaard 720) en de geplande wijze en timing van de publicatie van dergelijke documenten. Wanneer de accountant verwacht andere informatie te verkrijgen na de datum van de controleverklaring, kunnen besprekingen met de personen belast met governance ook de maatregelen omvatten die passend of noodzakelijk kunnen zijn als de accountant concludeert dat er een afwijking van materieel belang in de andere informatie bestaat in andere informatie die is verkregen na de datum van de controleverklaring.

A15
Hoewel de communicatie met de met governance belaste personen de accountant kan helpen de reikwijdte en tijdfasering van de controle plannen, doet zij niets af aan de ongedeelde verantwoordelijkheid van de accountant om de algehele controleaanpak voor de opdracht en het controleprogramma vast te stellen, met inbegrip van de aard, timing en omvang van de werkzaamheden die noodzakelijk zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.

A16
Om de effectiviteit van de controle niet in het gedrang te brengen, is voorzichtigheid nodig wanneer met de met governance belaste personen wordt gecommuniceerd over de geplande reikwijdte en timing van de controle, met name wanneer sommige of alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit. Zo kan communicatie over de aard en timing van gedetailleerde controlewerkzaamheden deze te voorspelbaar maken en bijgevolg ten koste gaan van de effectiviteit ervan.

Significante bevindingen uit de controle
(Zie Par.16)

A17
Het meedelen van bevindingen uit de controle kan inhouden dat de met governance belaste personen om verdere informatie wordt verzocht teneinde de verkregen controle-informatie aan te vullen. De accountant kan bijvoorbeeld vaststellen dat de met governance belaste personen hetzelfde inzicht als de accountant hebben in de feiten en omstandigheden die betrekking hebben op specifieke transacties en gebeurtenissen.

A18
Als Standaard 701 van toepassing is, zijn zowel de communicatie met de met governance belaste personen zoals vereist op basis van paragraaf 16, als de communicatie over de significante risico's die door de accountant zijn geïdentificeerd zoals vereist op basis van paragraaf 16, in het bijzonder van belang voor de bepaling door de accountant van aangelegenheden die significante aandacht van de accountant vereisten en die derhalve kernpunten van de controle kunnen zijn.[164]

Significante kwalitatieve aspecten van praktijken inzake administratieve verwerking
(Zie Par. 16 (a))

A19
Stelsels inzake financiële verslaggeving bieden de entiteit gewoonlijk de mogelijkheid om schattingen te maken, alsmede oordeelsvormingen te maken met betrekking tot de grondslagen voor financiële verslaggeving en de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen, bijvoorbeeld met betrekking tot het gebruik van veronderstellingen bij het ontwikkelen van schattingen. Bovendien kunnen wet- en regelgeving of stelsels inzake financiële verslaggeving toelichting van een samenvat-

[164] Standaard 701, paragraaf 9 en 10.

ting van significante grondslagen voor de financiële verslaggeving vereisen of verwijzen naar 'kritieke schattingen' of 'kritieke grondslagen voor de financiële verslaggeving en praktijken inzake administratieve verwerking' om aanvullende informatie te identificeren en deze aan gebruikers te verschaffen inzake de moeilijkste, de meest subjectieve of de meest complexe oordeelsvormingen die door het management zijn gemaakt bij het opstellen van de financiële overzichten.

A20

Als gevolg daarvan kunnen de opvattingen van de accountant over de subjectieve aspecten van de financiële overzichten in het bijzonder relevant zijn voor de met governance belaste personen bij het vervullen van hun verantwoordelijkheden voor het toezicht op het proces van financiële verslaggeving. Met betrekking tot aangelegenheden die bijvoorbeeld in paragraaf A19 worden beschreven kunnen de met governance belaste personen interesse hebben in de visie van de accountant over de mate waarin complexiteit, subjectiviteit of andere inherente risicofactoren van invloed zijn op de keuze of toepassing van de methoden, veronderstellingen en gegevens die worden gebruikt bij het maken van een significante schatting, evenals de evaluatie door de accountant of de puntschatting van het management en toelichtingen daarop in de financiële overzichten redelijk zijn in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Open en constructieve communicatie over significante kwalitatieve aspecten van de praktijken inzake administratieve verwerking kan tevens commentaar inhouden op de aanvaardbaarheid van significante praktijken inzake administratieve verwerking en de kwaliteit van de toelichtingen. Dit kan omvatten, indien van toepassing, of een significante praktijk van de entiteit inzake administratieve verwerking met betrekking tot schattingen door de accountant als niet de meest geschikte wordt beschouwd voor de specifieke omstandigheden van de entiteit. Bijvoorbeeld wanneer een alternatieve aanvaardbare methode voor het maken van een schatting naar het oordeel van de accountant meer geschikt zou zijn. Bijlage 2 identificeert aangelegenheden die in deze communicatie kunnen worden opgenomen.

Significante problemen die zich gedurende de controle voordoen

(Zie Par. 16 (b))

A21

Significante problemen die zich gedurende de controle voordoen, kunnen aangelegenheden inhouden zoals:

- significante vertragingen door het management, het niet beschikbaar zijn van het personeel van de entiteit, of het niet bereid zijn van het management om informatie te verstrekken die de accountant nodig heeft om de controlewerkzaamheden uit te voeren;
- een onnodig korte tijd waarin de controle moet worden voltooid;
- onverwacht veel benodigde moeite om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen;
- het niet beschikbaar zijn van verwachte informatie;
- beperkingen die door het management aan de accountant worden opgelegd;
- het niet bereid zijn van het management, wanneer daarom wordt gevraagd, tot het maken of uitbreiden van zijn inschatting van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te waarborgen.

In sommige situaties kunnen dergelijke problemen een beperking van de reikwijdte van de controle vormen die leidt tot een aanpassing van het oordeel van de accountant[165].

Significante aangelegenheden die met het management zijn besproken of onderwerp van correspondentie zijn geweest

(Zie Par. 16(c)(i))

A22

Significante aangelegenheden die met het management zijn besproken of onderwerp van correspondentie zijn geweest, kunnen onder meer zijn:

- significante gebeurtenissen of transacties die zich tijdens het jaar hebben voorgedaan;
- zakelijke omstandigheden die de activiteiten van de entiteit beïnvloeden, alsmede bedrijfsplannen en strategieën die van invloed kunnen zijn op de risico's op een afwijking van materieel belang;
- punten van zorg over het raadplegen door het management van andere accountants inzake aangelegenheden op het gebied van financiële verslaggeving en controle;
- besprekingen of correspondentie in samenhang met het verstrekken van de eerste of doorlopende opdracht aan de accountant die betrekking hebben op praktijken inzake administratieve verwerking, het toepassen van controlestandaarden dan wel vergoedingen in verband met controle- en andere verleende diensten;
- significante aangelegenheden waarover met het management een meningsverschil bestond, behalve voor aanvankelijke verschillen van mening als gevolg van onvolledigheid van de feiten of de voorlopige informatie die later zijn opgelost doordat de accountant aanvullende relevante feiten of informatie verkreeg.

[165] Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*

Omstandigheden die de vorm en inhoud van de controleverklaring beïnvloeden
(Zie Par. 16(d))
A23
Standaard 210 vereist van de accountant het overeenkomen van de voorwaarden van de controleopdracht, met het management of de met governance belaste personen, naar gelang passend.[166] Het is vereist dat de overeengekomen voorwaarden van de controleopdracht worden opgenomen in een opdrachtbevestiging of andere geschikte vorm van een schriftelijke overeenkomst en onder meer een verwijzing naar de verwachte vorm en inhoud van de controleverklaring omvat.[167] Zoals is uitgelegd in paragraaf A9, kan de accountant de met governance belaste personen een kopie van de opdrachtbevestiging overhandigen om te kunnen communiceren over aangelegenheden die voor de controle relevant zijn, indien de voorwaarden van de opdracht niet met de met governance belaste personen overeen zijn gekomen. De communicatie die op grond van paragraaf 16(d) is vereist, is bedoeld om de met governance belaste personen te informeren over omstandigheden waarin de controleverklaring kan afwijken van zijn verwachte vorm en inhoud of wanneer deze aanvullende informatie bevat over de controle die was uitgevoerd.
A24
Omstandigheden waarin van de accountant vereist is of dat hij het anderszins noodzakelijk kan achten om in de controleverklaring aanvullende informatie op te nemen overeenkomstig de Standaarden en waarvoor communicatie met de met governance belaste personen vereist is, omvatten omstandigheden waarin:
- de accountant verwacht zijn oordeel in de controleverklaring aan te passen overeenkomstig Standaard 705;[168]
- een materiële onzekerheid die verband houdt met continuïteit is gerapporteerd overeenkomstig Standaard 570;[169]
- kernpunten van de controle worden gecommuniceerd overeenkomstig Standaard 701;[170]
- de accountant het noodzakelijk acht om overeenkomstig Standaard 706[171] een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden of een paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring op te nemen, of hij op grond van andere Standaarden vereist is dit te doen;
- de accountant heeft geconcludeerd dat er een ongecorrigeerde afwijking van materieel belang is in de andere informatie in overeenstemming met Standaard 720.[172]

In dergelijke omstandigheden kan de accountant het nuttig achten om aan de met governance belaste personen een concept van de controleverklaring te verstrekken als hulpmiddel bij de bespreking van de wijze waarop er op dergelijke aangelegenheden in de controleverklaring wordt ingespeeld.
A25
In de zeldzame omstandigheden dat de accountant voornemens is om de naam van de opdrachtpartner niet op te nemen in de controleverklaring overeenkomstig Standaard 700, is van de accountant vereist om deze intentie te bespreken met de met governance belaste personen om de inschatting door de accountant van de waarschijnlijkheid en ernst van een significante persoonlijke bedreiging van de veiligheid te vormen.[173]
De accountant kan tevens met de met governance belaste personen communiceren in het geval dat de accountant ervoor kiest geen beschrijving van de verantwoordelijkheden van de accountant op te nemen in de tekst van de controleverklaring zoals op grond van Standaard 700 is toegestaan.[174]

Andere significante aangelegenheden die relevant zijn voor het proces van financiële verslaggeving
(Zie Par. 16(e))
A26
Standaard 300[175] geeft aan dat, als gevolg van onverwachte gebeurtenissen, wijzigingen in voorwaarden of de controle-informatie die is verkregen uit resultaten van controlewerkzaamheden, het nodig kan zijn dat de accountant de algehele controleaanpak en het controleprogramma aanpast en derhalve de resulterende aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden, op basis van de herziene overweging van ingeschatte risico's. De accountant kan dergelijke aangelegenheden met de governance belaste personen communiceren, bijvoorbeeld als een actualisering van aanvankelijke besprekingen over de geplande reikwijdte en timing van de controle.
A27

[166] Standaard 210, paragraaf 9.
[167] Standaard 210, paragraaf 10.
[168] Standaard 705, paragraaf 30.
[169] Standaard 570, *Continuïteit*, paragraaf 25(d).
[170] Standaard 701, paragraaf 17.
[171] Standaard 706, *Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*, paragraaf 12.
[172] Standaard 720, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot ander informatie*, paragraaf 18(a).
[173] Standaard 700, paragraaf 45 en A58.
[174] Standaard 700, paragraaf 41.
[175] Standaard 300, *Planning van een controle van financiële overzichten*, paragraaf A13.

Andere significante aangelegenheden die tijdens de controle aan de orde komen en die direct relevant zijn voor de met governance belaste personen bij hun toezicht op het proces van financiële verslaggeving kunnen aangelegenheden zoals afwijkingen van materieel belang in de andere informatie die gecorrigeerd zijn, omvatten.

A28

Voor de mate waarin dit niet reeds door de vereisten in paragrafen 16(a)-(d) en gerelateerde toepassingsgerichte teksten is behandeld, kan de accountant overwegen te communiceren over andere aangelegenheden die met de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar, indien er een is aangesteld, zijn besproken of door deze onder de aandacht zijn gebracht, overeenkomstig Standaard 220.[176]

Onafhankelijkheid van de accountant

(Zie Par. 17)

A29

Van de accountant wordt vereist dat hij voldoet aan relevante ethische voorschriften, voor opdrachten inzake de controle van financiële overzichten[177], met inbegrip van de onafhankelijkheidsvoorschriften.

A30

De relaties en andere aangelegenheden, alsmede de maatregelen die moeten worden meegedeeld, zijn afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht, maar hebben in het algemeen betrekking op:

a. bedreigingen voor de onafhankelijkheid die kunnen worden onderverdeeld in: bedreigingen als gevolg van eigenbelang, bedreigingen als gevolg van zelftoetsing, bedreigingen als gevolg van belangenbehartiging, bedreigingen als gevolg van vertrouwdheid en bedreigingen als gevolg van intimidatie; en
b. maatregelen die door het beroep, de wet- of regelgeving tot stand zijn gebracht, maatregelen binnen de entiteit en maatregelen binnen de systemen en procedures van de accountantseenheid zelf.

A31

Relevante ethische voorschriften of wet- of regelgeving kunnen ook bepaalde mededelingen aan de met governance belaste personen specificeren in omstandigheden waar overtredingen van onafhankelijkheidsvereisten zijn geïdentificeerd. De *Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten* (ViO) bijvoorbeeld, vereist van de accountant om met de met governance belaste personen schriftelijk overtredingen en de maatregelen die de accountantseenheid heeft genomen en voornemens is te nemen, mee te delen.[178]

A32

De communicatievereisten met betrekking tot de onafhankelijkheid van de accountant die van toepassing zijn op beursgenoteerde entiteiten, kunnen ook relevant zijn voor bepaalde andere entiteiten, inclusief die entiteiten die van significant openbaar belang kunnen zijn, bijvoorbeeld omdat zij een groot aantal en een breed scala aan belanghebbenden hebben en gezien de aard en omvang van het bedrijf. Voorbeelden van dergelijke entiteiten kunnen financiële instellingen omvatten (zoals banken, verzekeringsmaatschappijen en pensioenfondsen) en andere entiteiten zoals charitatieve instellingen en *entiteiten in de publieke sector.* Er kunnen echter ook situaties bestaan waarin communicatie over onafhankelijkheid mogelijk niet relevant is, bijvoorbeeld wanneer alle met governance belaste personen op grond van hun leidinggevende activiteiten zijn geïnformeerd over de betrokken feiten. Dit is bijzonder waarschijnlijk wanneer de entiteit wordt geleid door de eigenaar, alsmede wanneer de eenheid van de accountant en de netwerkonderdelen, naast de controle van de financiële overzichten weinig bij de entiteit betrokken zijn.

Aanvullende aangelegenheden

(Zie Par. 3)

A33

Het door de met governance belaste personen uitgeoefende toezicht op het management houdt onder meer in dat erop wordt toegezien dat de entiteit een interne beheersing opzet, implementeert en onderhoudt met betrekking tot de betrouwbaarheid van de financiële verslaggeving, de effectiviteit en doelmatigheid van haar activiteiten alsmede het naleven van de van toepassing zijnde wet- en regelgeving.

A34

De accountant kan zich bewust worden van aanvullende aangelegenheden die niet noodzakelijkerwijze verband houden met het toezicht op het proces van financiële verslaggeving maar die niettemin naar alle waarschijnlijkheid significant zijn voor de verantwoordelijkheden van de met governance belaste personen bij het toezicht houden op de strategische richting of de verantwoordingsplicht van de

[176] Zie paragraaf 19, 20, 21, 22, A23, A24, A25, A26, A27, A28, A29, A30, A31 en A32 van Standaard 220, *Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten.*

[177] Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden*, paragraaf 14.

[178] Zie artikel 17–18 van de ViO, die het overtreden van de onafhankelijkheidsvereisten behandelt.

entiteit. Dergelijke aangelegenheden zijn bijvoorbeeld kwesties inzake governance-structuren en -processen, alsmede significante beslissingen of acties van het senior management waarvoor de passende autorisatie ontbreekt.

A35

Bij het bepalen of aanvullende aangelegenheden moeten worden meegedeeld aan de met governance belaste personen, kan de accountant dit soort aangelegenheden die hem ter kennis zijn gekomen, bespreken met het management op het passende verantwoordelijkheidsniveau, tenzij het in de gegeven omstandigheden niet passend is om dit te doen.

A36

Indien een aanvullende aangelegenheid wordt meegedeeld, kan het passend zijn dat de accountant de met governance belaste personen ervan op de hoogte stelt dat:

a. het identificeren en meedelen van dergelijke aangelegenheden ondergeschikt is aan het doel van de controle, namelijk het tot uitdrukking brengen van een oordeel over de financiële overzichten;
b. er geen andere werkzaamheden zijn uitgevoerd met betrekking tot deze aangelegenheid dan die welke noodzakelijk waren om een oordeel over de financiële overzichten te vormen; en
c. er geen werkzaamheden zijn uitgevoerd om vast te stellen of vergelijkbare aangelegenheden bestaan.

Het communicatieproces

Het tot stand brengen van het communicatieproces

(Zie Par. 18)

A37

Het duidelijk meedelen van de verantwoordelijkheden van de accountant, de geplande reikwijdte en timing van de controle, alsmede van de verwachte algemene inhoud van de communicatie helpt een basis te leggen voor een effectieve wederzijdse communicatie.

A38

Aangelegenheden waarvan de bespreking eveneens kan bijdragen aan een effectieve wederzijdse communicatie, zijn onder meer:

- het doel van de communicatie. Wanneer het doel duidelijk is, zijn de accountant en de met governance belaste personen in een betere positie om hetzelfde begrip te hebben van relevante kwesties en van te verwachten acties die uit het communicatieproces voortkomen;
- de vorm waarin de communicatie zal plaatsvinden;
- het lid (de leden) van het controleteam en de met governance belaste persoon (personen) die over specifieke aangelegenheden zullen communiceren;
- de verwachting van de accountant dat de communicatie wederzijds zal zijn en dat de met governance belaste personen aangelegenheden die zij voor de controle als relevant beschouwen, aan de accountant zullen meedelen, bijvoorbeeld de strategische beslissingen die een significante invloed kunnen hebben op de aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden, het vermoeden of detecteren van fraude, en punten van zorg over de integriteit of competenties van het senior management;
- het te volgen proces van actie ondernemen en terug rapporteren inzake aangelegenheden die de accountant heeft meegedeeld;
- het te volgen proces van actie ondernemen en terug rapporteren inzake aangelegenheden die de met governance belaste personen hebben meegedeeld.

A39

Het communicatieproces zal afhangen van de omstandigheden, met inbegrip van de omvang en de governancestructuur van de entiteit, van de wijze waarop de met governance belaste personen te werk gaan, alsmede van de visie van de accountant op de significantie van mee te delen aangelegenheden. Problemen bij het opzetten van een effectieve wederzijdse communicatie kunnen erop wijzen dat de communicatie tussen de accountant en de met governance belaste personen niet adequaat is voor het doel van de controle. (Zie Par. A52)

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden

A40

Bij controles van kleinere entiteiten kan de accountant op een minder gestructureerde wijze communiceren met de met governance belaste personen dan indien het beursgenoteerde of grotere entiteiten betreft.

Communicatie met het management

A41

Veel aangelegenheden kunnen tijdens het normale verloop van de controle met het management worden besproken, met inbegrip van aangelegenheden die deze Standaard vereist aan de met governance belaste personen mee te delen. Bij dergelijke besprekingen wordt rekening gehouden met de met het dagelijks bestuur verband houdende verantwoordelijkheid van het management voor de uitoefening van de activiteiten van de entiteit en met name met de verantwoordelijkheid van het

management voor het opstellen van de financiële overzichten.

A42

Alvorens aangelegenheden mee te delen aan de met governance belaste personen, kan de accountant deze met het management bespreken, tenzij dit niet passend is. Zo is het mogelijk niet passend vragen over de competenties en de integriteit van het management met het management zelf te bespreken. Deze voorafgaande besprekingen houden niet alleen een erkenning in van de met het dagelijks bestuur verband houdende verantwoordelijkheid van het management, maar kunnen ook duidelijkheid brengen over bepaalde feiten en kwesties en het management de gelegenheid bieden verdere informatie en uitleg te verschaffen. Op gelijksoortige wijze kan de accountant, wanneer de entiteit beschikt over een interne auditfunctie, aangelegenheden met de interne auditor bespreken alvorens deze aan de met governance belaste personen mee te delen.

Communicatie met derden

A43

Het is mogelijk dat de met governance belaste personen verplicht zijn door wet- of regelgeving of dat zij wensen om kopieën van een schriftelijke mededeling van de accountant wensen te verstrekken aan derden, bijvoorbeeld aan bankiers of aan bepaalde regelgevende of toezichthoudende instanties. In sommige gevallen kan het verstrekken van deze informatie aan derden onwettig of anderszins ongepast zijn. Wanneer een schriftelijke mededeling die is opgesteld ten behoeve van de met governance belaste personen, aan derden wordt verstrekt, kan het in de gegeven omstandigheden belangrijk zijn dat deze derden ervan op de hoogte worden gesteld dat deze mededeling niet ten behoeve van hen werd opgesteld door bijvoorbeeld in de schriftelijke, aan de met governance belaste personen gerichte mededelingen te vermelden:

a. dat de mededeling is opgesteld om alleen door de met governance belaste personen te worden gebruikt en, indien van toepassing, door het management op groepsniveau en door de accountant van de groep, alsmede dat daarop niet moet worden gesteund door derden;
b. dat door de accountant geen verantwoordelijkheid wordt erkend ten opzichte van derden; en
c. alle beperkingen inzake het bekendmaken of beschikbaar stellen van informatie aan derden.

A44

In sommige rechtsgebieden kan van de accountant, op grond van wet- of regelgeving, worden vereist dat hij bijvoorbeeld:

- een toezichthoudende of handhavingsinstantie op de hoogte stelt van bepaalde aangelegenheden die hij aan de met governance belaste personen heeft meegedeeld.
- In sommige landen heeft de accountant bijvoorbeeld de plicht om afwijkingen te rapporteren aan bepaalde instanties wanneer het management en de met governance belaste personen geen acties ondernemen om deze te corrigeren;
- kopieën van bepaalde ten behoeve van de met governance belaste personen opgestelde rapporten overlegt aan relevante toezichthoudende of financierende instanties, dan wel aan andere instanties zoals een centrale instantie voor bepaalde entiteiten in de publieke sector; of
- ten behoeve van de met governance belaste personen opgestelde rapporten openbaar beschikbaar stelt.

A45

Tenzij het op grond van wet- of regelgeving is vereist aan derden een kopie te verstrekken van de ten behoeve van de met governance belaste personen opgestelde schriftelijke mededeling van de accountant, kan de accountant een voorafgaande toestemming nodig hebben van de met governance belaste personen alvorens dit te doen.

Vormen van communicatie

(Zie Par. 19)

A46

Effectieve communicatie kan bestaan uit gestructureerde presentaties en schriftelijke rapporten, alsook uit minder gestructureerde communicatie, zoals besprekingen. De accountant kan andere dan in de paragrafen 19 en 20 genoemde aangelegenheden op mondelinge dan wel op schriftelijke wijze meedelen. Een voorbeeld van een schriftelijke mededeling is een opdrachtbrief die aan de met governance belaste personen wordt verstrekt.

A47

Naast de significantie van een specifieke aangelegenheid kunnen ook andere factoren van invloed zijn op de communicatievorm (bijv. de vraag of op mondelinge dan wel op schriftelijke wijze moet worden gecommuniceerd, de mate waarin details en samenvattingen in de mededeling worden opgenomen, alsmede de vraag of op een gestructureerde dan wel op een ongestructureerde wijze moet worden gecommuniceerd), bijvoorbeeld:

- de vraag of een uiteenzetting van de aangelegenheid in de controleverklaring zal worden opgenomen. Bijvoorbeeld wanneer kernpunten van de controle worden gecommuniceerd in de controleverklaring, kan de accountant het noodzakelijk achten om schriftelijk te communiceren over de aangelegenheden die als kernpunten van de controle worden bepaald;
- de vraag of de aangelegenheid naar tevredenheid is opgelost;

- de vraag of het management de aangelegenheid al eerder heeft meegedeeld;
- de omvang, operationele structuur, interne beheersomgeving en juridische vorm van de entiteit;
- bij een controle van financiële overzichten voor specifieke doeleinden, de vraag of de accountant ook de financiële overzichten voor algemene doeleinden controleert;
- de door de wetgeving gestelde vereisten. In bepaalde rechtsgebieden moet overeenkomstig de lokale wetgeving een schriftelijke mededeling in een voorgeschreven vorm aan de met governance belaste personen worden gericht;
- de verwachtingen van de met governance belaste personen, met inbegrip van de afspraken die zijn gemaakt over periodieke vergaderingen of te voeren communicatie met de accountant;
- het aantal doorlopende contacten en gesprekken die de accountant met de met governance belaste personen heeft;
- de vraag of er significante wijzigingen zijn geweest in de leden van de groep van met governance belaste personen.

A48

Wanneer een significante aangelegenheid wordt besproken met één individueel lid van de met governance belaste personen, bijvoorbeeld met de voorzitter van het auditcomité, kan het passend zijn dat de accountant deze aangelegenheid in latere mededelingen samenvat zodat alle met governance belaste personen over volledige en afgewogen informatie beschikken.

Timing van de communicatie

(Zie Par. 21)

A49

Tijdige communicatie gedurende de controle draagt bij aan het bewerkstelligen van een krachtige wederzijdse dialoog tussen de met governance belaste personen en de accountant. De geschikte timing voor communicatie zal afhankelijk zijn van de omstandigheden van de opdracht. Relevante omstandigheden zijn onder meer de significantie en de aard van de aangelegenheid, alsmede de acties die van de met governance belaste personen worden verwacht. Bijvoorbeeld:

- vindt communicatie met betrekking tot aangelegenheden inzake de planning vaak in een vroegtijdig stadium van de controleopdracht plaats en kan deze bij een initiële opdracht deel uitmaken van het bereiken van overeenstemming over de opdrachtvoorwaarden;
- kan het passend zijn een significante moeilijkheid die zich tijdens de controle voordoet, zo spoedig als praktisch uitvoerbaar mee te delen indien de met governance belaste personen in staat zijn de accountant bij te staan bij het oplossen van de moeilijkheid, of indien dit naar alle waarschijnlijkheid leidt tot een aanpassing van het oordeel in de controleverklaring. Tevens kan de accountant zo spoedig als praktisch uitvoerbaar significante tekortkomingen in de interne beheersing die hij heeft geïdentificeerd, mondeling aan de met governance belaste personen meedelen, alvorens deze schriftelijk mee te delen, zoals vereist door Standaard 265[179];
- als Standaard 701 van toepassing is kan de accountant een voorlopige zienswijze over de kernpunten communiceren bij het bespreken van de geplande reikwijdte en timing van de controle (Zie Par. A13) en de accountant kan ook vaker communiceren om dergelijke aangelegenheden verder te bespreken bij het communiceren over significante controlebevindingen;
- communicatie met betrekking tot onafhankelijkheid kan passend zijn in alle gevallen waarin significante oordeelsvormingen worden gemaakt inzake bedreigingen van de onafhankelijkheid en inzake de daarmee samenhangende maatregelen, bijvoorbeeld bij het aanvaarden van een opdracht tot het verlenen van niet op controle gerichte diensten, alsmede bij een slotbespreking;
- communicatie over bevindingen van de controle, inclusief de zienswijze van de accountant over de kwalitatieve aspecten van de prakijken van administratieve verwerking van de entiteit, kan ook onderdeel van de slotbespreking zijn;
- bij het controleren van zowel financiële overzichten voor algemene doeleinden als financiële overzichten voor specifieke doeleinden kan het passend zijn om de timing van de communicatie wederzijds af te stemmen.

A50

Andere factoren die relevant kunnen zijn voor de timing van de communicatie zijn onder meer:

- de omvang, operationele structuur, interne beheeromgeving en juridische vorm van de gecontroleerde entiteit;
- elke wettelijke verplichting tot het binnen een voorgeschreven tijdsbestek meedelen van bepaalde aangelegenheden;
- de verwachtingen van de met governance belaste personen, met inbegrip van afspraken die zijn gemaakt over periodieke vergaderingen of periodieke communicatie met de accountant;
- het tijdstip waarop de accountant bepaalde aangelegenheden identificeert. Zo is het mogelijk dat het identificeren van een specifieke aangelegenheid (zoals het niet naleven van een wettelijke bepaling) door de accountant niet tijdig genoeg is voor het nemen van preventieve maatregelen,

[179] Standaard 265, paragraaf 9 en A14.

maar dat de accountant door het meedelen van de aangelegenheid ervoor zorgt dat corrigerende maatregelen kunnen worden genomen.

De adequaatheid van het communicatieproces
(Zie Par. 22)
A51
De accountant hoeft geen specifieke werkzaamheden op te zetten ter ondersteuning van de evaluatie van de wederzijdse communicatie tussen de accountant en de met governance belaste personen; deze evaluatie kan worden gebaseerd op waarnemingen die voortkomen uit voor andere doeleinden uitgevoerde controlewerkzaamheden. Dergelijke waarnemingen kunnen de volgende aangelegenheden betreffen:

- de geschiktheid en tijdigheid van acties die door de met governance belaste personen worden genomen teneinde in te spelen op aangelegenheden die door de accountant aan de orde zijn gesteld. Wanneer in eerdere mededelingen aan de orde gestelde significante aangelegenheden niet op doeltreffende wijze zijn afgehandeld, kan het passend zijn dat de accountant inlichtingen inwint over de vraag waarom geen passende actie is ondernomen, en dat hij overweegt dit punt opnieuw aan de orde te stellen. Dit voorkomt het risico dat de indruk wordt gewekt dat de accountant ervan overtuigd is dat de aangelegenheid naar behoren is afgehandeld of niet langer significant is;
- de klaarblijkelijke openheid van de met governance belaste personen in hun communicatie met de accountant;
- de bereidheid en de mogelijkheid van de met governance belaste personen om met de accountant te vergaderen zonder de aanwezigheid van het management;
- de klaarblijkelijke mogelijkheid van de met governance belaste personen om de door de accountant aan de orde gestelde aangelegenheden volledig te begrijpen, bijvoorbeeld de mate waarin de met governance belaste personen kwesties onderzoeken alsmede de aan hen gedane aanbevelingen ter discussie stellen;
- problemen om met de met governance belaste personen tot hetzelfde begrip te komen van de vorm, de timing en de verwachte algemene inhoud van de communicatie;
- wanneer alle of sommige van de met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit, hun klaarblijkelijke kennis van de wijze waarop met de accountant besproken aangelegenheden van invloed zijn op zowel hun verantwoordelijkheden inzake governance in de brede betekenis van het woord als op hun leidinggevende verantwoordelijkheden;
- de vraag of de wederzijdse communicatie tussen de accountant en de met governance belaste personen voldoet aan de van toepassing zijnde, op grond van wet- en regelgeving gestelde vereisten.

A52
Zoals vermeld in paragraaf 4 is wederzijdse communicatie een hulpmiddel voor zowel de accountant als de met governance belaste personen. Verder wordt in Standaard 315 de betrokkenheid van de met governance belaste personen, met inbegrip van de interactie met de (eventuele) interne auditfunctie en met de accountants genoemd als een element van de interne beheers-omgeving van de entiteit[180]. Niet-adequate wederzijdse communicatie kan wijzen op een onbevredigende interne beheers-omgeving en kan van invloed zijn op de inschatting door de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang. Tevens bestaat het risico dat de accountant geen voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen om een oordeel te vormen over de financiële overzichten.
A53
Indien wederzijdse communicatie tussen de accountant en de met governance belaste personen niet adequaat is en deze situatie niet kan worden opgelost, kan de accountant acties ondernemen als:

- het aanpassen van het oordeel in de controleverklaring op basis van een beperking in de reikwijdte van de controle;
- het verzoeken om juridisch advies over de gevolgen van verschillende handelwijzen;
- het communiceren met derden (bijv. een toezichthouder) of met een ten aanzien van de entiteit externe instantie met een hoger niveau van verantwoordelijkheid binnen de governancestructuur, zoals de eigenaren van een onderneming (bijv. aandeelhouders tijdens een algemene vergadering) of in de publieke sector de verantwoordelijke Minister in de regering dan wel het parlement;
- het teruggeven van de opdracht wanneer dat op grond van de van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is.

Documentatie
(Zie Par. 23)
A54
Documentatie van mondelinge communicatie kan onder meer bestaan uit een kopie van de notulen

[180] Standaard 315, paragraaf A78.

die zijn opgesteld door de entiteit en die als onderdeel van de controledocumentatie wordt bewaard indien deze notulen een passende vastlegging van de communicatie vormen.

Bijlage 1: Specifieke vereisten in wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing en in Standaarden met betrekking tot de communicatie met de met governance belaste personen

(Zie Par. 3)
In deze bijlage wordt vermeld welke paragrafen in wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing[181] en in andere Standaarden die het meedelen van specifieke aangelegenheden aan de met governance belaste personen vereisen. Deze opsomming is geen substituut voor het in aanmerking nemen van de in de Standaarden voorkomende vereisten en daarmee verband houdende toepassingsgerichte en overige verklarende teksten.

- *Verordening accountantsorganisaties,* artikel 6a respectievelijk Nadere voorschriften kwaliteitssystemen, artikel 10c;
- Standaard 240, *Verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten*, paragraaf 22, 39(c)(i) en 41, 42, 43;
- Standaard 250, *Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten*, paragraaf 15, 20 en 23, 24, 25;
- Standaard 265, *Meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing aan de met governance belaste personen en het management,* paragraaf 9;
- Standaard 450, *Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen*, paragraaf 12 en 13;
- Standaard 505, *Externe bevestigingen*, paragraaf 9;
- Standaard 510, *Initiële controleopdrachten* – Beginsaldi, paragraaf 7;
- Standaard 540, *De controle van schattingen en toelichtingen daarop*, paragraaf 38;
- Standaard 550, *Verbonden partijen*, paragraaf 27;
- Standaard 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode*, paragraaf 7(b)(c), 10(a), 13(b), 14(a) en 17;
- Standaard 570, *Continuïteit*, paragraaf 25;
- Standaard 600, *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)*, paragraaf 49;
- Standaard 610, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors*, paragraaf 20 en 31;
- Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*, paragraaf 46;
- Standaard 701, *Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant,* paragraaf 17;
- Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*, paragraaf 12, 14, 23 en 30;
- Standaard 706, *Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden, toegevoegd in de controleverklaring van de onafhankelijk accountant*, paragraaf 12;
- Standaard 710, *Ter vergelijking opgenomen informatie – Overeenkomstige cijfers en vergelijkende financiële overzichten,* paragraaf 18;
- Standaard 720, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie,* paragraaf 17, 18 en 19.

Bijlage 2: Kwalitatieve aspecten van praktijken inzake administratieve verwerking

(Zie Par. 16(a), A19 en A20)
De communicatie die op grond van paragraaf 16(a) is vereist en die in paragraaf A19 en A20 behandeld is, kan aangelegenheden betreffen als:

Grondslagen voor financiële verslaggeving

- de geschiktheid van de grondslagen voor financiële verslaggeving in de specifieke omstandigheden van de entiteit, rekening houdend met de noodzaak om de kosten van het verschaffen van informatie af te wegen ten opzichte van de waarschijnlijke baten voor de gebruikers van financiële overzichten van de entiteit. Wanneer er aanvaardbare alternatieve grondslagen voor financiële verslaggeving bestaan, kan de communicatie onder meer betrekking hebben op het aanwijzen van elementen in de financiële overzichten die worden beïnvloed door de keuze van significante grondslagen voor financiële verslaggeving, alsook op informatie over de grondslagen voor financiële verslaggeving die door soortgelijke entiteiten worden gehanteerd;
- de initiële keuze inzake significante grondslagen voor financiële verslaggeving, en de latere wijzigingen daarin, met inbegrip van het toepassen van nieuwe standaarden inzake financiële

[181] Afhankelijk van de situatie *Wet toezicht accountantsorganisaties* (Wta)/*Besluit toezicht accountantsorganisaties* (Bta) / *Verordening accountantsorganisaties* (VAO) of *Nadere voorschriften kwaliteitssystemen* (NVKS).

verslaggeving. De communicatie kan onder meer betrekking hebben op het effect van de timing en van de methode van het aanbrengen van een wijziging in de grondslagen voor financiële verslaggeving op de huidige en toekomstige winst van de entiteit, alsmede op de timing van een wijziging in de grondslagen voor financiële verslaggeving in relatie tot verwachte nieuwe standaarden inzake financiële verslaggeving;
– het effect van significante grondslagen voor financiële verslaggeving op omstreden of opkomende gebieden (of op gebieden die uniek zijn voor een bedrijfstak, met name wanneer er een gebrek is aan gezaghebbende richtlijnen of eensgezindheid);
– het effect van het moment waarop transacties worden uitgevoerd op de verslagperiode waarin zij worden geboekt.

Schattingen en toelichtingen daarop
Bijlage 2 van Standaard 540 omvat aangelegenheden die de accountant kan overwegen om te communiceren met betrekking tot significante kwalitatieve aspecten van de administratieve praktijken van de entiteit met betrekking tot schattingen en toelichtingen daarop.

In de financiële overzichten opgenomen toelichtingen
– de kwesties, alsmede de daarop betrekking hebbende oordeelsvormingen, die verband houden met het formuleren van bijzonder gevoelige, in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen (bijv. toelichtingen over het verantwoorden van opbrengsten, beloningen, continuïteit, gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode en kwesties inzake voorwaardelijke gebeurtenissen);
– de algehele neutraliteit, consistentie en duidelijkheid van de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen.

Verwante aangelegenheden
– het mogelijke effect op de financiële overzichten van significante risico's, de onderhevigheid aan risico's en onzekerheden, zoals lopende rechtszaken, waarover in de financiële overzichten een toelichting wordt opgenomen;
– de mate waarin de financiële overzichten worden beïnvloed door significante transacties die zich buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit bevinden, of die anderszins ongebruikelijk lijken. Deze communicatie kan het volgende benadrukken:
  • de eenmalige bedragen die tijdens de periode zijn verwerkt;
  • de mate waarin dergelijke transacties afzonderlijk in de financiële overzichten zijn toegelicht;
  • of dergelijke transacties lijken te zijn opgezet om een bepaalde administratieve of fiscale verwerking te bewerkstelligen, dan wel een doelstelling op grond van wet-of regelgeving;
  • of de vorm van dergelijke transacties overdreven complex lijkt of waar uitgebreid advies met betrekking tot het structureren van de transactie is ondernomen;
  • waar het management meer nadruk legt op de noodzaak van een specifieke wijze van administratieve verwerking dan op de onderliggende economische beweegreden van de transactie.
– de factoren die van invloed zijn op de boekwaarden van de activa en passiva, met inbegrip van de grondslagen voor het bepalen van de aan de materiële en immateriële activa toegekende economische levensduur. In de communicatie kan uitleg worden gegeven over de wijze waarop factoren die van invloed zijn op de boekwaarden worden gekozen en over de wijze waarop alternatieve keuzes de financiële overzichten zouden hebben beïnvloed;
– het selectief corrigeren van afwijkingen, bijvoorbeeld het corrigeren van afwijkingen die een verhoging van de gerapporteerde winsten tot gevolg hebben, maar niet van afwijkingen die een verlaging van deze winsten tot gevolg hebben.

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

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard
1
Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant om tekortkomingen in de interne beheersing[182] die hij bij een controle van financiële overzichten heeft geïdentificeerd, op passende wijze mee te delen aan de met governance belaste personen en het management. Deze Standaard legt aan de accountant geen aanvullende verantwoordelijkheden op met betrekking tot het verwerven van inzicht in het systeem van interne beheersing van de entiteit en het opzetten en uitvoeren van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen naast de vereisten die in Standaard 315

[182] Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten*, paragraaf 4 en 12.

en Standaard 330[183] omschreven zijn. Standaard 260[184] stelt verdere vereisten vast en verschaft leidraden omtrent de verantwoordelijkheid van de accountant om met de met governance belaste personen over de controle te communiceren.

2

Van de accountant wordt vereist om inzicht in het systeem van interne beheersing van de entiteit te verwerven bij het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang[185]. Bij het maken van dergelijke risico-inschattingen neemt de accountant het systeem van interne beheersing van de entiteit in aanmerking, teneinde controlewerkzaamheden op te zetten die in de gegeven omstandigheden passend zijn, maar niet met het doel een oordeel over de effectiviteit van de interne beheersing tot uitdrukking te brengen. De accountant kan niet alleen tijdens dit risico-inschattingsproces maar ook in elk ander stadium van de controle tekortkomingen in de interne beheersing identificeren. Deze Standaard specificeert welke geïdentificeerde tekortkomingen van de accountant worden vereist aan de met governance belaste personen en het management mee te delen.

3

Niets in deze Standaard belet de accountant om andere aangelegenheden omtrent de interne beheersing die hij tijdens de controle heeft geïdentificeerd, aan de met governance belaste personen en aan het management mee te delen.

Ingangsdatum

4

Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstelling

5

De doelstelling van de accountant is het op passende wijze aan de met governance belaste personen en aan het management meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing die de accountant tijdens de controle heeft geïdentificeerd en die op grond van de professionele oordeelsvorming van de accountant voldoende belangrijk zijn om hun respectieve aandacht te verdienen.

Definities

6

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

a. *tekortkoming in de interne beheersing* – Deze bestaat wanneer:

1. een interne beheersingsmaatregel op dusdanige wijze is opgezet, geïmplementeerd of operationeel is dat deze niet in staat is om afwijkingen in de financiële overzichten tijdig te voorkomen, of te detecteren en te corrigeren; of
2. een interne beheersingsmaatregel ontbreekt die nodig is om afwijkingen in de financiële overzichten tijdig te voorkomen, of te detecteren en te corrigeren.

b. *significante tekortkoming in de interne beheersing* – Een tekortkoming of een combinatie van tekortkomingen in de interne beheersing die, op grond van de professionele oordeelsvorming van de accountant, voldoende belangrijk is om de aandacht van de met governance belaste personen te verdienen. (Zie Par. A5)

Vereisten

7

De accountant dient te bepalen of, op basis van de uitgevoerde controlewerkzaamheden, de accountant één of meer tekortkomingen in de interne beheersing heeft geïdentificeerd. (Zie Par. A1, A2, A3, A4)

8

Indien de accountant één of meer tekortkomingen in de interne beheersing heeft geïdentificeerd, dient de accountant, op basis van de uitgevoerde controlewerkzaamheden te bepalen of deze hetzij individueel, hetzij gecombineerd significante tekortkomingen vormen. (Zie Par. A5, A6, A7, A8, A9, A10, A11)

9

De accountant dient significante tekortkomingen in de interne beheersing die hij tijdens de controle heeft geïdentificeerd, tijdig schriftelijk aan de met governance belaste personen mee te delen. (Zie Par. A12, A13, A14, A15, A16, A17, A18, A27)

10

[183] Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's*.
[184] Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*.
[185] Standaard 315, paragraaf 12. De paragrafen A68–A73 bevatten leidraden over interne beheersingsmaatregelen die relevant zijn voor de controle.

De accountant dient tevens tijdig het volgende aan het management op het passende verantwoordelijkheidsniveau mee te delen: (Zie Par. A19, A27)

a. schriftelijk, significante tekortkomingen in de interne beheersing die de accountant heeft meegedeeld of voornemens is aan de met governance belaste personen mee te delen, tenzij het in de gegeven omstandigheden niet passend zou zijn om dit rechtstreeks aan het management mee te delen; en (Zie Par. A14, A20 en A21)
b. andere tijdens de controle geïdentificeerde tekortkomingen in de interne beheersing die niet door andere partijen aan het management zijn meegedeeld en die, op grond van de professionele oordeelsvorming van de accountant, voldoende belangrijk zijn om de aandacht van het management te verdienen. (Zie Par. A22, A23, A24, A25, A26)

11

De accountant dient in de schriftelijke communicatie over significante tekortkomingen in de interne beheersing het volgende op te nemen:

a. een omschrijving van de tekortkomingen en een uitleg over de mogelijke gevolgen ervan; en (Zie Par. A28)
b. voldoende informatie om de met governance belaste personen en het management inzicht in de context van de communicatie te verschaffen. De accountant dient in het bijzonder uit te leggen dat: (Zie Par. A29, A30)
    1. het doel van de controle was dat de accountant een oordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking brengt;
    2. de controle onder meer betrekking had op het overwegen van de interne beheersing die voor het opstellen van de financiële overzichten relevant is teneinde controlewerkzaamheden op te zetten die in de gegeven omstandigheden passend zijn, maar niet met het doel een oordeel over de effectiviteit van de interne beheersing tot uitdrukking te brengen; en
    3. de aangelegenheden waarover wordt gerapporteerd, beperkt zijn tot die tekortkomingen die de accountant tijdens de controle heeft geïdentificeerd en waarvoor de accountant tot de conclusie is gekomen dat deze voldoende belangrijk zijn om aan de met governance belaste personen te worden gerapporteerd.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Bepalen of tekortkomingen in de interne beheersing geïdentificeerd zijn
(Zie Par. 7)

A1

Bij het bepalen of de accountant één of meerdere tekortkomingen in de interne beheersing heeft geïdentificeerd, is het mogelijk dat de accountant de relevante feiten en omstandigheden van zijn bevindingen bespreekt met het management op het passende verantwoordelijkheidsniveau. Deze bespreking verschaft de accountant de gelegenheid om het management tijdig attent te maken op tekortkomingen waarvan het management mogelijk nog geen kennis had. Het passende managementniveau om de bevindingen te bespreken, is het niveau dat bekend is met het betrokken gebied van de interne beheersing en dat de bevoegdheid heeft om corrigerende maatregelen te nemen tegen alle geïdentificeerde tekortkomingen in de interne beheersing. In sommige omstandigheden kan het niet passend zijn dat de accountant zijn bevindingen rechtstreeks met het management bespreekt, bijvoorbeeld indien de bevindingen de integriteit of competentie van het management in twijfel trekken. (Zie Par. A20)

A2

Bij het bespreken met het management van de feiten en omstandigheden van de bevindingen van de accountant kan de accountant andere relevante informatie verkrijgen voor verdere overweging, zoals:

- het inzicht dat het management heeft in de feitelijke of vermoede oorzaken van de tekortkomingen;
- uitzonderingen die voortkomen uit de tekortkomingen die het management mogelijk heeft opgemerkt, bijvoorbeeld afwijkingen die niet door de relevante informatietechnologie (IT) controls voorkomen zijn;
- een voorlopige indicatie van de wijze waarop het management op de bevindingen zal inspelen.

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden

A3

Hoewel de aan interne beheersingsmaatregelen ten grondslag liggende concepten in de component ‘interne beheersingsactiviteiten’ in kleinere entiteiten waarschijnlijk vergelijkbaar zijn met die van grotere entiteiten, zal de mate van formaliteit waarmee deze worden toegepast, verschillen. Daarnaast kunnen kleinere entiteiten bepaalde interne beheersingsmaatregelen niet nodig achten vanwege de interne beheersingsmaatregelen die door het management worden toegepast. Zo is het mogelijk dat de exclusieve bevoegdheid van het management om krediet aan cliënten te verstrekken en om significante aankopen goed te keuren, in een doeltreffende interne beheersing van belangrijke rekeningsaldi en transacties resulteert, waardoor minder of geen behoefte is aan meer gedetailleerde interne beheersingsmaatregelen.

A4

Ook hebben kleinere entiteiten vaak minder werknemers, hetgeen de mate waarin functiescheiding praktisch uitvoerbaar is, kan beperken. In een kleine entiteit waarvan de bestuurder tevens eigenaar is, kan de eigenaar-bestuurder evenwel in staat zijn effectiever toezicht uit te oefenen dan in een grotere entiteit. Het is nodig deze verhoogde vorm van toezicht van het management af te wegen tegen de grotere kans dat het management interne beheersingsmaatregelen doorbreekt.

Significante tekortkomingen in de interne beheersing
(Zie Par. 6(b), 8)
A5
De significantie van een tekortkoming of van een combinatie van tekortkomingen in de interne beheersing hangt niet alleen af van de vraag of een afwijking echt heeft plaatsgevonden, maar ook van de waarschijnlijkheid dat een afwijking zou kunnen plaatsvinden, alsmede van de potentiële orde van grootte van de afwijking. Er kan derhalve van significante tekortkomingen sprake zijn, ook al heeft de accountant gedurende de controle geen afwijkingen geïdentificeerd.
A6
Voorbeelden van aangelegenheden die de accountant in overweging kan nemen bij het bepalen of een tekortkoming of combinatie van tekortkomingen in de interne beheersing een significante tekortkoming vormt, zijn onder meer:
- de waarschijnlijkheid dat de tekortkomingen in de toekomst tot afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten zullen leiden;
- de vatbaarheid van het desbetreffende actief of passief voor verlies of fraude;
- de subjectiviteit en complexiteit van het bepalen van geschatte bedragen, zoals schattingen van de reële waarde;
- de bedragen in de financiële overzichten die aan de tekortkomingen zijn blootgesteld;
- de omvang van de activiteiten die hebben plaatsgevonden of zouden kunnen plaatsvinden in het rekeningsaldo of de transactiestroom die aan de tekortkoming of tekortkomingen zijn blootgesteld;
- het belang van de interne beheersingsmaatregelen voor het proces van financiële verslaggeving, bijvoorbeeld:
  - algemene interne beheersingsmaatregelen in het kader van de monitoring (zoals door het management uitgeoefend toezicht);
  - interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het voorkomen en detecteren van fraude;
  - interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de selectie en toepassing van belangrijke grondslagen voor financiële verslaggeving;
  - interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot significante transacties met verbonden partijen;
  - interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot significante transacties die buiten het normale verloop van de bedrijfsvoering van de entiteit vallen;
  - interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het proces van financiële verslaggeving aan het einde van de verslagperiode (zoals interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot eenmalige journaalboekingen).
- de oorzaak en frequentie van de uitzonderingen die als gevolg van de tekortkomingen in de interne beheersingsmaatregelen zijn gedetecteerd;
- de interactie tussen de tekortkoming en andere tekortkomingen in de interne beheersingsmaatregelen.

A7
Indicatoren van significante tekortkomingen in de interne beheersing zijn bijvoorbeeld:
- informatie die ineffectieve aspecten van de interne beheersingsomgeving aantoont, zoals:
  - indicaties dat significante transacties waarbij het management een financieel belang heeft, niet op passende wijze kritisch door de met governance belaste personen zijn onderzocht;
  - geïdentificeerde gevallen van door het management gepleegde fraude die al dan niet van materieel belang zijn en die niet door de interne beheersing van de entiteit zijn voorkomen;
  - het niet nemen van passende corrigerende maatregelen door het management met betrekking tot eerder meegedeelde significante tekortkomingen.
- het ontbreken van een risico-inschattingsproces binnen de entiteit waar een dergelijk proces gewoonlijk geacht wordt te zijn ingesteld;
- informatie die een ineffectief risico-inschattingsproces van de entiteit aantoont, zoals het niet identificeren door het management van een risico van materieel belang waarvan de accountant zou verwachten dat het door het risico-inschattingsproces van de entiteit zou zijn geïdentificeerd;
- informatie die aantoont dat op ineffectieve wijze op geïdentificeerde significante risico's is ingespeeld (bijvoorbeeld het ontbreken van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot een dergelijk risico);
- door de controlewerkzaamheden van de accountant gedetecteerde afwijkingen die door de interne beheersing van de entiteit niet werden voorkomen, of gedetecteerd en gecorrigeerd zijn;
- het aanpassen van eerder gepubliceerde financiële overzichten om de correctie van een afwijking van materieel belang als gevolg van fouten of van fraude te weerspiegelen;

- informatie die de onmogelijkheid van het management aantoont om op het opstellen van de financiële overzichten toezicht te houden.

A8
Interne beheersingsmaatregelen kunnen opgezet zijn om individueel of gecombineerd effectief afwijkingen te voorkomen, of te detecteren en te corrigeren[186]. Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot vorderingen kunnen bijvoorbeeld bestaan uit zowel geautomatiseerde als handmatige interne beheersingsmaatregelen die zijn opgezet om gezamenlijk te functioneren teneinde afwijkingen in het rekeningsaldo te voorkomen dan wel te detecteren en te corrigeren. Het is mogelijk dat een tekortkoming in de interne beheersing op zich niet voldoende belangrijk is om een significante tekortkoming te vormen. Een combinatie van tekortkomingen die hetzelfde rekeningsaldo of dezelfde toelichting, bewering, of component van het systeem van interne beheersing van de entiteit beïnvloedt, kan evenwel de risico's op een afwijking van materieel belang dermate vergroten dat deze tot een significante tekortkoming aanleiding kan geven.

A9
In sommige rechtsgebieden kan wet- of regelgeving als vereiste stellen (met name voor controles van beursgenoteerde entiteiten) dat de accountant één of meerdere specifieke soorten tekortkomingen in de interne beheersing die de accountant tijdens de controlewerkzaamheden heeft geïdentificeerd, aan de met governance belaste personen of aan andere relevante partijen (zoals regelgevers of toezichthouders) meedeelt. Indien bij wet- of regelgeving specifieke termen en definities voor deze soorten tekortkomingen zijn vastgesteld en van de accountant wordt vereist dat hij deze termen en definities gebruikt ten behoeve van de communicatie hierover, gebruikt de accountant deze termen en definities wanneer hij in overeenstemming met het door wet- of regelgeving gestelde vereiste communiceert.

A10
Indien het rechtsgebied specifieke termen heeft vastgesteld voor de diverse soorten tekortkomingen in de interne beheersing die moeten worden meegedeeld, maar deze termen niet nader heeft gedefinieerd, kan het noodzakelijk blijken dat de accountant oordeelsvorming moet toepassen om de mee te delen aangelegenheden te bepalen, in aanvulling op het door wet- of regelgeving gestelde vereiste. Hierbij kan de accountant het als passend beschouwen om rekening te houden met de vereisten en leidraden in deze Standaard. Als het door wet- of regelgeving gestelde vereiste er bijvoorbeeld in bestaat om bepaalde aangelegenheden inzake de interne beheersing waarvan de met governance belaste personen kennis zouden moeten hebben, onder hun aandacht te brengen, kan het passend zijn om dergelijke aangelegenheden als algemeen genomen equivalent te beschouwen met de significante tekortkomingen waarvan op grond van deze Standaard wordt vereist dat deze aan de met governance belaste personen worden meegedeeld.

A11
De vereisten van deze Standaard blijven van toepassing, ondanks het feit dat de accountant krachtens wet- of regelgeving specifieke termen of definities vereist is te gebruiken.

Meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing

Meedelen van significante tekortkomingen in de interne beheersing aan de met governance belaste personen
(Zie Par. 9)

A12
Het schriftelijk meedelen van significante tekortkomingen aan de met governance belaste personen geeft het belang van deze aangelegenheden aan en vormt een hulpmiddel voor de met governance belaste personen bij het uitvoeren van hun toezichtstaken. In Standaard 260 worden relevante overwegingen vastgesteld betreffende de communicatie met de met governance belaste personen in het geval zij allemaal bij het leiden van de entiteit betrokken zijn[187].

A13
Bij het bepalen wanneer schriftelijke communicatie zal worden uitgebracht, kan de accountant in overweging nemen of het ontvangen van dergelijke communicatie een belangrijke factor zou zijn om de met governance belaste personen in staat te stellen hun toezichtstaken te vervullen. Daarnaast is het mogelijk dat bij beursgenoteerde entiteiten in bepaalde rechtsgebieden, de met governance belaste personen de schriftelijke communicatie vóór de datum van goedkeuring van de financiële overzichten moeten ontvangen om op grond van regelgeving dan wel om andere redenen specifieke verantwoordelijkheden in verband met de interne beheersing te vervullen. Bij andere entiteiten kan de accountant de schriftelijke communicatie op een latere datum uitbrengen. Niettemin is in het laatstgenoemde geval de schriftelijke communicatie onderhevig aan het overheersende vereiste[188] voor de accountant om het samenstellen van het definitieve controledossier tijdig af te ronden, aangezien de schriftelijke mededeling door de accountant van significante tekortkomingen deel

[186] Standaard 315, paragraaf A74.
[187] Standaard 260, paragraaf 13.
[188] Standaard 230, *Controledocumentatie*, paragraaf 14.

uitmaakt van het definitieve controledossier. Overeenkomstig Standaard 230 is een passende termijn om het definitieve controledossier af te ronden gewoonlijk niet meer dan *twee maanden* na de datum van de controleverklaring is[189].

A14

Ongeacht de timing van de schriftelijke mededeling van significante tekortkomingen kan de accountant deze in eerste instantie mondeling aan het management en, in voorkomend geval, aan de met governance belaste personen, meedelen om hen van dienst te zijn bij het nemen van tijdige corrigerende maatregelen teneinde de risico's op een afwijking van materieel belang tot een minimum te beperken. Dit ontheft de accountant evenwel niet van de verplichting om de significante tekortkomingen schriftelijk mee te delen, zoals deze Standaard vereist.

A15

De mate van detaillering waarmee significante tekortkomingen worden meegedeeld, is een kwestie van professionele oordeelsvorming van de accountant in de gegeven omstandigheden. Factoren die de accountant in overweging kan nemen bij het bepalen van een passende mate van detaillering in de mededeling, zijn bijvoorbeeld:

- de aard van de entiteit. Zo kan de voor een organisatie van openbaar belang vereiste communicatie verschillen van die voor een entiteit die geen organisatie van openbaar belang is;
- de omvang en complexiteit van de entiteit. Zo kan de communicatie voor een complexe entiteit verschillen van die voor een entiteit die een eenvoudig bedrijf voert;
- de aard van de door de accountant geïdentificeerde significante tekortkomingen;
- de samenstelling van de governance-structuur van de entiteit. Zo is het mogelijk dat er een grotere mate van detaillering nodig is indien onder de met governance belaste personen leden zijn die geen significante ervaring hebben in de sector van de entiteit of in de desbetreffende deelgebieden;
- vereisten op grond van wet- of regelgeving betreffende de mededeling van specifieke soorten tekortkomingen in de interne beheersing.

A16

Het is mogelijk dat het management en de met governance belaste personen reeds kennis hebben van significante tekortkomingen die de accountant tijdens de controlewerkzaamheden heeft geïdentificeerd, en er uit kostenoverwegingen of om andere redenen voor hebben gekozen deze tekortkomingen niet te verhelpen. De verantwoordelijkheid voor het evalueren van de kosten en baten van het implementeren van corrigerende maatregelen ligt bij het management en de met governance belaste personen. Bijgevolg is hetgeen op grond van paragraaf 9 is vereist van toepassing, ongeacht de kostenoverwegingen of andere redenen die het management en de met governance belaste personen relevant achten om te bepalen of dergelijke tekortkomingen verholpen zullen worden.

A17

Het feit dat de accountant in een eerdere controle een significante tekortkoming aan de met governance belaste personen en het management heeft meegedeeld, neemt niet weg dat de accountant de tekortkoming opnieuw moet meedelen als er nog geen corrigerende maatregelen zijn genomen. Indien een eerder meegedeelde significante tekortkoming blijft bestaan, kan in de mededeling voor het huidige jaar de beschrijving van de eerdere mededeling worden herhaald, of simpelweg naar de eerdere mededeling worden verwezen. De accountant kan het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen vragen waarom de significante tekortkoming nog niet is verholpen. Het niet nemen van maatregelen wanneer hiervoor geen rationele verklaring bestaat, kan op zichzelf een significante tekortkoming zijn.

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden

A18

In het geval van controles van kleinere entiteiten kan de accountant op een minder gestructureerde wijze communiceren met de met governance belaste personen dan indien het grotere entiteiten betreft.

Meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing aan het management

(Zie Par. 10)

A19

Het management op het passende verantwoordelijkheidsniveau is gewoonlijk het management dat de verantwoordelijkheid en de bevoegdheid heeft om de tekortkomingen in de interne beheersing te evalueren en om de noodzakelijke corrigerende maatregelen te nemen. Voor significante tekortkomingen is het passende verantwoordelijkheidsniveau doorgaans de chief executive officer of de chief financial officer (of het equivalent daarvan), aangezien deze aangelegenheden tevens aan de met governance belaste personen moeten worden meegedeeld. Voor andere tekortkomingen in de interne beheersing kan het passende verantwoordelijkheidsniveau het operationele management zijn dat directer bij de getroffen deelgebieden van de interne beheersing betrokken is en dat de bevoegdheid

[189] Standaard 230, paragraaf A21.

heeft om passende corrigerende acties te ondernemen.

Meedelen van significante tekortkomingen in de interne beheersing aan het management
(Zie Par. 10(a))
A20
Door bepaalde geïdentificeerde significante tekortkomingen in de interne beheersing kan de integriteit of deskundigheid van het management ter discussie komen te staan. Er kan bijvoorbeeld informatie bestaan die fraude of opzettelijke niet-naleving van wet- en regelgeving door het management aantoont, of het management kan blijk geven van onmogelijkheid om toezicht te houden op het opstellen van adequate financiële overzichten, waardoor de accountant een reden heeft om de competentie van het management in twijfel te trekken. Bijgevolg is het mogelijk niet passend om dergelijke tekortkomingen direct aan het management mee te delen.
A21
Standaard 250 stelt vereisten vast en verschaft leidraden omtrent het rapporteren van een geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving, met inbegrip van gevallen waarin de met governance belaste personen zelf bij een dergelijke niet-naleving betrokken zijn[190]. Standaard 240 stelt vereisten vast en verschaft leidraden betreffende de communicatie aan de met governance belaste personen wanneer de accountant een fraude of een vermoede fraude heeft geïdentificeerd waarbij het management betrokken is.[191]

Meedelen van andere tekortkomingen in de interne beheersing aan het management
(Zie Par. 10(b))
A22
Tijdens de controle kan de accountant andere tekortkomingen in de interne beheersing identificeren die geen significante tekortkomingen zijn, maar die mogelijk van voldoende belang zijn om de aandacht van het management te verdienen. Het bepalen welke andere tekortkomingen in de interne beheersing de aandacht van het management verdienen, is een kwestie van professionele oordeelsvorming in de gegeven omstandigheden, rekening houdend met de waarschijnlijkheid en potentiële orde van grootte van afwijkingen die als gevolg van deze tekortkomingen in de financiële overzichten kunnen voorkomen.
A23
Andere tekortkomingen in de interne beheersing die de aandacht van het management verdienen, hoeven niet schriftelijk maar kunnen ook mondeling worden meegedeeld. Ingeval de accountant de feiten en omstandigheden van de bevindingen van de accountant met het management heeft besproken, is het mogelijk dat de accountant overweegt dat de andere tekortkomingen op het moment van deze besprekingen mondeling zijn meegedeeld. Bijgevolg hoeft geen formele mededeling meer te worden verricht.
A24
Indien de accountant in een voorgaande periode tekortkomingen in de interne beheersing andere dan significante tekortkomingen aan het management heeft meegedeeld, en het management er uit kostenoverwegingen of om andere redenen voor heeft gekozen deze niet te verhelpen, hoeft de accountant de mededeling in de huidige periode niet te herhalen. Van de accountant wordt evenmin vereist om informatie over dergelijke tekortkomingen te herhalen indien die reeds eerder door andere partijen, zoals de interne auditfunctie of regelgevers of toezichthouders, aan het management zijn meegedeeld. Het kan echter wel passend zijn dat de accountant deze andere tekortkomingen opnieuw meedeelt indien er een wijziging van management heeft plaatsgehad, dan wel indien nieuwe informatie onder de aandacht van de accountant is gekomen die het eerdere inzicht van de accountant en van het management in de tekortkomingen wijzigt. Niettemin is het mogelijk dat het nalaten van het management om overige tekortkomingen in de interne beheersing te verhelpen die reeds voorheen waren meegedeeld, een significante tekortkoming wordt waarvoor het vereist is dat deze aan de met governance belaste personen wordt meegedeeld. Of dat het geval is, hangt af van de professionele oordeelsvorming van de accountant in de gegeven omstandigheden.
A25
In sommige omstandigheden kunnen de met governance belaste personen wensen te worden ingelicht over de details van andere tekortkomingen in de interne beheersing die de accountant aan het management heeft meegedeeld, dan wel om op beknopte wijze over de aard van de overige tekortkomingen te worden geïnformeerd. Daarnaast kan de accountant het ook passend achten om de met governance belaste personen op de hoogte te stellen van de mededeling van overige tekortkomingen aan het management. In beide gevallen kan de accountant, naargelang passend is, mondeling of schriftelijk aan de met governance belaste personen rapporteren.

[190] Standaard 250, *Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten*, paragraaf 23, 24, 25, 26, 27, 28 en 29.
[191] Standaard 240, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten*, paragraaf 42.

A26
Standaard 260 geeft relevante overwegingen omtrent het communiceren met de met governance belaste personen in het geval al deze personen bij het leiden van de entiteit betrokken zijn[192].

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden
(Zie Par. 9, 10)
A27
Accountants van de publieke sector kunnen aanvullende verantwoordelijkheden hebben omtrent het meedelen van door de accountant tijdens de controle geïdentificeerde tekortkomingen in de interne beheersing op een wijze, in een mate van detaillering, en aan partijen die niet in deze Standaard zijn vermeld. Zo is het mogelijk dat significante tekortkomingen aan de wetgever of een andere bevoegde instantie moeten worden meegedeeld. Krachtens wet- en regelgeving of andere van kracht zijnde voorschriften kan tevens van accountants van de publieke sector worden vereist dat zij over tekortkomingen in de interne beheersing rapporteren, ongeacht de significantie van de potentiële gevolgen van die tekortkomingen. Daarnaast is het mogelijk dat bij wetgeving van accountants van de publieke sector wordt vereist dat zij over een breder spectrum aan met de interne beheersing verband houdende aangelegenheden rapporteren dan enkel de tekortkomingen in de interne beheersing die volgens deze Standaard dienen te worden meegedeeld, zoals interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het naleven van wet- en regelgeving of het naleven van bepalingen van contracten of van subsidieovereenkomsten.

Inhoud van de schriftelijke mededeling van significante tekortkomingen in de interne beheersing
(Zie Par. 11)
A28
Bij het uitleggen van de potentiële gevolgen van de significante tekortkomingen behoeft de accountant deze niet te kwantificeren. De significante tekortkomingen kunnen, indien passend, voor rapportagedoeleinden samen worden gegroepeerd. De accountant kan in de schriftelijke mededeling tevens suggesties inzake corrigerende maatregelen voor de tekortkomingen, de feitelijke of voorgestelde maatregelen van het management, en een vermelding opnemen of de accountant al dan niet stappen heeft ondernomen om te verifiëren of de maatregelen van het management zijn geïmplementeerd.
A29
De accountant kan het passend achten om de volgende informatie als aanvullende contextinformatie bij de mededeling te voegen:
- een indicatie dat, indien de accountant meer uitgebreide werkzaamheden met betrekking tot de interne beheersing had uitgevoerd, hij wellicht meer te rapporteren tekortkomingen had geïdentificeerd, of tot de conclusie was gekomen dat sommige van de gerapporteerde tekortkomingen in feite niet gerapporteerd hadden hoeven te worden;
- een indicatie dat dergelijke communicatie verstrekt is voor gebruik door de met governance belaste personen, en dat deze mogelijk niet geschikt is voor andere doeleinden.

A30
Op grond van wet- of regelgeving kan van de accountant of het management worden vereist dat een kopie van de schriftelijke communicatie van de accountant over de significante tekortkomingen aan de passende regelgevende of toezichthoudende instanties ter beschikking wordt gesteld. In dat geval kan de schriftelijke communicatie van de accountant dergelijke regelgevende of toezichthoudende instanties aanwijzen.

300–499 Risico-inschatting en het inspelen op ingeschatte risico's

300 Planning van een controle van financiële overzichten

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard
1
Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant voor het plannen van een controle van financiële overzichten. Deze Standaard is opgesteld in de context van doorlopende controles. Aanvullende overwegingen bij een initiële controleopdracht worden afzonderlijk behandeld.

De rol en timing van de planning
2
De planning van een controle omvat het vaststellen van de algehele controleaanpak voor de opdracht, alsmede het ontwikkelen van een controleprogramma. Een adequate planning bevordert de controle van financiële overzichten op verschillende manieren, onder meer door: (Zie Par. A1, A2, A3)

[192] Standaard 260, paragraaf 13.

- ertoe bij te dragen dat de accountant de nodige aandacht besteedt aan belangrijke deelgebieden van de controle;
- ertoe bij te dragen dat de accountant mogelijke problemen tijdig identificeert en oplost;
- ertoe bij te dragen dat de accountant de controleopdracht naar behoren organiseert en leidt, zodat deze effectief en doelmatig wordt uitgevoerd;
- te helpen bij het selecteren van leden van het opdrachtteam die over de nodige deskundigheid en competentie beschikken om op de verwachte risico's in te spelen en hun op de juiste wijze werkzaamheden toe te wijzen;
- de aansturing van en het toezicht op de leden van het opdrachtteam, alsmede de beoordeling van hun werkzaamheden te vergemakkelijken;
- indien van toepassing, ondersteuning te bieden bij het coördineren van de werkzaamheden die door accountants van groepsonderdelen en deskundigen worden uitgevoerd.

Ingangsdatum
3
Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstelling
4
De doelstelling van de accountant is het zodanig plannen van de controle dat deze op een effectieve wijze zal worden uitgevoerd.

Vereisten

Betrokkenheid van kernleden van het opdrachtteam
5
De opdrachtpartner en andere kernleden van het opdrachtteam dienen te worden betrokken bij de planning van de controle, met inbegrip van de planning van en de deelname aan de bespreking tussen de leden van het opdrachtteam. (Zie Par. A4)

Voorbereidende opdrachtactiviteiten
6
De accountant dient aan het begin van de lopende controleopdracht:
a. werkzaamheden uit te voeren die vereist zijn op grond van Standaard 220 betreffende het voortzetten van de relatie met de cliënt en van de specifieke controleopdracht[193];
b. overeenkomstig Standaard 220[194] de naleving van relevante ethische voorschriften, waaronder de onafhankelijkheidsvoorschriften te evalueren; en
c. overeenstemming te bereiken over de voorwaarden van de controleopdracht, zoals vereist op grond van Standaard 210[195]. (Zie Par. A5, A6, A7)

Planningswerkzaamheden
7
De accountant dient een algehele controleaanpak vast te stellen waarin de reikwijdte, de timing en de richting van de controle worden uiteengezet en die de basis vormt voor de ontwikkeling van het controleprogramma.
8
Bij het vaststellen van de algehele controleaanpak dient de accountant:
a. te identificeren welke kenmerken van de opdracht de reikwijdte ervan bepalen;
b. zich te vergewissen van de rapportagedoelstellingen van de opdracht teneinde de timing van de controle te plannen en de vereiste soort communicatie te bepalen;
c. te overwegen welke factoren op grond van de professionele oordeelsvorming van de accountant significant zijn voor het aansturen van de door het opdrachtteam uit te voeren werkzaamheden;
d. de uitkomsten van de voorbereidende opdrachtactiviteiten in overweging te nemen en, indien van toepassing, na te gaan of de kennis die is vergaard bij andere opdrachten die de opdrachtpartner voor de entiteit heeft uitgevoerd, relevant is; en
e. de aard, timing en omvang van de voor de uitvoering van de opdracht benodigde middelen te bepalen. (Zie Par. A8, A9, A10, A11)
9
De accountant dient een controleprogramma te ontwikkelen dat een beschrijving dient te bevatten van:

[193] Standaard 220, *Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten*, paragraaf 12 en 13.
[194] Standaard 220, paragraaf 9, 10 en 11.
[195] Standaard 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van de controleopdracht*, paragraaf 9, 10, 11, 12 en 13.

a. de aard, timing en omvang van de geplande risico-inschattingswerkzaamheden, zoals bepaald in Standaard 315[196];
b. de aard, timing en omvang van de geplande verdere controlewerkzaamheden op het niveau van beweringen, zoals bepaald in Standaard 330[197];
c. de geplande overige controlewerkzaamheden die moeten worden verricht zodat de opdracht conform de Standaarden wordt uitgevoerd. (Zie Par. A12, A13 en A14)

10

De accountant dient de algehele controleaanpak en het controleprogramma te actualiseren en aan te passen wanneer dat in de loop van de controle noodzakelijk is. (Zie Par. A15)

11

De accountant dient de aard, timing en omvang van de aansturing van en het toezicht op de leden van het opdrachtteam alsmede van de beoordeling van hun werkzaamheden te plannen. (Zie Par. A16 en A17)

Documentatie

12

De accountant dient in de controledocumentatie op te nemen[198]:
a. de algehele controleaanpak;
b. het controleprogramma; en
c. alle belangrijke wijzigingen die tijdens de controleopdracht in de algehele controleaanpak en het controleprogramma zijn aangebracht, alsmede de redenen van dergelijke wijzigingen. (Zie Par. A18, A19, A20 en A21)

Aanvullende overwegingen bij initiële controleopdrachten

13

Alvorens een initiële controleopdracht aan te vangen, dient de accountant:
a. werkzaamheden uit te voeren die op grond van Standaard 220 zijn vereist met betrekking tot het aanvaarden van de relatie met de cliënt alsmede van de specifieke controleopdracht[199]; en
b. wanneer een wisseling van accountant heeft plaatsgevonden, overeenkomstig relevante ethische voorschriften, met de voorgaande accountant te communiceren. (Zie Par. A22)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

De rol en timing van de planning

(Zie Par. 2)

A1

De aard en omvang van planningswerkzaamheden zullen afhankelijk zijn van de omvang en de complexiteit van de entiteit, van de eerdere ervaringen van de kernleden van het opdrachtteam met de entiteit, alsmede van wijzigingen in omstandigheden die zich tijdens de controleopdracht voordoen.

A2

Planning is geen afzonderlijke fase van een controle maar veeleer een voortdurend en iteratief proces dat vaak kort na (of in samenhang met) de afronding van de voorgaande controle begint en verder gaat tot de afronding van de lopende controleopdracht. Planning houdt echter ook het overwegen in van de timing van bepaalde activiteiten en controlewerkzaamheden die afgerond moeten zijn voordat de verdere controlewerkzaamheden worden uitgevoerd. Planning houdt bijvoorbeeld in dat, voorafgaand aan het onderkennen en inschatten door de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang, het volgende nodig is om te overwegen:
- de cijferanalyses die moeten worden uitgevoerd om de risico's in te schatten;
- het verwerven van een globaal inzicht in het wet- en regelgevingskader dat op de entiteit van toepassing is, alsmede in de wijze waarop de entiteit hieraan voldoet;
- het bepalen van de materialiteit;
- de betrokkenheid van deskundigen;
- het uitvoeren van overige risico-inschattingswerkzaamheden.

A3

De accountant kan besluiten bepaalde elementen van de planning met het management van de entiteit te bespreken teneinde het uitvoeren en leiden van de controleopdracht te bevorderen (bijvoorbeeld om bepaalde geplande controlewerkzaamheden af te stemmen op het door het personeel van de entiteit zelf uitgevoerde werk). Hoewel dergelijke besprekingen veelvuldig plaatsvinden, blijft de algehele controleaanpak en het controleprogramma de verantwoordelijkheid van de

[196] Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving.*
[197] Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's.*
[198] Standaard 230, *Controledocumentatie,* paragraaf 8, 9, 10, 11, en A6.
[199] Standaard 220, paragraaf 12 en 13.

accountant. Wanneer besprekingen plaatsvinden over aangelegenheden met betrekking tot de algehele controleaanpak of het controleprogramma moet erop worden gelet dat de effectiviteit van de controle niet in het gedrang komt. Zo kan het in detail bespreken van de aard en timing van controlewerkzaamheden met het management de effectiviteit van de controle in het gedrang brengen omdat de controlewerkzaamheden daardoor te voorspelbaar worden.

Betrokkenheid van kernleden van het opdrachtteam
(Zie Par. 5)
A4
Door de opdrachtpartner en kernleden van het opdrachtteam bij de planning van de controle te betrekken, worden hun ervaring en inzicht ten volle benut, hetgeen bijdraagt aan de effectiviteit en doelmatigheid van het planningsproces[200].

Voorbereidende opdrachtactiviteiten
(Zie Par. 6)
A5
Door aan het begin van de lopende controleopdracht de in paragraaf 6 gespecificeerde voorbereidende opdrachtactiviteiten uit te voeren, kan de accountant beter bepalen en evalueren welke gebeurtenissen of omstandigheden een ongunstige invloed kunnen hebben op zijn mogelijkheid om de controleopdracht te plannen en uit te voeren.
A6
Door deze voorbereidende opdrachtactiviteiten uit te voeren, kan de accountant een controleopdracht plannen waarvoor bijvoorbeeld:
- hij de nodige onafhankelijkheid en de mogelijkheid tot het uitvoeren van de opdracht behoudt;
- er geen problemen zijn met de integriteit van het management die van invloed kunnen zijn op de bereidheid van de accountant om de opdracht voort te zetten;
- er met de cliënt geen misverstand bestaat over de voorwaarden van de opdracht.

A7
Telkens wanneer zich in de loop van de controleopdracht veranderingen in de concrete situatie en omstandigheden voordoen, gaat de accountant de continuering van de cliëntrelatie en relevante ethische voorschriften na, waaronder onafhankelijkheidsvoorschriften. Het uitvoeren van initiële werkzaamheden met betrekking tot de continuering van de cliëntrelatie en het evalueren van relevante ethische voorschriften (waaronder onafhankelijkheidsvoorschriften) aan het begin van de lopende controleopdracht betekent dat deze worden afgerond vooraleer andere significante werkzaamheden met betrekking tot de lopende controleopdracht worden uitgevoerd. Bij doorlopende controleopdrachten worden deze voorbereidende werkzaamheden meestal uitgevoerd kort na (of in samenhang met) de afronding van de voorgaande controle.

Planningswerkzaamheden

De algehele controleaanpak
(Zie Par. 7, 8)
A8
Het proces waarbij de algehele controleaanpak wordt vastgesteld, helpt de accountant, onder voorbehoud van het afronden van de risico-inschattingswerkzaamheden, onder meer het volgende te bepalen:
- de aan te wenden middelen voor specifieke deelgebieden van de controle, zoals het inzetten van teamleden die over de nodige ervaring beschikken met betrekking tot deelgebieden met een hoog risico dan wel het inschakelen van deskundigen voor gecompliceerde onderwerpen;
- de omvang van de toe te wijzen middelen voor specifieke deelgebieden van de controle, zoals het aantal teamleden dat wordt ingezet om de voorraadopname bij belangrijke locaties waar te nemen, de omvang van de beoordeling van het werk van andere accountants bij groepscontroles, of het budget in uren dat aan deelgebieden met een groot risico wordt toegewezen;
- wanneer deze middelen moeten worden ingezet, bijvoorbeeld in een tussentijdse fase van de controle of op belangrijke afsluitingsdata; en
- hoe deze middelen worden beheerd, aangestuurd en hoe hierop toezicht wordt gehouden, bijvoorbeeld wanneer voor- en nabesprekingen moeten worden gehouden, hoe de beoordelingen van de opdrachtpartner en de manager worden georganiseerd (bijvoorbeeld ter plaatse bij de cliënt of elders) en of opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen zullen worden uitgevoerd.

[200] Standaard 315, paragraaf 10 stelt vereisten vast en verschaft leidraden over de bespreking door het opdrachtteam van de vatbaarheid van de financiële overzichten van de entiteit voor afwijkingen van materieel belang. Paragraaf 15 van Standaard 240, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten* verschaft leidraden over de nadruk die tijdens deze bespreking wordt gelegd op de vatbaarheid van de financiële overzichten van de entiteit voor een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude.

A9
In de bijlage zijn voorbeelden opgesomd van bij het vaststellen van de algehele controleaanpak in overweging te nemen factoren.
A10
Wanneer de algehele controleaanpak eenmaal is vastgesteld, kan een controleprogramma worden ontwikkeld om in te spelen op de verschillende aangelegenheden die in de algehele controleaanpak zijn genoemd, waarbij de doelstellingen van de controle moeten worden gehaald door een doelmatig gebruik van de middelen die de accountant ter beschikking staan. Het vaststellen van de algehele controleaanpak voor de opdracht en het opstellen van het controleprogramma zijn niet noodzakelijk op zichzelf staande of op elkaar volgende processen, maar houden direct verband met elkaar, omdat wijzigingen in het ene tot overeenkomstige wijzigingen in het andere kunnen leiden.

Overwegingen die specifiek voor kleine entiteiten gelden
A11
Bij kleine entiteiten kan de gehele controle door een zeer klein opdrachtteam worden uitgevoerd. Bij veel controles van kleine entiteiten wordt de opdracht volledig uitgevoerd door de opdrachtpartner (die een zelfstandige accountant kan zijn), samenwerkend met één lid van het opdrachtteam (of zonder leden van het opdrachtteam). Bij een kleiner opdrachtteam verlopen de coördinatie van en de communicatie tussen de teamleden eenvoudiger. Voor deze entiteiten behoeft het vaststellen van de algehele controleaanpak voor de opdracht niet ingewikkeld of tijdrovend te zijn; dit zal afhankelijk zijn van de grootte van de entiteit, de complexiteit van de controle en de omvang van het opdrachtteam. Zo kan bij de afronding van de voorafgaande controle aan de hand van de werkdocumenten een kort memorandum worden opgesteld waarin de aandacht wordt gevestigd op de problemen die tijdens de pas afgeronde controle zijn geïdentificeerd en dat tijdens de lopende periode op basis van besprekingen met de eigenaar-bestuurder wordt bijgewerkt. Voor zover dit de in paragraaf 8 genoemde aangelegenheden behandelt, kan dit dan dienen als de documentatie voor de controleaanpak voor de lopende controleopdracht.

Het controleprogramma
(Zie Par. 9)
A12
Het controleprogramma is in die zin meer gedetailleerd dan de algehele controleaanpak dat het de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden beschrijft die door de leden van het opdrachtteam moeten worden uitgevoerd. Planning van deze controlewerkzaamheden vindt plaats tijdens de controle, naarmate het controleprogramma voor de opdracht vorm krijgt. Zo vindt de planning van de risico-inschattingswerkzaamheden meestal in de beginfase van de controle plaats. De planning van de aard, timing en omvang van specifieke verdere controlewerkzaamheden is echter afhankelijk van de uitkomsten van deze risico-inschattingswerkzaamheden. Bovendien kan de accountant verdere controlewerkzaamheden aanvangen betreffende bepaalde transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen voordat hij een planning maakt van alle overige verdere controlewerkzaamheden.
A13
Het bepalen van de aard, timing en omvang van de geplande risico-inschattingswerkzaamheden en de verdere controlewerkzaamheden, voor zover ze betrekking hebben op toelichtingen, is belangrijk in het licht van zowel de grote verscheidenheid aan informatie als de mate van detail die kan worden omvat in deze toelichtingen. Verder kunnen bepaalde toelichtingen informatie bevatten die is verkregen buiten het grootboek en de subgrootboeken, die ook invloed kunnen hebben op de ingeschatte risico's en de aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden om daarop in te spelen.
A14
Rekening houden met toelichtingen in een vroeg stadium van de controle helpt de accountant in het geven van de juiste aandacht aan, en het plannen van voldoende tijd voor, het behandelen van de toelichtingen op dezelfde manier als transactiestromen, gebeurtenissen en rekeningsaldi. Vroegtijdige aandacht kan de accountant ook helpen om de effecten op de controle te bepalen van:
- significante nieuwe of herziene toelichtingen die vereist zijn als gevolg van veranderingen in de omgeving van de entiteit, de financiële toestand of activiteiten (bijvoorbeeld een verandering in de vereiste identificatie van segmenten en rapportering van gesegmenteerde informatie als gevolg van een significante bedrijfscombinatie);
- significante nieuwe of herziene toelichtingen die het gevolg zijn van veranderingen in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- de noodzaak voor de betrokkenheid van een door de accountant ingeschakelde deskundige om te helpen met de controlewerkzaamheden met betrekking tot bepaalde toelichtingen (bijvoorbeeld toelichtingen met betrekking tot pensioen of andere pensioenverplichtingen); en
- aangelegenheden met betrekking tot de toelichtingen die de accountant mogelijk wenst te

bespreken met de personen belast met governance.[201]

Wijzigingen die in de loop van de controle zijn aangebracht in beslissingen betreffende de planning
(Zie Par. 10)
A15
Ten gevolge van onverwachte gebeurtenissen, wijzigingen in de omstandigheden of controle-informatie verkregen uit de uitgevoerde controlewerkzaamheden, kan de accountant genoodzaakt zijn op basis van een herziene inschatting van de risico's de algehele controleaanpak en het controleprogramma en daarbij ook de aard, timing en omvang van de verdere controlewerkzaamheden aan te passen. Dit kan zich voordoen wanneer informatie onder de aandacht van de accountant komt die aanmerkelijk afwijkt van die waarover hij beschikte toen hij de controlewerkzaamheden plande. Controle-informatie die is verkregen bij de uitvoering van gegevensgerichte controlewerkzaamheden, kan bijvoorbeeld afwijken van de controle-informatie die voortkomt uit het toetsen van interne beheersingsmaatregelen.

Aansturing, toezicht en beoordeling
(Zie Par. 11)
A16
De aard, timing en omvang van de aansturing van en het toezicht op de leden van het opdrachtteam alsmede van de beoordeling van hun werkzaamheden zijn afhankelijk van vele factoren, waaronder:
- de omvang en complexiteit van de entiteit;
- het deelgebied waarop de controle betrekking heeft;
- de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang (bijv. een stijging in het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang voor een bepaald deelgebied van de controle vereist gewoonlijk een overeenkomstige toename van de omvang en de tijdigheid betreffende de aansturing van en het toezicht op de leden van het opdrachtteam, alsmede een meer gedetailleerde beoordeling van hun werkzaamheden);
- de capaciteiten en competentie van de individuele leden van het opdrachtteam die de controlewerkzaamheden uitvoeren.

Standaard 220 bevat verdere leidraden over de aansturing van, het toezicht op en de beoordeling van controlewerkzaamheden[202].

Overwegingen die specifiek voor kleine entiteiten gelden
A17
Indien een controle volledig wordt uitgevoerd door de opdrachtpartner, zijn de vragen met betrekking tot de aansturing van en het toezicht op de leden van het opdrachtteam alsmede tot de beoordeling van hun werkzaamheden niet aan de orde. In dergelijke omstandigheden zal de opdrachtpartner, die in eigen persoon alle aspecten van de controle heeft uitgevoerd, kennis hebben van alle kwesties die van materieel belang zijn. Het innemen van een objectief standpunt over de geschiktheid van de tijdens de controle toegepaste oordeelsvormingen kan praktische problemen veroorzaken wanneer dezelfde persoon alle controlewerkzaamheden heeft uitgevoerd. Wanneer er sprake is van bijzonder gecompliceerde of ongebruikelijke kwesties en de controle is uitgevoerd door een zelfstandig werkende accountant, kan het wenselijk zijn om andere accountants die over de noodzakelijke ervaring beschikken, dan wel de beroepsorganisatie waartoe de accountant behoort, te consulteren.

Documentatie
(Zie Par. 12)
A18
De documentatie van de algehele controleaanpak bestaat uit een vastlegging van de kernbeslissingen die nodig werden geacht om de controle naar behoren te plannen en om belangrijke aangelegenheden aan het opdrachtteam mede te delen. De accountant kan de algehele controleaanpak bijvoorbeeld samenvatten in de vorm van een memorandum waarin kernbeslissingen betreffende de totale reikwijdte, de timing en de uitvoering van de controle zijn opgenomen.
A19
De documentatie van het controleprogramma bestaat uit een vastlegging van de geplande aard, timing en omvang van de risico-inschattingswerkzaamheden, alsmede van de verdere controlewerkzaamheden op het niveau van beweringen die worden uitgevoerd om in te spelen op de ingeschatte risico's. Zij doet tevens dienst als een vastlegging van de behoorlijke planning van de controlewerkzaamheden die voorafgaand aan de uitvoering daarvan kan worden geëvalueerd en goedgekeurd. De accountant kan gebruikmaken van standaardcontroleprogramma's of van checklists voor de afronding van de controle, die, naargelang nodig, aan de specifieke omstandigheden van de opdracht zijn aangepast.

[201] Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf A13.
[202] Standaard 220, paragraaf 15, 16 en 17.

A20
In de vastlegging van de belangrijke wijzigingen in de algehele controleaanpak en in het controleprogramma, en van de daaruit voortvloeiende wijzigingen in de aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden wordt uitgelegd waarom de wijzigingen werden aangebracht alsmede dat de algehele controleaanpak en het controleprogramma uiteindelijk zijn aanvaard. Er wordt ook in vermeld dat op passende wijze is ingespeeld op belangrijke wijzigingen die tijdens de controle hebben plaatsgevonden.

Overwegingen die specifiek voor kleine entiteiten gelden
A21
Zoals is besproken in paragraaf A11, kan een geschikt kort memorandum dienen als documentatie van de aanpak voor de controle van een kleine entiteit. Voor het controleprogramma kunnen standaard-controleprogramma's of checklists (Zie Par. A19) worden gehanteerd die zijn opgesteld in de veronderstelling dat het om een beperkt aantal interne beheersingsmaatregelen[203] gaat, hetgeen bij een kleine entiteit doorgaans het geval is, mits zij aan de omstandigheden van de opdracht, met inbegrip van de risico-inschatting door de accountant, worden aangepast.

Aanvullende overwegingen bij initiële controleopdrachten
(Zie Par. 13)
A22
Het doel en de doelstelling van de planning van de controle bij een initiële controleopdracht zijn dezelfde als bij een doorlopende controleopdracht. Bij een initiële controleopdracht kan de accountant het echter noodzakelijk achten de planningswerkzaamheden uit te breiden omdat hij gewoonlijk niet beschikt over eerdere ervaring met de entiteit waarop hij een beroep kan doen bij de planning van een doorlopende controleopdracht. Voor een initiële controleopdracht kan de accountant aanvullende aangelegenheden overwegen bij het vaststellen van de algehele controleaanpak en het opstellen van het controleprogramma, waaronder:

- het maken van afspraken met de voorgaande accountant, bijvoorbeeld om de werkdocumenten van de voorgaande accountant te kunnen beoordelen, tenzij dit op grond van wet- of regelgeving verboden is;
- belangrijke kwesties (inclusief de toepassing van verslaggevingsprincipes of van de standaarden betreffende de controle en verslaggeving) die met het management zijn besproken in samenhang met de initiële aanstelling tot accountant, de communicatie over deze aangelegenheden met de met governance belaste personen en de gevolgen van deze aangelegenheden voor de algehele controleaanpak en het controleprogramma;
- de controlewerkzaamheden die vereist zijn voor het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie met betrekking tot de beginsaldi[204];
- andere werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd op grond van het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantseenheid met betrekking tot initiële controleopdrachten (zo is het mogelijk dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantseenheid vereist dat een andere partner of ervaren persoon wordt ingeschakeld voor de beoordeling van de algehele controleaanpak alvorens belangrijke controlewerkzaamheden aan te vangen, of rapporten te beoordelen voordat deze worden uitgebracht).

Bijlage: Overwegingen bij het vaststellen van de algemene controleaanpak

(Zie Par. 7, 8, A8, A9, A10 en A11)
Deze bijlage bevat voorbeelden van aangelegenheden die de accountant in overweging kan nemen bij het vaststellen van de algehele controleaanpak. Veel van deze aangelegenheden zijn eveneens van invloed op het gedetailleerde controleprogramma van de accountant. De gegeven voorbeelden dekken een breed scala aan aangelegenheden die op vele opdrachten van toepassing zijn. Hoewel sommige van de hieronder genoemde aangelegenheden door andere Standaarden worden opgelegd, zijn niet alle aangelegenheden relevant voor elke controleopdracht en is de lijst niet noodzakelijkerwijs volledig.
Kenmerken van de opdracht

– het stelsel inzake financiële verslaggeving op basis waarvan de te controleren financiële informatie is opgesteld, inclusief de eventuele noodzaak tot aansluitingen met een ander stelsel inzake financiële verslaggeving;
– sectorspecifieke verslaggevingsvereisten zoals het opstellen van rapportages uitgevaardigd door regelgevende instanties voor de sector;
– de verwachte reikwijdte van de controle, met inbegrip van het aantal en de locaties van de groepsonderdelen die in de controle moeten worden betrokken;

[203] Standaard 315, paragraaf 26(a).
[204] Standaard 510, *Initiële controleopdrachten – Beginsaldi*.

– de aard van de zeggenschapsverhoudingen tussen een moedermaatschappij en haar groepsonderdelen die bepalend zijn voor de wijze waarop de groep moet worden geconsolideerd;
– de mate waarin groepsonderdelen door andere accountants worden gecontroleerd;
– de aard van de te controleren bedrijfssegmenten, met inbegrip van de noodzaak van gespecialiseerde kennis;
– de valuta waarin moet worden gerapporteerd, alsmede de noodzaak om in het kader van de gecontroleerde financiële informatie vreemde valutabedragen om te rekenen;
– de noodzaak van een wettelijke controle van enkelvoudige financiële overzichten, in aanvulling op een controle voor consolidatiedoeleinden;
– of de entiteit over een interne auditfunctie beschikt en zo ja, de vraag of, in welke gebieden en in welke mate er voor de doeleinden van de controle van de werkzaamheden van de interne auditfunctie gebruik kan worden gemaakt of van de interne auditors gebruik kan worden gemaakt om directe ondersteuning te verlenen;
– het gebruikmaken door de entiteit van serviceorganisaties en de wijze waarop de accountant controle-informatie kan verkrijgen over de opzet of werking van de door deze organisaties toegepaste interne beheersingsmaatregelen;
– het verwachte gebruik van tijdens voorgaande controles verkregen controle-informatie, zoals controle-informatie voortkomend uit risico-inschattingswerkzaamheden en uit toetsingen van interne beheersingsmaatregelen;
– het effect van informatietechnologie op de controlewerkzaamheden, met inbegrip van de beschikbaarheid van gegevens en het verwachte gebruik van auditsoftwaretoepassingen;
– de coördinatie van de verwachte reikwijdte van de controle en timing van de controlewerkzaamheden met eventuele beoordelingen van tussentijdse financiële informatie, alsmede het effect op de controle van de tijdens deze beoordelingen verkregen informatie;
– de beschikbaarheid van het personeel bij de cliënt en van gegevens.

Rapporteringsdoelstellingen, timing van de controle en aard van de communicatie

– het tijdschema van de entiteit voor de verslaggeving, zowel in tussentijdse als finale stadia;
– het organiseren van vergaderingen met het management en met de met governance belaste personen, teneinde de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden te bespreken;
– de bespreking met het management en de met governance belaste personen van de verwachte soort en timing van uit te brengen rapportages, alsmede van overige communicatie, zowel schriftelijk als mondeling, met inbegrip van de controleverklaring, managementletters en communicatie met de met governance belaste personen;
– de bespreking met het management van de verwachte communicatie inzake de stand van zaken van de controlewerkzaamheden in de loop van de opdracht;
– communicatie met accountants van groepsonderdelen betreffende de verwachte soort en timing van uit te brengen rapportages en overige communicatie in verband met de controle van groepsonderdelen;
– de verwachte aard en timing van communicatie tussen leden van het opdrachtteam, met inbegrip van de aard en timing van de teambesprekingen en de timing van de beoordeling van uitgevoerde werkzaamheden;
– de vraag of er eventuele andere communicatie wordt verwacht met derden, met inbegrip van wettelijke of contractuele rapporteringsverplichtingen die uit de controle voortvloeien.

Significante factoren, voorbereidende opdrachtactiviteiten en kennis verkregen uit andere opdrachten

– het bepalen van passende materialiteitsniveaus overeenkomstig Standaard 320[205], inclusief waar van toepassing:
  • het bepalen van de materialiteit voor groepsonderdelen en communicatie daarvan naar de accountants van de groepsonderdelen overeenkomstig Standaard 600[206];
  • de voorlopige identificatie van significante onderdelen en van materieel belang zijnde transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen.
– de voorlopige identificatie van deelgebieden waar een groter risico op een afwijking van materieel belang kan bestaan;
– het effect van het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten als geheel, voor de aansturing, het toezicht en de beoordeling;
– de wijze waarop de accountant de leden van het opdrachtteam erop wijst dat zij bij het verzamelen en evalueren van controle-informatie een onderzoekende houding moeten handhaven en een professioneel-kritische instelling moeten aannemen;
– uitkomsten van voorgaande controles waarbij de effectieve werking van de interne beheersing werd geëvalueerd, met inbegrip van de aard van geïdentificeerde tekortkomingen en de maatregelen die zijn genomen om deze te verhelpen;

[205] Standaard 320, *Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle*
[206] Standaard 600, *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)*, paragraaf 21, 22, 23 en 40(c).

– de bespreking van aangelegenheden die van invloed kunnen zijn op de controle, met medewerkers van de accountantseenheid die verantwoordelijk zijn voor het verlenen van andere diensten aan de entiteit;
– informatie waaruit de inzet van het management blijkt bij de opzet, implementatie en onderhoud van een degelijke interne beheersing, met inbegrip van informatie waaruit blijkt dat deze interne beheersing passend gedocumenteerd is;
– Veranderingen binnen het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, zoals veranderingen in de financiële verslaggevingsstandaarden, die significante nieuwe of herziene toelichtingen kunnen inhouden;
– het volume van de transacties, dat kan bepalen of het doelmatiger is dat de accountant op de interne beheersing steunt;
– het belang dat in de gehele entiteit aan de interne beheersing wordt gehecht om haar activiteiten op succesvolle wijze uit te voeren;
– Het proces dat (de processen die) management gebruikt om de toelichtingen vereist door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, inclusief de toelichtingen die informatie bevatten die wordt verkregen buiten het grootboek en de subadministraties, te identificeren en op te stellen.
– significante ontwikkelingen met betrekking tot bedrijfsactiviteiten die van invloed zijn op de entiteit, met inbegrip van wijzigingen in de informatietechnologie en in bedrijfsprocessen, wisseling van kernpersonen binnen het management, alsmede overnames, fusies en desinvesteringen;
– significante ontwikkelingen binnen de sector, zoals wijzigingen in sectorregelgeving en nieuwe financiële verslaggevingsvereisten;
– Andere significante ontwikkelingen zoals wijzigingen in het wetgevingskader die op de entiteit van invloed zijn.

Aard, timing en omvang van middelen

– de selectie van het opdrachtteam (met inbegrip van, indien noodzakelijk, de opdrachtkwaliteitsbeoordelaar) en de toewijzing van de controlewerkzaamheden aan de teamleden, inclusief de toewijzing van teamleden met een passende ervaring aan deelgebieden waar grotere risico's op een afwijking van materieel belang kunnen bestaan;
– opdrachtbudgettering, met inbegrip van de nodige tijd die moet worden gereserveerd voor deelgebieden waar grotere risico's op een afwijking van materieel belang kunnen bestaan.

315 risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1

Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant om de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten te identificeren en in te schatten.

Belangrijke uitgangspunten in deze Standaard

2

Standaard 200 behandelt de algehele doelstellingen van de accountant bij het uitvoeren van een controle van de financiële overzichten[207], inclusief het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie om het controlerisico terug te brengen tot een aanvaardbaar laag niveau.[208] Controlerisico is een functie van de risico's op een afwijking van materieel belang en het ontdekkingsrisico.[209] Standaard 200 legt uit dat de risico's op een afwijking van materieel belang op twee niveaus kunnen bestaan:[210] op het niveau van de financiële overzichten als geheel; en op het niveau van beweringen voor transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen.

3

Standaard 200 vereist dat de accountant professionele oordeelsvorming toepast bij het plannen en uitvoeren van een controle en dat de accountant een controle plant en uitvoert met een professioneelkritische instelling waarbij de accountant er rekening mee houdt dat er omstandigheden kunnen bestaan die ertoe leiden dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten.[211]

4

risico's op het niveau van de financiële overzichten kunnen een diepgaande invloed op de financiële overzichten als geheel hebben en kunnen een groot aantal beweringen beïnvloeden. Risico's op een

[207] Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstige de Standaarden.*
[208] Standaard 200, paragraaf 17.
[209] Standaard 200, paragraaf 13(c).
[210] Standaard 200, paragraaf A36.
[211] Standaard 200, paragraaf 15–16.

afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen bestaan uit twee componenten, inherent risico en interne beheersingsrisico:

- Inherent risico wordt beschreven als de vatbaarheid van een bewering met betrekking tot een transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting voor een afwijking die afzonderlijk of gezamenlijk met andere afwijkingen van materieel belang kan zijn, voordat er rekening wordt gehouden met de eventuele daarop betrekking hebbende interne beheersingsmaatregelen.
- Interne beheersingsrisico wordt beschreven als het risico dat een afwijking in een bewering met betrekking tot een transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting en die afzonderlijk of gezamenlijk met andere afwijkingen van materieel belang kan zijn, niet tijdig wordt voorkomen of gedetecteerd en gecorrigeerd door het interne beheersingssysteem van de entiteit.

5

Standaard 200 legt uit dat risico's op een afwijking van materieel belang worden ingeschat op het niveau van beweringen om de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden te bepalen die nodig zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.[212] Voor de geïdentificeerde risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen, vereist deze Standaard een afzonderlijke inschatting van het inherente risico en het interne beheersingsrisico. Zoals uitgelegd in Standaard 200, is het inherente risico hoger voor sommige beweringen en daarmee verband houdende transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen dan voor andere. De mate waarin het inherente risico varieert, wordt in deze Standaard aangeduid als het 'spectrum van inherent risico'.

6

Risico's op een afwijking van materieel belang die door de accountant zijn geïdentificeerd en ingeschat, omvatten zowel afwijkingen die het gevolg zijn van fouten als van fraude. Hoewel beide door deze Standaard worden behandeld, is de significantie van fraude zodanig dat verdere vereisten en leidraden zijn opgenomen in Standaard 240[213] met betrekking tot risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden voor het verkrijgen van informatie die wordt gebruikt om de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude te identificeren, in te schatten en daarop in te spelen.

7

Het risico-identificatie- en inschattingsproces van de accountant is iteratief en dynamisch. Het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het interne beheersingssysteem van de entiteit zijn onderling afhankelijk voor het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang. Bij het verwerven van het inzicht vereist door deze Standaard, kan sprake zijn van initiële verwachtingen van risico's, die verder kunnen worden verfijnd naarmate de accountant vordert met het risico-identificatie- en inschattingsproces. Bovendien vereisen deze Standaard en Standaard 330 van de accountant om de risico-inschattingen te herzien en om in te spelen op de gewijzigde risico's en om de verdere controlewerkzaamheden aan te passen. Dit gebeurt op basis van controle-informatie verkregen bij het uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden in overeenstemming met Standaard 330 of als nieuwe informatie wordt verkregen.

8

Standaard 330 vereist dat de accountant een algehele aanpak opzet en implementeert om op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten in te spelen.[214] Standaard 330 legt verder uit dat de inschatting door de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten en de algehele aanpak om hierop in te spelen, worden beïnvloed door het inzicht van de accountant in de interne beheersings-
omgeving. Standaard 330 vereist ook dat de accountant verdere controlewerkzaamheden opzet en uitvoert waarvan de aard, timing en omvang zijn gebaseerd op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen.[215]

Schaalbaarheid

9

Standaard 200 stelt dat sommige Standaarden schaalbaarheidsoverwegingen bevatten die de toepassing van de vereisten voor alle entiteiten illustreren, ongeacht of hun aard en omstandigheden minder of meer complex zijn.[216] Deze Standaard is bedoeld voor controles van alle entiteiten, ongeacht de omvang of complexiteit en de toepassingsgerichte teksten bevatten daarom, in voorkomend geval, specifieke overwegingen voor zowel minder als meer complexe entiteiten. Hoewel de

[212] Standaard 200, paragraaf A43a en Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's*, paragraaf 6.
[213] Standaard 240, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten.*
[214] Standaard 330, paragraaf 5.
[215] Standaard 330, paragraaf 6.
[216] Standaard 200, paragraaf A65a.

omvang van een entiteit een indicatie van de complexiteit ervan kan zijn, kunnen sommige kleinere entiteiten complex zijn en sommige grotere entiteiten minder complex zijn.

Ingangsdatum
10
Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstelling
11
De doelstelling van de accountant is het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of fouten, op het niveau van de financiële overzichten en op het niveau van beweringen, waardoor een basis wordt verkregen voor het opzetten en het implementeren van een aanpak om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang.

Definities

12
Voor de toepassing van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
a. *Beweringen* – al dan niet expliciete uitspraken met betrekking tot de opname, waardering, presentatie en toelichting van informatie in de financiële overzichten die inherent zijn aan de bevestiging door het management dat de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving zijn opgesteld. Beweringen worden door de accountant gebruikt om de verschillende soorten mogelijke afwijkingen die kunnen voorkomen te overwegen bij het identificeren, inschatten van en inspelen op de risico's op een afwijking van materieel belang. (Zie Par. A1)
b. *Bedrijfsrisico* – een risico dat voortkomt uit significante voorwaarden, gebeurtenissen, omstandigheden, handelingen of het achterwege laten van handelingen die een nadelig effect kunnen hebben op de mogelijkheid van een entiteit om haar doelstellingen te bereiken en de strategieën uit te voeren, of dat voortkomt uit het vaststellen van ongepaste doelstellingen en strategieën.
c. *Interne beheersingsmaatregelen* – beleidslijnen of procedures die een entiteit vaststelt om de beheersingsdoelstellingen van management of de met governance belaste personen te bereiken. In deze context: (Zie Par. A2 – A5)
i. beleidslijnen zijn uiteenzettingen over wat wel of niet binnen de entiteit dient te worden gedaan om de interne beheersing te bewerkstelligen. Dergelijke uiteenzettingen kunnen zijn gedocumenteerd, expliciet vermeld in mededelingen, of impliciet door handelingen en beslissingen;
ii. procedures zijn handelingen om beleidslijnen te implementeren.
d. *General IT controls* – interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de informatietechnologie (IT)-processen van de entiteit die de voortdurende goede werking van de IT-omgeving ondersteunen, inclusief de voortdurende effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot informatieverwerking en de integriteit van informatie (d.w.z. de volledigheid, nauwkeurigheid en geldigheid van informatie) in het informatiesysteem van de entiteit. Zie ook de definitie van IT-omgeving.
e. *Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot informatieverwerking* – Interne beheersingsmaatregelen in verband met de verwerking van informatie in IT-applicaties of handmatige informatieprocessen in het informatiesysteem van de entiteit die rechtstreeks inspelen op risico's voor de integriteit van informatie (d.w.z. de volledigheid, nauwkeurigheid en geldigheid van transacties en andere informatie). (Zie Par. A6)
f. *Inherente risicofactoren* – Kenmerken van gebeurtenissen of omstandigheden die de vatbaarheid voor afwijkingen, die het gevolg zijn van fraude of fouten, beïnvloeden van een bewering met betrekking tot een transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting, voordat rekening wordt gehouden met interne beheersingsmaatregelen. Dergelijke factoren kunnen kwalitatief of kwantitatief zijn en omvatten complexiteit, subjectiviteit, wijzigingen, onzekerheid of vatbaarheid voor afwijkingen als gevolg van tendentie bij het management of andere frauderisicofactoren[217] voor zover ze het inherente risico beïnvloeden. (Zie Par. A7 – A8)
g. *IT-omgeving* – De IT-applicaties en ondersteunende IT-infrastructuur, evenals de IT-processen en personeel betrokken bij die processen, die een entiteit gebruikt om bedrijfsactiviteiten te ondersteunen en bedrijfsstrategieën te bereiken. Voor de toepassing van deze Standaard geldt het volgende:
i. een IT-applicatie is een programma of een reeks programma's die worden gebruikt bij het initiëren, verwerken, vastleggen en rapporteren van transacties of informatie. IT-applicaties omvatten ook datawarehouses en rapportgenerators;

[217] Standaard 240, paragraaf A24–A27.

ii. de IT-infrastructuur omvat het netwerk, besturingssystemen en databases en hun gerelateerde hardware en software;
iii. de IT-processen zijn de processen van de entiteit om de toegang tot de IT-omgeving, programmawijzigingen of wijzigingen in de IT-omgeving en IT-activiteiten te beheren.

h. *Relevante beweringen* – Een bewering met betrekking tot een transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting is relevant wanneer voor die bewering een geïdentificeerd risico op een afwijking van materieel belang bestaat. De bepaling of een bewering een relevante bewering is, wordt gemaakt voordat rekening wordt gehouden met de eventuele daarop betrekking hebbende interne beheersingsmaatregelen (d.w.z. het inherente risico). (Zie Par. A9)

i. *risico's die voortkomen uit het gebruik van IT* – Vatbaarheid van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot informatieverwerking voor ineffectieve opzet of werking, of risico's voor de integriteit van informatie (d.w.z. de volledigheid, nauwkeurigheid en geldigheid van transacties en andere informatie) in het informatiesysteem van de entiteit als gevolg van ineffectieve opzet of werking van interne beheersingsmaatregelen in de IT-processen van de entiteit (zie IT-omgeving).

j. *Risico-inschattingswerkzaamheden* – De controlewerkzaamheden die zijn opgezet en uitgevoerd om de risico's op een afwijking van materieel belang, als gevolg van fraude of fouten, te identificeren en in te schatten op het niveau van de financiële overzichten en op het niveau van beweringen.

k. *Significante transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting* – Een transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting waarvoor er een of meer relevante beweringen zijn.

l. *Significant risico* – Een geïdentificeerd risico op een afwijking van materieel belang: (Zie Par. A10)
i. waarvoor de inschatting van het inherente risico dicht bij de bovengrens van het spectrum van inherent risico is vanwege de mate waarin inherente risicofactoren de combinatie van de waarschijnlijkheid dat een afwijking voorkomt en de orde van grootte van de potentiële afwijking indien die afwijking zich zou voordoen, beïnvloeden; of
ii. dat moet worden behandeld als een significant risico in overeenstemming met de vereisten van andere Standaarden.[218]

m. *Systeem van interne beheersing* – Het systeem dat is ontworpen, geïmplementeerd en onderhouden door de met governance belaste personen, management en ander personeel om een redelijke mate van zekerheid te verschaffen over het bereiken van de doelstellingen van een entiteit met betrekking tot de betrouwbaarheid van financiële verslaggeving, effectiviteit en efficiëntie van activiteiten en naleving van de van toepassing zijnde wet- en regelgeving. Voor de toepassing van de Standaarden bestaat het interne beheersingssysteem uit vijf onderling verbonden componenten:
i. interne beheersingsomgeving;
ii. het risico-inschattingsproces van de entiteit;
iii. het proces van de entiteit om het interne beheersingssysteem te monitoren;
iv. het informatiesysteem en communicatie; en
v. interne beheersingsactiviteiten.

Vereisten

Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden

13

De accountant dient risico-inschattingswerkzaamheden op te zetten en uit te voeren om controle-informatie te verkrijgen die een geschikte basis biedt voor: (Zie Par. A11 – A18)
a. de identificatie en inschatting van risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of fouten, op het niveau van de financiële overzichten en beweringen; en
b. de opzet van verdere controlewerkzaamheden in overeenstemming met Standaard 330.

De accountant dient risico-inschattingswerkzaamheden op te zetten en uit te voeren op een manier die geen tendentie vertoont naar alleen het verkrijgen van controle-informatie die bevestigend kan zijn of juist naar het uitsluiten van controle-informatie die mogelijk tegenstrijdig is. (Zie Par. A14)

14

De risico-inschattingswerkzaamheden omvatten het volgende: (Zie Par. A19 – A21)
a. verzoeken om inlichtingen bij het management en bij andere geschikte personen binnen de entiteit, inclusief personen binnen de interne auditfunctie (als de functie bestaat); (Zie Par. A22 – A26)
b. cijferanalyses; (Zie Par. A27 – A31)
c. waarneming en inspectie. (Zie Par. A32 – A36)

Informatie uit andere bronnen

15

Bij het verkrijgen van controle-informatie in overeenstemming met paragraaf 13 dient de accountant informatie in overweging te nemen van: (Zie Par. A37 – A38)

[218] Standaard 240, paragraaf 28 en Standaard 550, *Verbonden partijen*, paragraaf 18.

a. de werkzaamheden van de accountant met betrekking tot aanvaarding of continuering van de cliëntrelatie of de controle-opdracht; en
b. indien van toepassing, andere opdrachten die door de opdrachtpartner voor de entiteit zijn uitgevoerd.

16

Wanneer de accountant voornemens is informatie te gebruiken die is verkregen uit eerdere ervaringen van de accountant met de entiteit en uit controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd in eerdere controles, dient de accountant te evalueren of dergelijke informatie relevant en betrouwbaar blijft als controle-informatie voor de lopende controle. (Zie Par. A39 – A41)

Bespreking opdrachtteam

17

De opdrachtpartner en andere kernleden van het opdrachtteam bespreken de toepassing van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de vatbaarheid van de financiële overzichten van de entiteit voor een afwijking van materieel belang. (Zie Par. A42 – A47)

18

Wanneer er leden van het opdrachtteam niet betrokken zijn bij de bespreking van het opdrachtteam, dient de opdrachtpartner te bepalen welke aangelegenheden aan die leden moeten worden meegedeeld.

Het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het interne beheersingssysteem van de entiteit

(Zie Par. A48 – A49)

Inzicht in de entiteit en haar omgeving en het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving

(Zie Par. A50 – A55)

19

De accountant dient risico-inschattingswerkzaamheden uit te voeren om inzicht te verwerven in:
a. de volgende aspecten van de entiteit en haar omgeving:
   i. de organisatiestructuur, eigendom en governance van de entiteit en haar bedrijfsmodel, inclusief de mate waarin het bedrijfsmodel het gebruik van IT integreert; (Zie Par. A56 – A67)
   ii. sector, regelgevende en andere externe factoren; (Zie Par. A68 – A73) en
   iii. de maatstaven die intern en extern zijn gebruikt om de financiële prestaties van de entiteit te beoordelen. (Zie Par. A74 – A81)
b. het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de grondslagen voor financiële verslaggeving van de entiteit en de redenen voor eventuele wijzigingen daarin; (Zie Par. A82 – A84) en
c. hoe inherente risicofactoren de vatbaarheid van beweringen voor afwijkingen beïnvloeden en de mate waarin zij dit doen bij het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, op basis van de onder (a) en (b) verworven inzichten. (Zie Par. A85 – A89)

20

De accountant dient te evalueren of de grondslagen voor financiële verslaggeving van de entiteit passend en consistent zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Inzicht in de componenten van het interne beheersingssysteem van de entiteit

(Zie Par. A90 – A95)

Interne beheersingsomgeving, het risico-inschattingsproces van de entiteit en het proces van de entiteit om het interne beheersingssysteem te monitoren

(Zie Par. A96 – A98)

Interne beheersingsomgeving

21

De accountant dient door het uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden inzicht te verwerven in de interne beheersingsomgeving die relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten, door: (Zie Par. A99 – A100)
a. inzicht te verwerven in de interne beheersingsmaatregelen, processen en structuren die betrekking hebben op: (Zie Par. A101 – A102)
   i. hoe de verantwoordelijkheden van het management om toezicht uit te oefenen worden uitgedragen, zoals de cultuur van de entiteit en de toewijding van het management aan integriteit en ethische waarden;
   ii. wanneer de met governance belaste personen afgezonderd zijn van het management, de onafhankelijkheid van en toezicht op het interne beheersingssysteem van de entiteit door de met governance belaste personen;

iii. de toewijzing door de entiteit van bevoegdheden en verantwoordelijkheden;
iv. hoe de entiteit competente personen aantrekt, ontwikkelt en behoudt;
v. hoe de entiteit personen verantwoording laat afleggen over hun verantwoordelijkheden bij het nastreven van de doelstellingen van het interne beheersingssysteem; en

b. te evalueren of: (Zie Par. A103 – A108)
i. management, met het toezicht van de met governance belaste personen, een cultuur van eerlijkheid en ethisch gedrag heeft gecreëerd en gehandhaafd;
ii. de interne beheersingsomgeving een geschikte basis verschaft voor de andere componenten van het interne beheersingssysteem van de entiteit gezien de aard en complexiteit van de entiteit; en
iii. tekortkomingen in de interne beheersing die zijn geïdentificeerd in de interne beheersingsomgeving de andere componenten van het interne beheersingssysteem van de entiteit ondermijnen.

Het risico-inschattingsproces van de entiteit

22

De accountant dient door het uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden inzicht te verwerven in het risico-inschattingsproces van de entiteit dat relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten, door:

a. inzicht te verwerven in het proces van de entiteit voor: (Zie Par. A109 – A110)
i. het identificeren van bedrijfsrisico's die relevant zijn voor de doelstellingen van de financiële verslaggeving; (Zie Par. A62)
ii. het inschatten van de significantie van die risico's, inclusief de waarschijnlijkheid dat deze voorkomen; en
iii. het inspelen op die risico's; en

b. te evalueren of het risico-inschattingsproces van de entiteit geschikt is voor de omstandigheden van de entiteit gezien de aard en complexiteit van de entiteit. (Zie Par. A111 – A113)

23

Als de accountant risico's op een afwijking van materieel belang identificeert die het management niet heeft geïdentificeerd, dient de accountant:

a. te bepalen of dergelijke risico's van een soort zijn waarvan de accountant verwacht dat deze geïdentificeerd worden door het risico-inschattingsproces van de entiteit en, zo ja, inzicht te verwerven in de reden dat het risico-inschattingsproces van de entiteit dergelijke risico's op een afwijking van materieel belang niet heeft geïdentificeerd; en

b. de implicaties voor de evaluatie van de accountant in paragraaf 22(b) te overwegen.

Het proces van de entiteit om het interne beheersingssysteem te monitoren

24

De accountant dient door het uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden inzicht te verwerven in het proces van de entiteit voor het monitoren van het interne beheersingssysteem dat relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten, door: (Zie Par. A114 – A115)

a. inzicht te verwerven in die aspecten van het proces van de entiteit die betrekking hebben op:
i. voortdurende en afzonderlijke evaluaties voor het monitoren van de effectiviteit van interne beheersingsmaatregelen en de identificatie en het herstel van geïdentificeerde tekortkomingen in de interne beheersing; (Zie Par. A116 – A117) en
ii. de interne auditfunctie van de entiteit, indien aanwezig, inclusief de aard, verantwoordelijkheden en activiteiten; (Zie Par. A118)

b. inzicht te verwerven in de bronnen van de informatie die gebruikt worden in het proces van de entiteit om het interne beheersingssysteem te monitoren en de basis waarop management de informatie als voldoende betrouwbaar voor het doel overweegt; (Zie Par. A119 – A120) en

c. te evalueren of het proces voor het monitoren van het interne beheersingssysteem van de entiteit geschikt is gezien de aard en complexiteit van de entiteit. (Zie Par. A121 – A122)

Informatiesysteem en communicatie en interne beheersingsactiviteiten

(Zie Par. A123 – A130)

Informatiesysteem en communicatie

25

De accountant dient door middel van risico-inschattingswerkzaamheden inzicht te verwerven in het informatiesysteem en de communicatie van de entiteit die relevant zijn voor het opstellen van de financiële overzichten, door: (Zie Par. A131)

a. inzicht te verwerven in de informatieverwerkingsactiviteiten van de entiteit, inclusief gegevens en informatie, de benodigde middelen voor dergelijke activiteiten en de beleidslijnen die voor significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen definiëren: (Zie Par. A132 – A143)
i. hoe informatie door het informatiesysteem van de entiteit verwerkt wordt, inclusief hoe:
• transacties worden geïnitieerd, en hoe informatie daarover wordt vastgelegd, verwerkt,

gecorrigeerd indien nodig, opgenomen in het grootboek en gerapporteerd in de financiële overzichten; en
- informatie over gebeurtenissen en omstandigheden, anders dan transacties, wordt vastgelegd, verwerkt en toegelicht in de financiële overzichten.

ii. de administratieve vastleggingen, specifieke rekeningen in de financiële overzichten en andere ondersteunende vastleggingen met betrekking tot de informatiestromen in het informatiesysteem;
iii. het proces van financiële verslaggeving dat is gebruikt om de financiële overzichten van de entiteit, inclusief toelichtingen, op te stellen; en
iv. de middelen van de entiteit, inclusief de IT-omgeving, relevant voor (a)(i) tot (a)(iii) hierboven;

b. inzicht te verwerven in hoe de entiteit significante aangelegenheden communiceert die het opstellen van de financiële overzichten en gerelateerde rapporteringsverantwoordelijkheden in het informatiesysteem en andere componenten van het interne beheersingssysteem ondersteunen: (Zie Par. A144 – A145)
   i. tussen mensen binnen de entiteit, inclusief hoe financiële verslaggevingstaken en verantwoordelijkheden worden gecommuniceerd;
   ii. tussen management en de met governance belaste personen; en
   iii. met externe partijen, zoals die met regelgevende of toezichthoudende instanties; en
c. te evalueren of het informatiesysteem van de entiteit en de communicatie op gepaste wijze het opstellen van de financiële overzichten van de entiteit in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving ondersteunen. (Zie Par. A146)

Interne beheersingsactiviteiten
26
De accountant dient inzicht te verwerven in de component 'interne beheersingsactiviteiten' door middel van uitvoering van risico-inschattingswerkzaamheden, door: (Zie Par. A147 – A157)
a. het identificeren van interne beheersingsmaatregelen die inspelen op risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen in de component 'interne beheersingsactiviteiten' als volgt:
   i. interne beheersingsmaatregelen die inspelen op een risico dat is bepaald als een significant risico; (Zie Par. A158 – A159)
   ii. interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot journaalboekingen, inclusief niet-standaard journaalboekingen die worden gebruikt om niet-terugkerende, ongebruikelijke transacties of aanpassingen vast te leggen; (Zie Par. A160 – A161)
   iii. interne beheersingsmaatregelen waarvoor de accountant van plan is de effectieve werking te toetsen bij het bepalen van de aard, timing en omvang van gegevensgerichte werkzaamheden, waaronder interne beheersingsmaatregelen die inspelen op risico's waarvoor gegevensgerichte werkzaamheden alleen geen voldoende en geschikte controle-informatie bieden; (Zie Par. A162 – A164) en
   iv. andere interne beheersingsmaatregelen waarvan de accountant overweegt dat deze geschikt zijn om de accountant in staat te stellen de doelstellingen van paragraaf 13 te bereiken met betrekking tot risico's op het niveau van beweringen, op basis van de professionele oordeelsvorming van de accountant. (Zie Par. A165)
b. gebaseerd op de onder (a) geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen, het identificeren van de IT-applicaties en de andere aspecten van de IT-omgeving van de entiteit die onderhevig zijn aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT; (Zie Par. A166 – A172)
c. voor dergelijke IT-applicaties en andere aspecten van de IT-omgeving geïdentificeerd in (b), het identificeren van: (Zie Par. A173 – A174)
   i. de bijbehorende risico's die voortkomen uit het gebruik van IT; en
   ii. de general IT-controls van de entiteit die inspelen op dergelijke risico's; en
d. voor elke interne beheersingsmaatregel onder (a) of (c) (ii): (Zie Par. A175 – A181)
   i. te evalueren of de interne beheersingsmaatregel effectief is opgezet om in te spelen op het risico op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen, of effectief is opgezet om de werking van andere interne beheersingsmaatregelen te ondersteunen; en
   ii. te bepalen of de interne beheersingsmaatregel is geïmplementeerd door het uitvoeren van werkzaamheden in aanvulling op verzoeken om inlichtingen bij het personeel van de entiteit.

Tekortkomingen binnen het interne beheersingssysteem van de entiteit
27
Gebaseerd op de evaluatie door de accountant van elk van de componenten van het interne beheersingssysteem van de entiteit, dient de accountant te bepalen of een of meer tekortkomingen in de interne beheersing zijn geïdentificeerd. (Zie Par. A182 – A183)

Het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang

Het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang

(Zie Par. A184 – A185)

Identificeren van risico's op een afwijking van materieel belang
28
De accountant dient de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en te bepalen of deze bestaan op: (Zie Par. A186 – A192)
a. het niveau van de financiële overzichten; (Zie Par. A193 – A200) of
b. het niveau van beweringen voor transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen. (Zie Par. A201)
29
De accountant dient de relevante beweringen en de bijbehorende significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen te bepalen. (Zie Par. A202 – A204)

Het inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten
30
Voor geïdentificeerde risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten, dient de accountant de risico's in te schatten en: (Zie Par. A193 – A200)
a. te bepalen of dergelijke risico's de inschatting van risico's op het niveau van beweringen beïnvloeden; en
b. de aard en omvang van hun diepgaande invloed op de financiële overzichten te evalueren.

Inschatting van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen

Inschatting van het inherente risico
(Zie Par. A205 – A217)
31
Voor geïdentificeerde risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen, dient de accountant het inherente risico in te schatten door de waarschijnlijkheid en de orde van grootte van een afwijking in te schatten. Daarbij dient de accountant rekening te houden met hoe en in welke mate:
a. inherente risicofactoren de vatbaarheid van relevante beweringen voor afwijkingen beïnvloeden; en
b. de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten de inschatting van inherent risico voor risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen beïnvloeden. (Zie Par. A215 – A216)
32
De accountant dient te bepalen of de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang significante risico's zijn. (Zie Par. A218 – A221)
33
De accountant dient te bepalen of gegevensgerichte werkzaamheden alleen niet voldoende en geschikte controle-informatie kunnen verschaffen voor de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen. (Zie Par. A222 – A225)

Inschatting van het interne beheersingsrisico
34
Als de accountant van plan is de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen te toetsen, dient de accountant het interne beheersingsrisico in te schatten. Als de accountant niet van plan is om de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen te toetsen, dient zijn inschatting van het interne beheersingsrisico zodanig te zijn dat de inschatting van het risico op een afwijking van materieel belang hetzelfde is als de inschatting van het inherente risico. (Zie Par. A226 – A229)

Evalueren van de controle-informatie verkregen uit de risico-inschattingswerkzaamheden
35
De accountant dient te evalueren of de controle-informatie verkregen uit de risico-inschattingswerkzaamheden een geschikte basis verschaft voor de identificatie en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang. Zo niet, dan dient de accountant aanvullende risico-inschattingswerkzaamheden uit te voeren totdat controle-informatie is verkregen om een dergelijke basis te verschaffen. Bij het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang, dient de accountant rekening te houden met alle controle-informatie verkregen uit de risico-inschattingswerkzaamheden, hetzij bevestigend of tegenstrijdig met beweringen van het management. (Zie Par. A230 – A232)

Transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen die niet significant zijn, maar die wel van materieel belang zijn
36
Voor van materieel belang zijnde transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen die niet als

significante transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen zijn vastgesteld, dient de accountant te evalueren of deze classificatie nog steeds passend is. (Zie Par. A233 – A235)

Herziening van de risico-inschatting
37
Als de accountant nieuwe informatie verkrijgt die niet consistent is met de controle-informatie waarop de accountant oorspronkelijk de identificatie of inschattingen van de risico's op een afwijking van materieel belang baseerde, dient de accountant de identificatie of inschatting te herzien. (Zie Par. A236)

Documentatie
38
De accountant dient in de controledocumentatie op te nemen:[219] (Zie Par. A237 – A241)
a. de bespreking binnen het opdrachtteam en de significante beslissingen die zijn genomen;
b. de belangrijke elementen van het verworven inzicht van de accountant in overeenstemming met paragrafen 19, 21, 22, 24 en 25; de informatiebronnen waaruit het inzicht van de accountant is verkregen; en de uitgevoerde risico-inschattingswerkzaamheden;
c. de evaluatie van de opzet van geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen, en de bepaling of dergelijke interne beheersingsmaatregelen geïmplementeerd zijn in overeenstemming met de vereisten in paragraaf 26; en
d. de geïdentificeerde en ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten en op het niveau van beweringen, inclusief significante risico's en risico's waarvoor gegevensgerichte werkzaamheden alleen niet voldoende en geschikte controle-informatie kunnen verschaffen, en de redenering voor de significante oordeelsvormingen die gemaakt zijn.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Definities
(Zie Par. 12)

Beweringen
(Zie Par. 12(a))
A1
Categorieën van beweringen worden bij het identificeren, inschatten en inspelen op de risico's op een afwijking van materieel belang door accountants gebruikt om de verschillende soorten potentiële afwijkingen van materieel belang te overwegen. Voorbeelden van deze categorieën beweringen worden beschreven in paragraaf A190. De beweringen verschillen van de schriftelijke bevestigingen vereist door Standaard 580[220] om bepaalde aangelegenheden te bevestigen of andere controle-informatie te ondersteunen.

Interne beheersingsmaatregelen
(Zie Par. 12(c))
A2
Interne beheersingsmaatregelen zijn ingebed in de componenten van het interne beheersingssys-teem van de entiteit.
A3
Beleidslijnen worden geïmplementeerd door de handelingen van het personeel binnen de entiteit, of door de terughoudendheid van het personeel om handelingen te ondernemen die in strijd zouden zijn met dergelijke beleidslijnen.
A4
Procedures kunnen verplicht worden gesteld door formele documentatie of andere communicatie door het management of de met governance belaste personen, of kunnen bepaald worden door de cultuur van de entiteit zonder dat er sprake is van een verplichting. Procedures kunnen worden af-gedwongen door de acties die worden toegestaan door de door de entiteit gebruikte IT-applicaties of andere aspecten van de IT-omgeving van de entiteit.
A5
Interne beheersingsmaatregelen kunnen direct of indirect zijn. Directe interne beheersingsmaatregelen zijn interne beheersingsmaatregelen die nauwkeurig genoeg zijn om in te spelen op risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen. Indirecte interne beheersingsmaatrege-len zijn interne beheersingsmaatregelen die directe interne beheersingsmaatregelen ondersteunen.

[219] Standaard 230, *Controledocumentatie*, paragraaf 8–11 en A6–A7.
[220] Standaard 580, *Schriftelijke bevestigingen.*

Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot informatieverwerking
(Zie Par. 12(e))
A6
risico's voor de integriteit van informatie zijn het gevolg van vatbaarheid voor een ineffectieve implementatie van de informatiebeleidslijnen van de entiteit; dit zijn beleidslijnen die de informatie-stromen, vastleggingen en processen inzake financiële verslaggeving in het informatiesysteem van de entiteit definiëren. Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot informatieverwerking zijn procedures die effectieve implementatie van de informatiebeleidslijnen van de entiteit ondersteunen. Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot informatieverwerking kunnen geautomatiseerd zijn (d.w.z. ingebed in IT-applicaties) of handmatig (bijvoorbeeld interne beheersings-maatregelen met betrekking tot in- of uitvoer) en kunnen steunen op andere interne beheersings-maatregelen, waaronder andere interne beheersmaatregelen met betrekking tot informatieverwerking of general IT controls.

Inherente risicofactoren
(Zie Par. 12(f))
Bijlage 2 bevat verdere overwegingen met betrekking tot het verwerven van inzicht in inherente risicofactoren.

A7
Inherente risicofactoren kunnen kwalitatief of kwantitatief zijn en de vatbaarheid van beweringen voor afwijkingen beïnvloeden. Kwalitatieve inherente risicofactoren met betrekking tot het opstellen van informatie, vereist door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, omvatten:
- complexiteit;
- subjectiviteit;
- wijzigingen;
- onzekerheid; of
- vatbaarheid voor afwijkingen als gevolg van tendentie bij het management of andere frauderisico-factoren voor zover ze het inherente risico beïnvloeden.

A8
Andere inherente risicofactoren, die van invloed zijn op de vatbaarheid van een bewering met betrekking tot een transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting voor een afwijking kunnen omvatten:
- de kwantitatieve of kwalitatieve significantie van de transactiestroom, het rekeningsaldo of de toelichting; of
- de hoeveelheid of een gebrek aan uniformiteit in de samenstelling van de elementen die moeten worden verwerkt via de transactiestroom of het rekeningsaldo, of weergegeven in de toelichting.

Relevante beweringen
(Zie Par. 12(h))
A9
Een risico op een afwijking van materieel belang kan betrekking hebben op meer dan één bewering, in welk geval alle beweringen waarop een dergelijk risico betrekking heeft, relevante beweringen zijn. Als een bewering geen geïdentificeerd risico heeft op een afwijking van materieel belang, dan is het geen relevante bewering.

Significant risico
(Zie Par. 12(l))
A10
Significantie kan worden omschreven als het relatieve belang van een aangelegenheid en wordt ingeschat door de accountant in de context waarin de aangelegenheid wordt overwogen. Significantie kan worden overwogen door na te gaan in hoeverre inherente risicofactoren van invloed zijn op de waarschijnlijkheid dat een afwijking voorkomt en de orde van grootte van de potentiële afwijking indien die afwijking zou voorkomen.

Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden
(Zie Par. 13–18)
A11
De risico's op een afwijking van materieel belang die moeten worden geïdentificeerd en ingeschat, omvatten zowel die welke het gevolg zijn van fraude als die welke het gevolg zijn van fouten en beide worden in deze Standaard behandeld. De significantie van fraude is echter zodanig dat verdere vereisten en leidraden zijn opgenomen in Standaard 240 met betrekking tot risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden om informatie te verkrijgen die wordt gebruikt om de risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van

fraude te identificeren en in te schatten.[221] Bovendien bieden de volgende Standaarden nadere vereisten en leidraden voor het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang met betrekking tot specifieke aangelegenheden of omstandigheden:

- Standaard 540[222] met betrekking tot schattingen;
- Standaard 550[223] met betrekking tot relaties en transacties met verbonden partijen;
- Standaard 570[224] met betrekking tot continuïteit; en
- Standaard 600[225] met betrekking tot financiële overzichten van de groep.

A12
Een professioneel-kritische instelling is noodzakelijk voor de kritische evaluatie van verzamelde controle-informatie bij het uitvoeren van de risico-inschattingswerkzaamheden. Deze instelling helpt de accountant alert te blijven voor controle-informatie die geen tendentie vertoont naar alleen het bevestigen van het bestaan van risico's of juist naar het uitsluiten van tegenstrijdige informatie over het bestaan van risico's. Een professioneel-kritische instelling is een houding die door de accountant vereist wordt wanneer professionele oordeelsvormingen worden gemaakt die vervolgens de basis vormen voor de handelingen van de accountant. De accountant past professionele oordeelsvorming toe bij controle-informatie om te bepalen of die een geschikte basis verschaft voor risico-inschatting.
A13
De accountant past professionele oordeelsvorming toe om de omvang van het vereiste inzicht te bepalen. Het belangrijkste aandachtspunt van de accountant is of het verworven inzicht volstaat om aan de in deze Standaard vermelde doelstelling te voldoen. Het algehele inzicht dat de accountant nodig heeft is minder diepgaand dan het inzicht dat het management bezit bij het leiden van de entiteit.

Waarom het verkrijgen van controle-informatie op een niet-tendentieuze manier belangrijk is
(Zie Par. 13)
A14
Het opzetten en uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden om controle-informatie te verkrijgen ter ondersteuning van de identificatie en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang op een niet-tendentieuze manier kan de accountant helpen bij het identificeren van mogelijk tegenstrijdige informatie. Dit kan de accountant helpen bij het uitoefenen van een professioneel-kritische instelling bij het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang.

Bronnen van controle-informatie
(Zie Par. 13)
A15
Risico-inschattingswerkzaamheden opzetten en uitvoeren om op een niet tendentieuze manier controle-informatie te verkrijgen kan bestaan uit het verkrijgen van informatie uit meerdere bronnen binnen en buiten de entiteit. De accountant hoeft echter niet een uitputtende zoekopdracht uit te voeren om alle mogelijke bronnen van controle-informatie te identificeren. Naast informatie uit andere bronnen[226], kunnen informatiebronnen voor risico-inschattingswerkzaamheden omvatten:

- interacties met het management, de met governance belaste personen en ander personeel van de entiteit op sleutelposities, zoals interne auditors;
- bepaalde externe partijen zoals regelgevers of toezichthouders, ongeacht of de informatie direct of indirect is verkregen;
- openbaar beschikbare informatie over de entiteit, bijvoorbeeld door de entiteit uitgegeven persberichten, informatie voor analisten of vergaderingen van investeerdersgroepen, analistenrapporten of informatie over handelsactiviteiten.

Ongeacht de informatiebron houdt de accountant rekening met de relevantie en betrouwbaarheid van de informatie die moet worden gebruikt als controle-informatie in overeenstemming met Standaard 500.[227]

Schaalbaarheid
(Zie Par. 13)
A16
De aard en omvang van risico-inschattingswerkzaamheden zullen variëren op basis van de aard en omstandigheden van de entiteit (bijvoorbeeld mate waarin de beleidslijnen, procedures, processen en

[221] Standaard 240, paragraaf 13–2838.
[222] Standaard 540, *De controle van schattingen en toelichtingen daarop.*
[223] Standaard 550, *Verbonden partijen.*
[224] Standaard 570, *Continuïteit.*
[225] Standaard 600, *Speciale overwegingen – Controles van financiële overzichten van de groep (inclusief het werk van groepsaccountants).*
[226] Zie paragraaf A37 en A38.
[227] Standaard 500, *Controle-informatie*, paragraaf 7.

systemen van de entiteit geformaliseerd zijn). De accountant past professionele oordeelsvorming toe om de aard en omvang van de risico-inschattingswerkzaamheden die moeten worden uitgevoerd om aan de vereisten van deze Standaard te voldoen, te bepalen.

A17

Hoewel de mate waarin de beleidslijnen, procedures, processen en systemen van een entiteit zijn geformaliseerd kan variëren, wordt van de accountant nog steeds vereist om het inzicht te verwerven in overeenstemming met paragrafen 19, 21, 22, 24, 25 en 26.

Voorbeelden

Sommige entiteiten, waaronder minder complexe entiteiten, en met name door de eigenaar bestuurde entiteiten, hebben wellicht geen gestructureerde processen en systemen opgezet (bijvoorbeeld een risico-inschattingsproces of een proces om het systeem van interne beheersing te monitoren) of hebben mogelijk processen of systemen vastgesteld met beperkte documentatie of gebrek aan consistentie bij de uitvoering. Ook wanneer in dergelijke systemen en processen formalisering ontbreekt, kan de accountant nog steeds risico-inschattingswerkzaamheden uitvoeren door waarneming en verzoek om inlichtingen.

Van andere, doorgaans complexere entiteiten, wordt verwacht dat ze meer geformaliseerde en gedocumenteerde beleidslijnen en procedures hebben. De accountant kan dergelijke documentatie gebruiken bij het uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden.

A18

De aard en omvang van risico-inschattingswerkzaamheden die moeten worden uitgevoerd bij de eerste keer dat een opdracht wordt uitgevoerd, kunnen uitgebreider zijn dan werkzaamheden voor een doorlopende opdracht. In opvolgende verslagperiodes kan de accountant zich richten op veranderingen die zich sinds de voorgaande verslagperiode hebben voorgedaan.

Soorten risico-inschattingswerkzaamheden

(Zie Par. 14)

A19

Standaard 500[228] licht de soorten controlewerkzaamheden toe die kunnen worden uitgevoerd bij het verkrijgen van controle-informatie uit risico-inschattingswerkzaamheden en verdere controlewerkzaamheden. De aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden kunnen worden beïnvloed door het feit dat sommige van de administratieve gegevens en andere informatie mogelijk alleen beschikbaar zijn in elektronische vorm of alleen op bepaalde momenten.[229] De accountant kan gegevensgerichte controles of toetsingen van interne beheersingsmaatregelen uitvoeren, in overeenstemming met Standaard 330, gelijktijdig met risico inschattingswerkzaamheden wanneer dit efficiënt is om te doen. Verkregen controle-informatie die de identificatie en inschatting van risico's op een afwijking van materieel belang ondersteunt kan ook de detectie van afwijkingen op het niveau van beweringen of de evaluatie van de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen ondersteunen.

A20

Hoewel van de accountant vereist wordt om alle in paragraaf 14 beschreven risico-inschattingswerkzaamheden uit te voeren bij het verwerven van het vereiste inzicht in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het interne beheersingssysteem van de entiteit (zie paragrafen 19–26), wordt van de accountant niet vereist om ze allemaal uit te voeren voor elk onderdeel van dat inzicht. Andere werkzaamheden kunnen worden uitgevoerd wanneer de te verkrijgen informatie nuttig kan zijn bij het identificeren van risico's op afwijkingen van materieel belang. Voorbeelden van dergelijke werkzaamheden kunnen het verzoeken om inlichtingen zijn bij de externe juridisch adviseur of externe toezichthouders van de entiteit, of van waarderingsdeskundigen die de entiteit heeft ingezet.

Geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken

(Zie Par. 14)

A21

Gebruikmakend van geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken, kan de accountant algemene risico-inschattingswerkzaamheden uitvoeren op grote aantallen gegevens (van het grootboek, subgrootboeken of andere operationele gegevens) alsmede voor analyse, herberekeningen, het opnieuw uitvoeren of aansluitingen.

Verzoeken om inlichtingen bij het management en anderen binnen de entiteit

(Zie Par. 14(a))

Waarom verzoeken om inlichtingen worden gedaan bij het management en anderen binnen de entiteit

[228] Standaard 500, paragraaf A14–A17 en A21–A25.
[229] Standaard 500, paragraaf A12.

A22
Informatie ter ondersteuning van een geschikte basis voor de identificatie en inschatting van risico's en het opzetten van verdere controlewerkzaamheden, kan worden verkregen door de accountant door middel van verzoeken om inlichtingen bij het management en degenen die verantwoordelijk zijn voor financiële verslaggeving.

A23
Verzoeken om inlichtingen bij het management, degenen die verantwoordelijk zijn voor de financiële verslaggeving, andere geschikte personen binnen de entiteit en andere werknemers met verschillende bevoegdheidsniveaus kunnen de accountant verschillende perspectieven bieden bij het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang.
Voorbeelden
- Verzoeken om inlichtingen gericht aan de met governance belaste personen kunnen de accountant helpen inzicht te verwerven in de mate van toezicht door de met governance belaste personen op het opstellen van de financiële overzichten door het management. Standaard 260[230] onderkent het belang van effectieve wederzijdse communicatie om de accountant te helpen in dit verband informatie te verkrijgen van de met governance belaste personen.
- Verzoeken om inlichtingen bij werknemers die verantwoordelijk zijn voor het initiëren, verwerken of vastleggen van complexe of ongebruikelijke transacties kunnen de accountant helpen bij het evalueren in welke mate de keuze en toepassing van bepaalde grondslagen voor financiële verslaggeving passend zijn.
- Verzoeken om inlichtingen bij de interne juridische adviseur kunnen informatie verstrekken over aangelegenheden als rechtszaken, de naleving van wet- en regelgeving, kennis van fraude of vermoede fraude die de entiteit beïnvloedt, garanties, verplichtingen na verkoop, overeenkomsten (zoals joint ventures) met zakenpartners en de betekenis van contractuele bepalingen.
- Verzoeken om inlichtingen bij marketing- of verkooppersoneel kunnen informatie verschaffen over wijzigingen in de marketingstrategieën van de entiteit, verkooptrends of contractuele overeenkomsten met de klanten.
- Verzoeken om inlichtingen gericht op de risicomanagementfunctie (of verzoeken om inlichtingen aan personen die dergelijke rollen uitvoeren) kunnen informatie verschaffen over operationele en wettelijke risico's die van invloed kunnen zijn op de financiële verslaggeving.
- Verzoeken om inlichtingen gericht aan IT-personeel kunnen informatie verschaffen over systeemwijzigingen, falen van systeem- of interne beheersing, of andere IT-gerelateerde risico's.

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector
A24
Bij verzoeken om inlichtingen bij personen die informatie kunnen hebben die waarschijnlijk zal helpen bij het identificeren van risico's op een afwijking van materieel belang, kunnen accountants van entiteiten in de publieke sector informatie verkrijgen van aanvullende bronnen zoals van de accountants die betrokken zijn bij doelmatigheids- of andere controles met betrekking tot de entiteit.

Verzoeken om inlichtingen bij de interne auditfunctie
Bijlage 4 bevat overwegingen voor het verwerven van inzicht in de interne auditfunctie van een entiteit.

Waarom verzoeken om inlichtingen worden gesteld bij de interne auditfunctie (als de functie bestaat)
A25
Als een entiteit een interne auditfunctie heeft, kunnen verzoeken om inlichtingen bij de juiste personen binnen de interne auditfunctie de accountant helpen bij het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving en het systeem van interne beheersing van de entiteit bij het identificeren en inschatten van risico's.

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector
A26
Accountants van entiteiten in de publieke sector hebben vaak extra verantwoordelijkheden met betrekking tot interne beheersing en naleving van de van toepassing zijnde wet- en regelgeving. Verzoeken om inlichtingen bij de juiste personen in de interne auditfunctie kunnen de accountants helpen bij het identificeren van het risico op niet-naleving van materieel belang van de van toepassing zijnde wet- en regelgeving en het risico op tekortkomingen in de interne beheersing met betrekking tot financiële verslaggeving.

Cijferanalyses
(Zie Par. 14(b)

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

Waarom cijferanalyses worden uitgevoerd als een van de risico-inschattingswerkzaamheden
A27
Cijferanalyses helpen bij het identificeren van inconsistenties, ongebruikelijke transacties of gebeurtenissen, bedragen, ratio's en trends die wijzen op aangelegenheden die implicaties voor de controle kunnen hebben. Ongebruikelijke of onverwachte relaties die geïdentificeerd zijn, kunnen de accountant helpen bij het identificeren van risico's op een afwijking van materieel belang; met name risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude.
A28
Cijferanalyses die worden uitgevoerd als risico-inschattingswerkzaamheden kunnen daarom helpen bij het identificeren en het inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang door aspecten van de entiteit te identificeren waarvan de accountant zich niet bewust was of niet begreep hoe inherente risicofactoren, zoals wijzigingen, de vatbaarheid van beweringen voor afwijkingen beïnvloeden.

Soorten cijferanalyses
A29
Cijferanalyses uitgevoerd als risico-inschattingswerkzaamheden kunnen:
- zowel financiële als niet-financiële informatie omvatten, bijvoorbeeld de relatie tussen verkoop en vierkante meters van verkoopruimte of hoeveelheid verkochte goederen (niet-financieel);
- gegevens gebruiken die op een hoog niveau zijn samengevoegd. Dienovereenkomstig kunnen de resultaten van die cijferanalyses een eerste globale indicatie geven van de waarschijnlijkheid van een afwijking van materieel belang.

Voorbeeld
Bij de controle van veel entiteiten, waaronder die met minder complexe bedrijfsmodellen en processen en een minder complex informatiesysteem, kan de accountant een eenvoudige vergelijking van informatie uitvoeren, zoals de wijziging in tussentijdse of maandelijkse rekeningsaldi ten opzichte van saldi in eerdere verslagperiodes om een indicatie te krijgen van mogelijk hogere risicogebieden.
A30
Deze Standaard behandelt het gebruik door de accountant van cijferanalyses als risico-inschattingswerkzaamheden. Standaard 520[231] behandelt het gebruik door de accountant van cijferanalyses als gegevensgerichte werkzaamheden ('gegevensgerichte cijferanalyses') en de verantwoordelijkheid van de accountant om cijferanalyses aan het einde van de controle uit te voeren. Dienovereenkomstig is het niet vereist om cijferanalyses die worden uitgevoerd als risico-inschattingswerkzaamheden uit te voeren in overeenstemming met de vereisten van Standaard 520. Echter, de vereisten en toepassingsgerichte teksten in Standaard 520 kunnen bruikbare leidraden bieden aan de accountant bij het uitvoeren van cijferanalyses als onderdeel van de risico-inschattingswerkzaamheden.

Geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken
A31
Cijferanalyses kunnen worden uitgevoerd met behulp van een aantal hulpmiddelen of technieken, die geautomatiseerd kunnen zijn. Het toepassen van geautomatiseerde cijferanalyses op de gegevens kan worden aangeduid als data analyse.
Voorbeeld
De accountant kan een spreadsheet gebruiken om een vergelijking te maken van de werkelijk vastgelegde bedragen ten opzichte van gebudgetteerde bedragen, of kan een meer geavanceerde maatregel uitvoeren door gegevens uit het informatiesysteem van de entiteit te extraheren en deze gegevens verder te analyseren met behulp van visualisatietechnieken om transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen te identificeren waarvoor verdere specifieke risico-inschattingswerkzaamheden gerechtvaardigd kunnen zijn.

Waarneming en inspectie
(Zie Par. 14(c))

Waarom waarneming en inspectie worden uitgevoerd als risico-inschattingswerkzaamheden
A32
Waarneming en inspectie kunnen verzoeken om inlichtingen bij het management en anderen ondersteunen, bevestigen of tegenspreken en kunnen ook informatie verschaffen over de entiteit en haar omgeving.

Schaalbaarheid
A33
Wanneer beleidslijnen of procedures niet zijn gedocumenteerd of de entiteit minder geformaliseerde

[231] Standaard 520, *Cijferanalyses.*

interne beheersingsmaatregelen heeft, kan de accountant nog steeds enige controle-informatie verkrijgen om de identificatie en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang te ondersteunen door waarneming of inspectie van de uitvoering van de interne beheersingsmaatregel.
Voorbeelden
- De accountant kan inzicht verwerven in de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot een voorraadopname, zelfs als deze niet door de entiteit zijn gedocumenteerd, door directe waarneming.
- De accountant kan in staat zijn functiescheiding waar te nemen.
- De accountant kan in staat zijn waar te nemen dat wachtwoorden worden ingevoerd.

Waarneming en inspectie als risico-inschattingswerkzaamheden
A34
Risico-inschattingswerkzaamheden kunnen waarneming of inspectie van het volgende omvatten:
- de activiteiten van de entiteit;
- interne documenten (zoals ondernemingsplannen en strategieën), vastleggingen en handboeken over de interne beheersing;
- verslagen opgesteld door het management (zoals kwartaalverslagen van het management en tussentijdse financiële overzichten) en de met governance belaste personen (zoals notulen van de vergaderingen van de raad van bestuur);
- de panden en fabrieksinstallaties van de entiteit;
- informatie verkregen uit externe bronnen zoals handels- en economische tijdschriften; rapporten door analisten, banken of kredietbeoordelaars; publicaties van regelgevende of toezichthoudende instanties of financiële publicaties; of andere externe documenten over de financiële prestaties van de entiteit (zoals die waarnaar in paragraaf A79 wordt verwezen);
- de gedragingen en de handelingen van het management of de met governance belaste personen (zoals de waarneming van een vergadering van het auditcomité).

Geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken
A35
Geautomatiseerde hulpmiddelen of technieken kunnen ook worden gebruikt om waar te nemen of te inspecteren, in het bijzonder activa, bijvoorbeeld door het gebruik van externe waarnemingshulpmiddelen (bijv. een drone).

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector
A36
Risico-inschattingswerkzaamheden die worden uitgevoerd door accountants van entiteiten in de publieke sector kunnen ook waarneming en inspectie van documenten opgesteld door het management voor de wetgever omvatten, bijvoorbeeld documenten met betrekking tot verplichte prestatierapportage.

Informatie uit andere bronnen
(Zie Par. 15)

Waarom de accountant informatie uit andere bronnen overweegt
A37
Informatie verkregen uit andere bronnen kan relevant zijn voor de identificatie en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang door het verstrekken van informatie en inzichten over:
- de aard van de entiteit en de bedrijfsrisico's en wat gewijzigd kan zijn ten opzichte van de vorige verslagperiodes;
- de integriteit en ethische waarden van het management en de met governance belaste personen, die ook relevant kunnen zijn voor het inzicht van de accountant in de interne beheersingsomgeving;
- het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de toepassing ervangelet op de aard en omstandigheden van de entiteit.

Andere relevante bronnen
A38
Andere relevante informatiebronnen omvatten:
- de werkzaamheden van de accountant met betrekking tot aanvaarding of continuering van de cliëntrelatie of de controleopdracht in overeenstemming met Standaard 220, inclusief de conclusies die hierover zijn getrokken;[232]
- andere opdrachten voor de entiteit die door de opdrachtpartner zijn uitgevoerd. De opdrachtpartner kan kennis hebben verkregen die relevant is voor de controle, inclusief kennis over de entiteit

[232] Standaard 220, *Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten*, paragraaf 12.

en haar omgeving bij het uitvoeren van andere opdrachten voor de entiteit. Dergelijke opdrachten kunnen opdrachten tot het uitvoeren van overeengekomen specifieke werkzaamheden of andere controle- of assurance-opdrachten omvatten, inclusief opdrachten om te voldoen aan toenemende verslaggevingsvereisten in het rechtsgebied.

Informatie uit eerdere ervaringen van de accountant met de entiteit en eerdere controles
(Zie Par. 16)

Waarom informatie uit eerdere controles belangrijk is voor de lopende controle
A39
De eerdere ervaring van de accountant met de entiteit en controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd in eerdere controles kunnen de accountant informatie verschaffen die relevant is voor de bepaling door de accountant van de aard en omvang van risico-inschattingswerkzaamheden en de identificatie en inschatting van risico's op afwijkingen van materieel belang.

Aard van de informatie uit eerdere controles
A40
De eerdere ervaring van de accountant met de entiteit en controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd bij eerdere controles kunnen de accountant informatie verstrekken over aangelegenheden als:
- afwijkingen uit het verleden en of deze tijdig zijn gecorrigeerd;
- de aard van de entiteit en haar omgeving en het systeem van interne beheersing van de entiteit (inclusief tekortkomingen in de interne beheersing);
- significante wijzigingen die de entiteit of de activiteiten sinds de vorige financiële verslagperiode hebben ondergaan;
- die bijzondere soorten transacties en andere gebeurtenissen of rekeningsaldi (en daarmee samenhangende toelichtingen) waar de accountant moeilijkheden ondervond bij het uitvoeren van de noodzakelijke controlewerkzaamheden, bijvoorbeeld vanwege hun complexiteit.

A41
Van de accountant wordt vereist om te bepalen of informatie verkregen uit de vorige ervaring met de entiteit en van controlewerkzaamheden die bij eerdere controles zijn uitgevoerd, relevant en betrouwbaar blijft, als de accountant voornemens is die informatie te gebruiken voor de lopende controle. Als de aard of omstandigheden van de entiteit zijn gewijzigd of nieuwe informatie is verkregen, is de informatie uit voorgaande verslagperioden mogelijk niet langer relevant of betrouwbaar voor de lopende controle. Om te bepalen of er wijzigingen zijn voorgekomen die de relevantie of betrouwbaarheid van dergelijke informatie kunnen beïnvloeden, kan de accountant verzoeken om inlichtingen en andere geschikte controlewerkzaamheden uitvoeren, zoals lijncontroles van relevante systemen. Als de informatie niet betrouwbaar is, kan de accountant overwegen extra werkzaamheden uit te voeren die passend zijn in de omstandigheden.

Bespreking opdrachtteam
(Zie Par. 17 – 18)
A42
De bespreking binnen het opdrachtteam over de toepassing van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de vatbaarheid van de financiële overzichten van de entiteit voor afwijkingen van materieel belang:
- biedt een kans voor meer ervaren leden van het opdrachtteam, waaronder de opdrachtpartner, om de op hun kennis van de entiteit gebaseerde inzichten te delen. Het delen van informatie draagt bij aan een verbeterd inzicht door alle leden van het opdrachtteam;
- staat de opdrachtteamleden toe om informatie uit te wisselen over de bedrijfsrisico's waaraan de entiteit is blootgesteld, hoe inherente risicofactoren de vatbaarheid voor afwijkingen van transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen kunnen beïnvloeden en over hoe en waar de financiële overzichten vatbaar kunnen zijn voor een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of fouten;
- helpt de betrokken teamleden om een beter inzicht te krijgen in de mogelijkheid voor een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten in de specifieke gebieden die aan hen zijn toegewezen en om inzicht te verwerven in hoe de resultaten van de door hen uitgevoerde controlewerkzaamheden van invloed kunnen zijn op andere aspecten van de controle, inclusief de beslissingen over de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden. De bespreking helpt het opdrachtteam in het bijzonder tegenstrijdige informatie verder te overwegen op basis van het eigen inzicht in de aard en omstandigheden van de entiteit van elk lid van het team;
- biedt een basis waarop leden van het opdrachtteam nieuwe informatie verkregen tijdens de controle en die van invloed kan zijn op de inschatting van risico's op een afwijking van materieel belang of op de uitgevoerde controlewerkzaamheden om in te spelen op deze risico's communiceren en delen.

Standaard 240 vereist dat de opdrachtteam bespreking bijzondere nadruk legt op hoe en waar de financiële overzichten van de entiteit mogelijk vatbaar zijn voor afwijkingen van materieel belang als

gevolg van fraude, waaronder hoe fraude kan voorkomen.[233]

A43

Een professioneel-kritische instelling is noodzakelijk voor de kritische inschatting van controle-informatie en een robuuste en open bespreking in het opdrachtteam, ook voor doorlopende controles en kan leiden tot verbeterde identificatie en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang. Een ander resultaat van de bespreking kan zijn dat de accountant specifieke gebieden van de controle identificeert waarvoor het uitoefenen van een professioneel-kritische instelling bijzonder belangrijk is en wat kan leiden tot de betrokkenheid van meer ervaren leden van het opdrachtteam die voldoende bekwaam zijn om betrokken te zijn bij de uitvoering van controlewerkzaamheden met betrekking tot deze gebieden.

Schaalbaarheid

A44

Wanneer de opdracht wordt uitgevoerd door een enkele persoon, zoals een zelfstandige accountant (d.w.z. waar een opdrachtteam bespreking niet mogelijk is), kan overweging van de in de paragrafen A42 en A46 genoemde aangelegenheden de accountant niettemin helpen om te identificeren waar er risico's kunnen zijn op afwijkingen van materieel belang.

A45

Wanneer een opdracht wordt uitgevoerd door een groot opdrachtteam, zoals voor een controle van financiële overzichten van de groep, is het niet altijd noodzakelijk of praktisch uitvoerbaar dat alle leden in één bespreking worden geïnformeerd (bijvoorbeeld in een controle die meerdere locaties betreft), noch is het nodig dat alle leden van het opdrachtteam op de hoogte worden gehouden van alle beslissingen die in de bespreking zijn genomen. De opdrachtpartner kan aangelegenheden bespreken met kernleden van het opdrachtteam, met inbegrip van, indien nodig geacht, degenen met specifieke vaardigheden of kennis en degenen die verantwoordelijk zijn voor de controles van groepsonderdelen, terwijl bespreking met anderen wordt gedelegeerd, rekening houdend met de omvang van communicatie die door het hele opdrachtteam noodzakelijk wordt geacht. Een door de opdrachtpartner goedgekeurd communicatieplan kan nuttig zijn.

Bespreking van toelichtingen in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving

A46

Als onderdeel van de bespreking binnen het opdrachtteam, helpt rekening houden met de toelichtingsvereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving in het begin van de controle bij het identificeren van mogelijke risico's op een afwijking van materieel belang met betrekking tot toelichtingen. Dit helpt zelfs in omstandigheden waarin het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving alleen vereenvoudigde toelichtingen vereist. Aangelegenheden die het opdrachtteam kan bespreken omvatten:

- veranderingen in financiële verslaggevingsvereisten die kunnen leiden tot significante nieuwe of herziene toelichtingen;
- veranderingen in haar omgeving, financiële toestand of activiteiten van de entiteit die kunnen leiden tot significante nieuwe of herziene toelichtingen, bijvoorbeeld een significante fusie of overname in de gecontroleerde verslagperiode;
- toelichtingen waarvoor het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie moeilijk kan zijn geweest in het verleden; en
- toelichtingen over complexe aangelegenheden, waaronder die waarbij significante oordeelsvorming van het management betrokken is over welke informatie moet worden toegelicht.

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

A47

Als onderdeel van de bespreking binnen het opdrachtteam door accountants van entiteiten in de publieke sector, kan ook rekening worden gehouden met eventuele aanvullende bredere doelstellingen en bijbehorende risico's die voortkomen uit het controlemandaat of verplichtingen voor entiteiten in de publieke sector.

Het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het systeem van interne beheersing van de entiteit

(Zie Par. 19 – 27)

In de bijlagen 1 tot en met 6 worden verdere overwegingen uiteengezet met betrekking tot het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het systeem van interne beheersing van de entiteit.

Het verwerven van het vereiste inzicht

(Zie Par. 19 – 27)

[233] Standaard 240, paragraaf 16.

A48
Het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het interne beheersingssysteem van de entiteit is een dynamisch en iteratief proces van verzamelen, bijwerken en analyseren van informatie. Daarom kunnen de verwachtingen van de accountant veranderen als nieuwe informatie wordt verkregen.
A49
Het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving en het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving kan de accountant ook helpen bij het ontwikkelen van initiële verwachtingen over de transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen die significante transactiestroom, rekeningsaldi en toelichtingen kunnen zijn. Deze verwachte significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen vormen de basis voor de reikwijdte van het inzicht van de accountant in het informatiesysteem van de entiteit.

Waarom inzicht in de entiteit en haar omgeving en het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving wordt vereist
(Zie Par. 19 – 20)
A50
Het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving en het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, helpt de accountant bij het verwerven van inzicht in de gebeurtenissen en omstandigheden die relevant zijn voor de entiteit en bij het identificeren hoe inherente risicofactoren de vatbaarheid van beweringen voor afwijkingen bij het opstellen van de financiële overzichten beïnvloeden, in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de mate waarin zij dit doen. Dergelijke informatie vormt een referentiekader waarbinnen de accountant risico's op een afwijking van materieel belang identificeert en inschat. Dit referentiekader helpt de accountant ook bij het plannen van de controle en het uitoefenen van professionele oordeelsvorming en een professioneel-kritische instelling gedurende de gehele controle, bijvoorbeeld bij:
- het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten in overeenstemming met Standaard 315 of andere relevante Standaarden (bijv. met betrekking tot risico's op fraude in overeenstemming met Standaard 240 of bij het identificeren of inschatten van risico's met betrekking tot schattingen in overeenstemming met Standaard 540);
- het uitvoeren van werkzaamheden om bij te dragen tot het identificeren van gevallen van niet-naleving van wet- en regelgeving die een invloed van materieel belang kunnen hebben op de financiële overzichten in overeenstemming met Standaard 250;[234]
- het evalueren of de financiële overzichten voldoende toelichtingen verschaffen in overeenstemming met Standaard 700;[235]
- het bepalen van materialiteit of uitvoeringsmaterialiteit in overeenstemming met Standaard 320;[236] of
- het overwegen van de geschiktheid van de keuze en toepassing van grondslagen voor financiële verslaggeving en de toereikendheid van de toelichtingen bij de financiële overzichten.

A51
Het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving en het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, is ook de basis voor de manier waarop de accountant verdere controlewerkzaamheden plant en uitvoert, bijvoorbeeld bij:
- het ontwikkelen van verwachtingen voor gebruik bij het uitvoeren van cijferanalyses in overeenstemming met Standaard 520;[237]
- het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen in overeenstemming met Standaard 330; en
- het evalueren van de toereikendheid en geschiktheid van verkregen controle-informatie (bijv. met betrekking tot veronderstellingen of mondelinge en schriftelijke bevestigingen van het management).

Schaalbaarheid
A52
De aard en omvang van het vereiste inzicht is een aangelegenheid van professionele oordeelsvorming door de accountant en varieert van entiteit tot entiteit gebaseerd op de aard en omstandigheden van de entiteit, waaronder:
- de omvang en complexiteit van de entiteit, inclusief de IT-omgeving;
- de eerdere ervaring van de accountant met de entiteit;

[234] Standaard 250, *Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten*, paragraaf 14.
[235] Standaard 700, *Het vormen van een oordeel vormen en het rapporteren over financiële overzichten*, paragraaf 13(e).
[236] Standaard 320, *Materialiteit bij het plannen en uitvoeren van een controle*, paragraaf 10–11.
[237] Standaard 520, paragraaf 5.

- de aard van de systemen en processen van de entiteit, inclusief of deze al dan niet geformaliseerd zijn; en
- de aard en vorm van de documentatie van de entiteit.

A53
De risico-inschattingswerkzaamheden van de accountant om het vereiste inzicht te verwerven, kunnen minder uitgebreid zijn in controles van minder complexe entiteiten en uitgebreider voor complexere entiteiten. Het inzicht dat door de accountant wordt vereist, zal naar verwachting minder diepgaand zijn dan het inzicht dat het management bezit bij het leiden van de entiteit.
A54
Sommige stelsels inzake financiële verslaggeving staan kleinere entiteiten toe om eenvoudigere en minder gedetailleerde toelichtingen te verschaffen in de financiële overzichten. Dit ontslaat de accountant echter niet van zijn verantwoordelijkheid om inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving en het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving zoals het van toepassing is op de entiteit.
A55
Het gebruik van IT door de entiteit en de aard en omvang van veranderingen in de IT-omgeving kunnen ook van invloed zijn op de specialistische vaardigheden die nodig zijn om het vereiste inzicht te verwerven.

De entiteit en haar omgeving
(Zie Par. 19(a))

De organisatiestructuur, het eigendom en de governance van de entiteit en haar bedrijfsmodel
(Zie Par. 19(a))

De organisatiestructuur en eigendom van de entiteit
A56
Inzicht in de organisatiestructuur en eigendom van de entiteit kan de accountant in staat stellen inzicht te verwerven in aangelegenheden als:
- de complexiteit van de structuur van de entiteit;
  Voorbeeld
  De entiteit kan een enkele entiteit zijn of de structuur van de entiteit kan dochterondernemingen, divisies of andere groepsonderdelen op meerdere locaties omvatten. Verder kan de juridische structuur verschillen van de operationele structuur. Complexe structuren introduceren vaak factoren die aanleiding kunnen geven tot hogere vatbaarheid voor risico's op een afwijking van materieel belang. Dergelijke kwesties kunnen betrekking hebben op de vraag of goodwill, joint ventures, investeringen of voor een bijzonder doel opgerichte entiteiten op de juiste wijze administratief zijn verwerkt en of adequate toelichting van dergelijke kwesties is gegeven in de financiële overzichten.
- het eigendom en relaties tussen eigenaren en andere mensen of entiteiten, inclusief verbonden partijen. Dit inzicht kan helpen om te bepalen of transacties met verbonden partijen op passende wijze zijn geïdentificeerd, verantwoord en voldoende toegelicht in de financiële overzichten;[238]
- het onderscheid tussen de eigenaars, de met governance belaste personen en management;
  Voorbeeld
  In minder complexe entiteiten kunnen eigenaren van de entiteit betrokken zijn bij het leiden van de entiteit, daarom is daar weinig of geen onderscheid. Daarentegen kan er een duidelijk onderscheid zijn tussen het management, de eigenaren van de entiteit en de met governance belaste personen zoals in sommige *oob's of andere beursgenoteerde entiteiten*.[239][240]
- de structuur en complexiteit van de IT-omgeving van de entiteit;
  Voorbeelden
  Een entiteit kan:
  - meerdere verouderde IT-systemen hebben in diverse bedrijfsactiviteiten die niet goed zijn geïntegreerd, resulterend in een complexe IT-omgeving.
  - gebruikmaken van externe of interne serviceproviders voor aspecten van de IT-omgeving (bijv. het uitbesteden van de *hosting* van de IT-omgeving aan een derde of een gedeeld servicecentrum voor centraal beheer van IT-processen in een groep).

Geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken
A57

[238] Standaard 550 stelt vereisten vast en geeft leidraden over de overwegingen van de accountant met betrekking tot verbonden partijen.
[239] Standaard 260, paragraaf A1 en A2 bieden leidraden voor de identificatie van de met governance belaste personen en legt uit dat in sommige gevallen sommige of alle personen belast met governance betrokken kunnen zijn bij het leiden van de entiteit.
[240] In de ISA's wordt gesproken over listed entities.

De accountant kan geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken gebruiken om inzicht te verwerven in transactiestromen en -verwerking als onderdeel van de werkzaamheden van de accountant om inzicht te verwerven in het informatiesysteem. Een uitkomst van deze werkzaamheden kan zijn dat de accountant informatie verkrijgt over de organisatiestructuur van de entiteit of degenen waarmee de entiteit zaken doet (bijvoorbeeld leveranciers, klanten, verbonden partijen).

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector
A58
Het eigendom van een entiteit in de publieke sector heeft mogelijk niet dezelfde relevantie als in de particuliere sector omdat als gevolg van politieke processen beslissingen met betrekking tot de entiteit buiten de entiteit kunnen worden genomen. Daarom heeft het management mogelijk geen zeggenschap over bepaalde beslissingen die worden genomen. Aangelegenheden die relevant kunnen zijn omvatten onder meer inzicht in de mogelijkheid van de entiteit om eenzijdige beslissingen te nemen en de mogelijkheid van andere entiteiten in de publieke sector om het mandaat en de strategische richting van de entiteit te beheersen of te beïnvloeden.
Voorbeeld
Een entiteit in de publieke sector kan onderworpen zijn aan wetten of andere aanwijzingen van autoriteiten die dit vereisen om goedkeuring te krijgen van externe partijen van de entiteit van de strategie en doelstellingen voorafgaand aan de implementatie daarvan. Daarom kunnen aangelegenheden met betrekking tot het verwerven van inzicht in de juridische structuur van de entiteit van toepassing zijnde wet- en regelgeving omvatten en de classificatie van de entiteit (d.w.z. of de entiteit een ministerie, departement agentschap of ander type entiteit is).

Governance

Waarom de accountant inzicht in de governance verkrijgt
A59
Inzicht in de governance van de entiteit kan de accountant helpen bij het verwerven van inzicht in de mogelijkheid om passend toezicht te houden op het interne beheersingssysteem. Dit inzicht kan echter ook informatie verschaffen inzake tekortkomingen, wat kan wijzen op een toename van de vatbaarheid van de financiële overzichten van de entiteit voor risico's op afwijkingen van materieel belang.

Inzicht in de governance van de entiteit
A60
Aangelegenheden die relevant kunnen zijn voor de accountant om te overwegen bij het verwerven van inzicht in de governance van de entiteit omvatten:
- of een of meer van de met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit;
- het bestaan (en de scheiding) van een niet-uitvoerend bestuur, indien aanwezig, van een dagelijks bestuur;
- of de met governance belaste personen posities bekleden die een integraal onderdeel zijn van de juridische structuur van de entiteit, bijvoorbeeld als directeur;
- het bestaan van subgroepen van de met governance belaste personen, zoals een auditcomité, en de verantwoordelijkheden van een dergelijke groep;
- de verantwoordelijkheden van de met governance belaste personen voor het toezicht op de financiële verslaggeving, inclusief goedkeuring van de financiële overzichten.

Het bedrijfsmodel van de entiteit
Bijlage 1 bevat aanvullende overwegingen voor het verwerven van inzicht in de entiteit en haar bedrijfsmodel, evenals aanvullende overwegingen voor het controleren van voor een bijzonder doel opgerichte entiteiten.

Waarom de accountant inzicht krijgt in het bedrijfsmodel van de entiteit
A61
Inzicht in de doelstellingen, strategie en bedrijfsmodel van de entiteit helpt de accountant om inzicht te verwerven in de entiteit op strategisch niveau en om de bedrijfsrisico's te begrijpen die de entiteit neemt en loopt. Een inzicht in de bedrijfsrisico's die van invloed zijn op de financiële overzichten helpt de accountant bij het identificeren van risico's op een afwijking van materieel belang, aangezien de meeste bedrijfsrisico's uiteindelijk financiële consequenties hebben en derhalve een effect op de financiële overzichten.
Voorbeelden
Het bedrijfsmodel van een entiteit kan op verschillende manieren steunen op het gebruik van IT:
- de entiteit verkoopt schoenen uit een fysieke winkel en gebruikt een geavanceerd voorraad- en kassasysteem om de verkoop van schoenen vast te leggen; of
- de entiteit verkoopt schoenen online zodat alle verkooptransacties in een IT-omgeving worden verwerkt, inclusief het initiëren van de transacties via een website.

Voor beide entiteiten zouden de bedrijfsrisico's die voortkomen uit een ander bedrijfsmodel substantieel anders zijn, ondanks dat beide entiteiten schoenen verkopen.

Inzicht in het bedrijfsmodel van de entiteit
A62
Niet alle aspecten van het bedrijfsmodel zijn relevant voor het inzicht van de accountant. Bedrijfsrisico's zijn breder dan de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten, hoewel bedrijfsrisico's de laatste omvatten. De accountant heeft geen verantwoordelijkheid om inzicht te verwerven in alle bedrijfsrisico's of ze te identificeren omdat niet alle bedrijfsrisico's aanleiding geven tot risico's op een afwijking van materieel belang.
A63
Bedrijfsrisico's die de vatbaarheid voor risico's op een afwijking van materieel belang vergroten, kunnen voortkomen uit:
- ongeschikte doelstellingen of strategieën, ineffectieve uitvoering van strategieën, of wijzigingen of complexiteit;
- het niet onderkennen van de noodzaak voor wijzigingen, wat ook aanleiding kan geven tot bedrijfsrisico's bijvoorbeeld van:
  - de ontwikkeling van nieuwe producten of diensten die mogelijk geen succes zijn;
  - een markt die, zelfs als deze met goed gevolg is ontwikkeld, een product of dienst niet op adequate wijze ondersteunt; of
  - gebreken in een product of dienst die tot wettelijke aansprakelijkheid en reputatierisico kunnen leiden.
- stimulansen en druk op het management, die kunnen resulteren in opzettelijke of onopzettelijke tendenties bij het management en die daarom de redelijkheid van significante veronderstellingen en de verwachtingen van het management of de met governance belaste personen beïnvloeden.

A64
Voorbeelden van aangelegenheden die de accountant kan overwegen bij het verkrijgen van inzicht in het bedrijfsmodel, doelstellingen, strategieën en gerelateerde bedrijfsrisico's van de entiteit die kunnen leiden tot een risico van materieel belang op afwijkingen van de financiële overzichten omvatten:
- ontwikkelingen in de sector, zoals het gebrek aan personeel of expertise om de veranderingen in de sector aan te pakken;
- nieuwe producten en diensten die kunnen leiden tot hogere productaansprakelijkheid;
- uitbreiding van de activiteiten van de entiteit, terwijl de vraag niet nauwkeurig is geschat;
- nieuwe voorschriften inzake administratieve verwerking bij onvolledige of onjuiste implementatie;
- vereisten op grond van regelgeving resulterend in een hoger juridisch risico;
- huidige en toekomstige financieringsbehoeften, zoals verlies van financiering doordat de entiteit niet in staat is de verplichtingen na te komen;
- gebruik van IT, zoals de implementatie van een nieuw IT-systeem dat gevolgen heeft voor zowel de bedrijfsvoering als financiële verslaggeving; of
- de effecten van het implementeren van een strategie, met name effecten die tot nieuwe voorschriften inzake administratieve verwerking zullen leiden.

A65
Gewoonlijk identificeert het management bedrijfsrisico's en ontwikkelt het benaderingen om hier op in te spelen. Een dergelijk risico-inschattingsproces maakt deel uit van het interne beheersingssysteem van de entiteit en wordt in paragraaf 22 en de paragrafen A109 – A113 besproken.

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector
A66
Entiteiten die actief zijn in de publieke sector, kunnen op verschillende manieren waarde creëren en leveren ten opzichte van degenen die waarde creëren voor eigenaren, maar zullen nog steeds een 'bedrijfsmodel' hebben met een specifieke doelstelling. Aangelegenheden waarin accountants in de publieke sector inzicht kunnen verwerven die relevant zijn voor het bedrijfsmodel van de entiteit, omvatten:
- kennis van relevante overheidsactiviteiten, inclusief gerelateerde programma's;
- programmadoelstellingen en -strategieën, inclusief elementen van overheidsbeleidslijnen.

A67
Voor de controles van entiteiten in de publieke sector kunnen 'managementdoelstellingen' worden beïnvloed door vereisten om publieke verantwoording aan te tonen en kunnen zij doelstellingen omvatten die hun oorsprong hebben in wet- en regelgeving of andere van kracht zijnde voorschriften.

Sectorgebonden factoren, regelgevingsfactoren en andere externe factoren
(Zie Par. 19(a)(ii))

Sectorgebonden factoren
A68

Relevante sectorgebonden factoren zijn omstandigheden in de sector zoals de concurrentieomgeving, de relaties met leveranciers en cliënten en technologische ontwikkelingen. Aangelegenheden die de accountant kan overwegen omvatten:
- de markt en concurrentie, inclusief vraag, capaciteit en prijsconcurrentie;
- cyclische of seizoensgebonden activiteit;
- technologie met betrekking tot de producten van de entiteit;
- de energievoorziening en kosten.

A69
De sector waarin de entiteit actief is, kan aanleiding geven tot specifieke risico's op een afwijking van materieel belang die voortkomt uit de aard van de activiteit of de mate van regulering.
Voorbeeld
In de bouwsector kunnen langetermijncontracten significante schattingen van opbrengsten en kosten omvatten die aanleiding geven tot risico's op een afwijking van materieel belang. In dergelijke gevallen is het belangrijk dat het opdrachtteam bestaat uit leden met voldoende relevante kennis en ervaring.[241]

Regelgevingsfactoren
A70
Het regelgevingskader behoort tot de relevante regelgevingsfactoren. Het regelgevingskader omvat onder meer het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de juridische en politieke omgeving en eventuele wijzigingen daarin. Aangelegenheden die de accountant kan overwegen, omvatten:
- het regelgevingskader voor een gereguleerde sector, bijvoorbeeld prudentiële vereisten, inclusief vereisten voor toelichtingen;
- wet- en regelgeving die de activiteiten van de entiteit significant beïnvloedt, bijvoorbeeld op het gebied van arbeid;
- fiscale wet- en regelgeving;
- overheidsbeleidslijnen die op dat moment van invloed zijn op de uitvoering van de activiteiten van de entiteit, zoals het monetaire beleid, het begrotingsbeleid, financiële stimuleringsmaatregelen (bijvoorbeeld programma's voor overheidssteun) en beleidslijnen inzake douanerechten of handelsbelemmeringen;
- milieueisen die van invloed zijn op de activiteiten van de sector en de entiteit.

A71
Standaard 250 bevat enkele specifieke vereisten met betrekking tot het wet- en regelgevingskader dat van toepassing is op de entiteit en de branche of sector waarin de entiteit actief is.[242]

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector
A72
Voor de controles van entiteiten in de publieke sector kan er bepaalde wet-of regelgeving zijn die van invloed is op de activiteiten van de entiteit. Dergelijke elementen kunnen een essentiële overweging zijn bij het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving.

Andere externe factoren
A73
Andere externe factoren die van invloed zijn op de entiteit en die de accountant kan overwegen, omvatten onder meer de algemene economische omstandigheden, de rentevoeten, de beschikbaarheid van financiering, de inflatie of de revaluatie van een munteenheid.

Door het management gebruikte maatstaven om de financiële prestaties van de entiteit in te schatten
(Zie Par. 19(a)(iii))

Waarom de accountant inzicht verwerft in de door het management gebruikte maatstaven
A74
Inzicht in de maatstaven van de entiteit helpt de accountant bij het overwegen of dergelijke maatstaven, extern of intern gebruikt, druk leggen op de entiteit om prestatiedoelen te bereiken. Deze druk kan het management motiveren om acties te ondernemen die de vatbaarheid voor afwijkingen als gevolg van tendentie bij het management of fraude vergroten (b.v. om de bedrijfsprestaties te verbeteren of de financiële overzichten opzettelijk verkeerd weer te geven) (zie Standaard 240 voor vereisten en leidraden met betrekking tot de risico's op fraude).
A75
Maatstaven kunnen de accountant ook wijzen op de waarschijnlijkheid van risico's op een afwijking

[241] Standaard 220, paragraaf 14.
[242] Standaard 250, paragraaf 13.

van materieel belang van daarmee verband houdende informatie in de financiële overzichten. Prestatiemaatstaven kunnen bijvoorbeeld aangeven dat de entiteit een ongewoon snelle groei of winstgevendheid heeft in vergelijking met andere entiteiten in dezelfde sector.

Maatstaven die door het management worden gebruikt
A76
Het management en anderen meten en beoordelen gewoonlijk de aangelegenheden die zij belangrijk achten. Uit verzoeken om inlichtingen bij het management kan blijken dat het management zich baseert op bepaalde belangrijke indicatoren, al dan niet openbaar beschikbaar, voor het evalueren van financiële prestaties en het nemen van actie. In dergelijke gevallen kan de accountant relevante prestatiemaatstaven identificeren, intern of extern, door de informatie die de entiteit gebruikt om de activiteiten te beheren, te overwegen. Als een dergelijk verzoek om inlichtingen duidt op een afwezigheid van prestatiemeting of beoordeling kan er een verhoogd risico zijn dat afwijkingen niet worden gedetecteerd en gecorrigeerd.
A77
Belangrijke indicatoren die worden gebruikt voor het evalueren van financiële prestaties kunnen omvatten:
- belangrijke (financiële en niet-financiële) prestatie-indicatoren en kernratio's, trends en bedrijfsstatistieken;
- vergelijkingen van financiële prestaties tussen verslagperiodes;
- budgetten, prognoses, verschillenanalyses, gesegmenteerde informatie en prestatieverslagen op divisie-, afdelings- of ander niveau;
- maatstaven voor de personeelsprestaties en beleidslijnen inzake op stimulansen gebaseerde beloningen;
- vergelijkingen van de prestaties van een entiteit met die van concurrenten.

Schaalbaarheid
(Zie Par. 19(a)(iii))
A78
De werkzaamheden die worden ondernomen om inzicht te verwerven in de maatstaven van de entiteit, kunnen variëren, afhankelijk van de grootte of complexiteit van de entiteit, evenals de betrokkenheid van eigenaren of de met governance belaste personen in het management van de entiteit.
Voorbeelden
- Voor sommige minder complexe entiteiten kunnen de voorwaarden van de bankleningen van de entiteit (d.w.z. bankconvenanten) worden gekoppeld aan specifieke prestatiemaatstaven met betrekking tot de prestaties van de entiteit of de financiële positie (bijvoorbeeld een maximaal werkkapitaalbedrag). Het inzicht van de accountant in de prestatiemaatstaven die de bank gebruikt, kan helpen bij het identificeren van gebieden waar een hogere vatbaarheid is voor het risico op een afwijking van materieel belang.
- Voor sommige entiteiten waarvan de aard en omstandigheden complexer zijn, zoals degene die actief zijn in de verzekerings- of banksector, kunnen prestaties of financiële positie gemeten worden aan wettelijke vereisten (bijv. wettelijke ratio-vereisten zoals kapitaaltoereikendheid en liquiditeitseisen). Het inzicht van de accountant in deze prestatiemaatstaven kan helpen bij het identificeren van gebieden met een hogere vatbaarheid voor het risico op een afwijking van materieel belang.

Andere overwegingen
A79
Externe partijen kunnen ook de financiële prestaties van de entiteit beoordelen en analyseren, met name van entiteiten waar financiële informatie openbaar is. De accountant kan ook openbaar beschikbare informatie beschouwen om te helpen beter inzicht te verwerven in de activiteiten of tegenstrijdige informatie te identificeren zoals informatie van:
- analisten of kredietbeoordelaars;
- nieuws en andere media, inclusief sociale media;
- belastingautoriteiten;
- regelgevers of toezichthouders;
- vakbonden;
- financiers.

Dergelijke financiële informatie kan vaak worden verkregen van de gecontroleerde entiteit.
A80
Het meten en beoordelen van financiële prestaties is niet hetzelfde als het monitoren van het systeem van interne beheersing (besproken als onderdeel van het systeem van interne beheersing in paragrafen A114 – A122), hoewel hun doelen elkaar kunnen overlappen:
- de meting en beoordeling van prestaties is gericht op de vraag of bedrijfsprestaties voldoen aan de doelstellingen van het management (of van derden);

- het monitoren van het systeem van interne beheersing heeft daarentegen betrekking op het monitoren van de effectiviteit van interne beheersingsmaatregelen, inclusief degenen met betrekking tot de meting en beoordeling van de financiële prestatie door het management.

In sommige gevallen bieden prestatie-indicatoren echter ook informatie die het management in staat stelt om tekortkomingen in de interne beheersing te identificeren.

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector
A81
Naast het overwegen van relevante maatstaven die door een entiteit in de publieke sector worden gebruikt om de financiële prestaties van de entiteit in te schatten, kunnen accountants van entiteiten in de publieke sector ook niet-financiële informatie overwegen zoals het behalen van resultaten van algemeen nut (bijvoorbeeld het aantal mensen dat wordt bijgestaan door een specifiek ondersteuningsprogramma).

Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving
(Zie Par. 19(b))

Inzicht in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de grondslagen voor financiële verslaggeving van de entiteit
A82
Aangelegenheden die de accountant kan overwegen bij het verkrijgen van inzicht in het van toepassing zijnde stelsel voor financiële verslaggeving van de entiteit en hoe dit van toepassing is in de context van de aard en omstandigheden van de entiteit en haar omgeving omvatten:

- de financiële verslaggevingspraktijken van de entiteit in termen van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, zoals:
  - verslaggevingsprincipes en sectorspecifieke praktijken, inclusief sectorspecifieke significante transactiestromen, rekeningsaldi en daarmee verband houdende toelichtingen in de financiële overzichten (bijvoorbeeld leningen en investeringen bij banken, of onderzoek en ontwikkeling bij farmaceutische bedrijven);
  - opbrengstverantwoording;
  - administratieve verwerking van financiële instrumenten, inclusief gerelateerde kredietverliezen;
  - activa, passiva en transacties in vreemde valuta;
  - administratieve verwerking van ongebruikelijke of complexe transacties, waaronder transacties in controversiële of nieuwe gebieden (bijvoorbeeld crypto valuta).
- inzicht in de keuze en toepassing van de grondslagen voor financiële verslaggeving door de entiteit, inclusief eventuele wijzigingen daarin, evenals de redenen daarvoor, kan aangelegenheden omvatten zoals:
  - de methoden die de entiteit gebruikt om significante en ongebruikelijke transacties te herkennen, te waarderen, te presenteren en toe te lichten;
  - het effect van significante grondslagen voor financiële verslaggeving in controversiële of nieuwe gebieden waarvoor er een gebrek is aan gezaghebbende leidraden of consensus;
  - wijzigingen in haar omgeving, zoals wijzigingen in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving of belastinghervormingen die een wijziging in de grondslagen voor financiële verslaggeving van de entiteit noodzakelijk maken;
  - standaarden inzake financiële verslaggeving en wet- en regelgeving die nieuw zijn voor de entiteit en wanneer en hoe de entiteit dergelijke vereisten zal toepassen of naleven.

A83
Het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving kan de accountant helpen bij het overwegen waar wijzigingen in de financiële verslaggeving van de entiteit (bijvoorbeeld vanuit voorgaande verslagperioden) kunnen worden verwacht.
Voorbeeld
Als de entiteit gedurende de verslagperiode een significante fusie of overname heeft gehad, zou de accountant waarschijnlijk veranderingen in transactiestromen, rekeningsaldi en daarmee verband houdende toelichtingen met betrekking tot die fusie of overname verwachten. Aan de andere kant, als er geen significante wijzigingen in het stelsel voor financiële verslaggeving waren gedurende de verslagperiode, kan het inzicht van de accountant helpen bevestigen dat het inzicht verkregen in de voorgaande verslagperiode van toepassing blijft.

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector
A84
Het van toepassing zijnde stelsel voor financiële verslaggeving in een entiteit in de publieke sector wordt bepaald door de wet- en regelgevingskaders die relevant zijn voor elke jurisdictie of binnen elk geografisch gebied. Aangelegenheden die overwogen kunnen worden bij de toepassing door de entiteit van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en hoe het van toepassing is in de context van de aard en omstandigheden van de entiteit en haar omgeving, omvatten of de entiteit financiële verslaggeving volledig op basis van een stelsel van baten en lasten of op

kasbasis toepast in overeenstemming met de International Public Sector Accounting Standards, of een hybride vorm.

Hoe inherente risicofactoren de vatbaarheid van beweringen voor afwijkingen beïnvloeden
(Zie Par. 19(c))
Bijlage 2 geeft voorbeelden van gebeurtenissen en omstandigheden die aanleiding kunnen geven voor het bestaan van risico's op een afwijking van materieel belang, ingedeeld naar inherente risicofactor.

Waarom de accountant inzicht verwerft in inherente risicofactoren bij het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving en het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving
A85
Inzicht in de entiteit en haar omgeving en het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, helpt de accountant bij het identificeren van gebeurtenissen of omstandigheden, waarvan de kenmerken de vatbaarheid van beweringen over transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen voor afwijkingen beïnvloeden. Deze kenmerken zijn inherente risicofactoren. Inherente risicofactoren kunnen de vatbaarheid van beweringen voor afwijkingen beïnvloeden door de waarschijnlijkheid van het voorkomen of de orde van grootte van de afwijking als deze zich zou voordoen te beïnvloeden. Inzicht in hoe inherente risicofactoren de vatbaarheid van beweringen voor afwijkingen beïnvloeden, kan de accountant helpen met een voorlopig inzicht in de waarschijnlijkheid of orde van grootte van afwijkingen, dat de accountant helpt bij het identificeren van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen in overeenstemming met paragraaf 28 (b). Inzicht in de mate waarin inherente risicofactoren de vatbaarheid van beweringen voor afwijkingen beïnvloeden, helpt de accountant ook bij het inschatten van de waarschijnlijkheid en de orde van grootte van een mogelijke afwijking bij het inschatten van het inherente risico in overeenstemming met paragraaf 31(a). Inzicht in de inherente risicofactoren kan de accountant ook helpen bij het opzetten en verder uitvoeren van controlewerkzaamheden in overeenstemming met Standaard 330.
A86
De identificatie door de accountant van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen en de inschatting van inherent risico kan ook worden beïnvloed door controle-informatie die de accountant heeft verkregen bij het uitvoeren van andere risico-inschattingswerkzaamheden, verdere controlewerkzaamheden of bij het voldoen aan andere vereisten in de Standaarden (Zie Par. A95, A103, A111, A121, A124 en A151).

Het effect van inherente risicofactoren op een transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting
A87
De mate van vatbaarheid voor een afwijking van een transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting die voortkomt uit complexiteit of subjectiviteit hangt vaak nauw samen met de mate waaraan deze is onderworpen aan wijzigingen of onzekerheid.
Voorbeeld
Als de entiteit een schatting heeft die is gebaseerd op veronderstellingen, waarvan de keuze onderworpen is aan significante oordeelsvorming, zal de waardering van de schatting waarschijnlijk worden beïnvloed door zowel subjectiviteit als onzekerheid.
A88
Hoe groter de mate waarin een transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting vatbaar is voor een afwijking als gevolg van complexiteit of subjectiviteit, des te groter is de noodzaak voor de accountant om een professioneel-kritische instelling toe te passen. Wanneer een transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting vatbaar is voor afwijkingen vanwege complexiteit, subjectiviteit, wijzigingen of onzekerheid, kunnen deze inherente risicofactoren mogelijkheden creëren voor tendentie bij het management, hetzij onopzettelijk of opzettelijk, en de vatbaarheid voor een afwijking als gevolg van tendentie bij het management beïnvloeden. De identificatie door de accountant van risico's op een afwijking van materieel belang en een inschatting van het inherente risico op het niveau van beweringen worden ook beïnvloed door de onderlinge relaties tussen inherente risicofactoren.
A89
Gebeurtenissen of omstandigheden die van invloed kunnen zijn op de vatbaarheid voor afwijkingen als gevolg van tendentie bij het management, kunnen ook van invloed zijn op de vatbaarheid voor afwijkingen als gevolg van andere frauderisicofactoren. Dit kan relevante informatie zijn om te gebruiken in overeenstemming met paragraaf 24 van Standaard 240, die van de accountant vereist om te evalueren of de informatie verkregen uit de andere risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende activiteiten erop duiden dat een of meer frauderisicofactoren aanwezig zijn.

Het verwerven van inzicht in het interne beheersingssysteem van de entiteit
(Zie Par. 21 – 27)
Bijlage 3 beschrijft verder de aard van het systeem van interne beheersing van de entiteit en inherente beperkingen van interne beheersing. Bijlage 3 geeft ook een nadere uitleg van de componenten van een systeem van interne beheersing voor de doelstellingen van de Standaarden.

A90
Het inzicht van de accountant in het interne beheersingssysteem van de entiteit wordt verworven door risico-inschattingswerkzaamheden die worden uitgevoerd om inzicht te verwerven in alle componenten van het systeem van interne beheersing zoals beschreven in de paragrafen 21–27 en deze te evalueren.
A91
Voor het doel van deze Standaard, hoeven de componenten van het interne beheersingssysteem van de entiteit niet noodzakelijkerwijs te weerspiegelen hoe een entiteit het systeem van interne beheersing opzet, implementeert en onderhoudt, of hoe zij een specifieke component kan classificeren. Entiteiten kunnen verschillende terminologie of stelsels gebruiken om de verschillende aspecten van het systeem van interne beheersing te beschrijven. Voor de doelstelling van een controle kunnen accountants ook andere terminologie of stelsels gebruiken, mits alle componenten die in deze Standaard worden beschreven in aanmerking worden genomen.

Schaalbaarheid
A92
De manier waarop het interne beheersingssysteem van de entiteit is ontworpen, geïmplementeerd en onderhouden varieert met de grootte en complexiteit van een entiteit. Minder complexe entiteiten kunnen bijvoorbeeld minder gestructureerde of eenvoudigere interne beheersingsmaatregelen (d.w.z. beleidslijnen en procedures) gebruiken om hun doelstellingen te bereiken.

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector
A93
Accountants van entiteiten in de publieke sector hebben vaak aanvullende verplichtingen met betrekking tot interne beheersing, bijvoorbeeld om te rapporteren over de naleving van een vastgestelde gedragscode of om te rapporteren over uitgaven ten opzichte van het budget. Accountants van entiteiten in de publieke sector kunnen ook verantwoordelijkheden hebben om te rapporteren over naleving van wet- en regelgeving of andere van kracht zijnde voorschriften. Als gevolg hiervan, kunnen hun overwegingen over het systeem van interne beheersing breder en gedetailleerder zijn.

Informatietechnologie in de componenten van het interne beheersingssysteem van de entiteit
Bijlage 5 biedt verdere leidraden voor het verwerven van inzicht in het gebruik van IT door de entiteit in de componenten van het systeem van interne beheersing.
A94
De algehele doelstelling en reikwijdte van een controle verschilt niet bij een entiteit die hoofdzakelijk actief is in een niet-geautomatiseerde omgeving, een volledig geautomatiseerde omgeving of een omgeving met een combinatie van handmatige en geautomatiseerde elementen (d.w.z. handmatige en geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen en andere middelen die worden gebruikt in het interne beheersingssysteem van de entiteit).

Inzicht in de aard van de componenten van het interne beheersingssysteem van de entiteit
A95
Bij het evalueren van de effectiviteit van de opzet van interne beheersingsmaatregelen en of deze zijn geïmplementeerd (zie paragrafen A175 tot en met A181), verschaft het inzicht van de accountant in elk van de componenten van het systeem van interne beheersing van de entiteit een voorlopig inzicht in hoe de entiteit bedrijfsrisico's identificeert en daarop inspeelt. Het kan ook de identificatie en inschatting door de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang op verschillende manieren beïnvloeden (zie paragraaf A86). Dit helpt de accountant bij het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden, inclusief eventuele plannen om de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen te toetsen. Bijvoorbeeld:

- het inzicht van de accountant in de interne beheersingsomgeving van de entiteit, het risico-inschattingsproces van de entiteit, en het proces van de entiteit om componenten van interne beheersingsmaatregelen te monitoren, heeft waarschijnlijk meer invloed op de identificatie en inschatting van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten;
- het inzicht van de accountant in het informatiesysteem en de communicatie van de entiteit, en de component 'interne beheersingsactiviteiten' van de entiteit heeft waarschijnlijk meer invloed op de identificatie en inschatting van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen.

Interne beheersingsomgeving, het risico-inschattingsproces van de entiteit en het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing te monitoren
(Zie Par. 21 – 24)
A96
De interne beheersingsmaatregelen in de interne beheersingsomgeving, het risico-inschattingsproces van de entiteit en het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing te monitoren, zijn

voornamelijk indirecte interne beheersingsmaatregelen (d.w.z. interne beheersingsmaatregelen die niet voldoende nauwkeurig zijn om afwijkingen op het niveau van beweringen te voorkomen, detecteren of te corrigeren, maar die andere interne beheersingsmaatregelen ondersteunen en daarom een indirect effect kunnen hebben op de waarschijnlijkheid dat een afwijking tijdig gedetecteerd of voorkomen wordt). Sommige interne beheersingsmaatregelen binnen deze componenten kunnen echter ook directe interne beheersingsmaatregelen zijn.

Waarom van de accountant vereist wordt inzicht te verwerven in de interne beheersingsomgeving, het risico-inschattingsproces van de entiteit en het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing te monitoren

A97

De interne beheersingsomgeving biedt een algemeen fundament voor de werking van de andere componenten van het systeem van interne beheersing. De interne beheersingsomgeving voorkomt, detecteert en corrigeert niet rechtstreeks afwijkingen. Het kan echter de effectiviteit van interne beheersingsmaatregelen in de andere componenten van het systeem van interne beheersing beïnvloeden. Evenzo zijn het risico-inschattingsproces van de entiteit en het proces voor het monitoren van het systeem van interne beheersing ontworpen om op een manier te werken die ook het hele systeem van interne beheersing ondersteunt.

A98

Omdat deze componenten fundamenteel zijn voor het interne beheersingssysteem van de entiteit, kunnen tekortkomingen in hun werking gevolgen met een diepgaande invloed hebben voor het opstellen van de financiële overzichten. Daarom hebben het inzicht en de inschattingen van de accountant van deze componenten invloed op de identificatie en inschatting door de accountant van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten en kan dit ook van invloed zijn op de identificatie en inschatting van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen. Risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten beïnvloeden de opzet van algehele manieren van inspelen door de accountant inclusief, zoals uitgelegd in Standaard 330, invloed op de aard, timing en omvang van de verdere werkzaamheden van de accountant.[243]

Inzicht verwerven in de interne beheersingsomgeving

(Zie Par. 21)

Schaalbaarheid

A99

De aard van de interne beheersingsomgeving in een minder complexe entiteit zal waarschijnlijk verschillen van de interne beheersingsomgeving in een meer complexe entiteit. Zo is het bijvoorbeeld mogelijk dat zich onder de met governance belaste personen in minder complexe entiteiten geen onafhankelijk of extern lid bevindt, en dat de governancefunctie direct door de eigenaar-bestuurder wordt waargenomen als er geen andere eigenaren zijn. In die situatie zijn sommige overwegingen over de interne beheersingsomgeving van de entiteit mogelijk minder relevant of niet van toepassing.

A100

Bovendien is het mogelijk dat controle-informatie over elementen van de interne beheersingsomgeving in minder complexe entiteiten niet beschikbaar is in de vorm van documenten, met name waar communicatie tussen management en ander personeel informeel is, maar de informatie kan nog steeds relevant en betrouwbaar zijn in de omstandigheden.

Voorbeelden

- De organisatiestructuur in een minder complexe entiteit zal waarschijnlijk eenvoudiger zijn en kan een klein aantal werknemers omvatten dat betrokken is bij functies in verband met financiële verslaggeving.
- Als de rol van governance rechtstreeks door de eigenaar-bestuurder wordt uitgeoefend, kan de accountant bepalen dat de onafhankelijkheid van de met governance belaste personen niet relevant is.
- Minder complexe entiteiten hebben misschien geen schriftelijke gedragscode, maar ontwikkelen in plaats daarvan een cultuur die het belang van integriteit en ethisch gedrag benadrukt door mondelinge communicatie en door voorbeeldgedrag van het management. Bijgevolg zijn de houding, het bewustzijn en handelingen van het management of de eigenaar-bestuurder van bijzonder belang voor het inzicht van de accountant in de interne beheersingsomgeving van een minder complexe entiteit.

Inzicht in de interne beheersingsomgeving

(Zie Par. 21(a))

A101

[243] Standaard 330, paragraaf A1–A3.

Controle-informatie voor het inzicht van de accountant in de interne beheersingsomgeving kan worden verkregen via een combinatie van verzoeken om inlichtingen en andere risico-inschattingswerkzaamheden (d.w.z. bevestigende verzoeken om inlichtingen door waarneming of inspectie van documenten).

A102

Bij het overwegen van de mate waarin het management blijk geeft van toewijding aan integriteit en ethische waarden, kan de accountant inzicht verwerven door verzoeken om inlichtingen bij het management en werknemers en door informatie uit externe bronnen te overwegen, over:

- hoe het management zijn visie op bedrijfspraktijken en ethisch gedrag aan werknemers communiceert; en
- inspectie van de schriftelijke gedragscode van het management en waarnemen of het management handelt op een manier die die code ondersteunt.

Evalueren van de interne beheersingsomgeving

(Zie Par. 21(b))

Waarom de accountant de interne beheersingsomgeving evalueert

A103

De evaluatie door de accountant:

- van hoe de entiteit gedrag vertoont dat consistent is met de toewijding van de entiteit aan integriteit en ethische waarden;
- of de interne beheersingsomgeving een geschikte basis biedt voor de andere componenten van het interne beheersingssysteem van de entiteit; en
- of geïdentificeerde tekortkomingen in de interne beheersing de andere componenten van het systeem van interne beheersing ondermijnen,

helpt de accountant bij het identificeren van potentiële kwesties in de andere componenten van het interne beheersingssysteem. Dit komt omdat de interne beheersingsomgeving fundamenteel is voor de andere componenten van het interne beheersingssysteem van de entiteit. Deze evaluatie kan de accountant ook helpen bij het verwerven van inzicht in risico's waarmee de entiteit geconfronteerd wordt en daarom bij het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten en op het niveau van beweringen (zie paragraaf A86).

De evaluatie van de accountant van de interne beheersingsomgeving

A104

De evaluatie van de accountant van de interne beheersingsomgeving is gebaseerd op het inzicht verkregen in overeenstemming met paragraaf 21(a).

A105

Sommige entiteiten kunnen worden gedomineerd door een enkele persoon die veel zelf kan bepalen. De handelingen en houding van die persoon kunnen een diepgaande invloed hebben op de cultuur van de entiteit, die weer een diepgaande invloed kan hebben op de interne beheersingsomgeving. Een dergelijk effect kan positief of negatief zijn.

Voorbeeld

Directe betrokkenheid door een enkele persoon kan cruciaal zijn om de entiteit in staat te stellen de groei- en andere doelstellingen te realiseren en kan ook significant bijdragen aan een effectief systeem van interne beheersing. Anderzijds kan een dergelijke concentratie van kennis en autoriteit ook leiden tot een hogere vatbaarheid voor afwijkingen door het doorbreken van interne beheersmaatregelen door het management.

A106

De accountant kan overwegen hoe de verschillende elementen van de interne beheersingsomgeving kunnen worden beïnvloed door de filosofie en werkstijl van het senior management, rekening houdend met de betrokkenheid van onafhankelijke leden van de met governance belaste personen.

A107

Hoewel de interne beheersingsomgeving een geschikte basis kan vormen voor het systeem van interne beheersing en kan helpen het risico op fraude te verminderen, is een geschikte interne beheersingsomgeving niet noodzakelijkerwijs een effectief afschrikmiddel tegen fraude.

Voorbeeld

Personeelsbeleidslijnen en procedures gericht op het aannemen van competent financieel, administratief, en IT-personeel kunnen het risico op fouten bij het verwerken en vastleggen van financiële informatie beperken. Dergelijke beleidslijnen en procedures kunnen echter niet de doorbreking van interne beheersingsmaatregelen door senior management beperken (bijvoorbeeld om winsten te overschatten).

A108

De evaluatie van de accountant van de interne beheersingsomgeving met betrekking tot het gebruik van IT door de entiteit kan aangelegenheden omvatten als:

- de vraag of governance over IT in verhouding staat tot de aard en complexiteit van de entiteit en

de bedrijfsactiviteiten mogelijk gemaakt door IT, inclusief de complexiteit of volwassenheid van het technologieplatform of architectuur van de entiteit en de mate waarin de entiteit afhankelijk is van IT-applicaties ter ondersteuning van de financiële verslaggeving;
- de organisatiestructuur van het management met betrekking tot IT en de toegewezen middelen (bijvoorbeeld of de entiteit in een geschikte IT-omgeving en noodzakelijke verbeteringen heeft geïnvesteerd, of dat een voldoende aantal geschikte deskundige personen in dienst zijn, ook wanneer de entiteit commerciële software gebruikt (met geen of beperkte) modificaties)).

Verwerven van inzicht in het risico-inschattingsproces van de entiteit
(Zie Par. 22–23)

Inzicht in het risico-inschattingsproces van de entiteit
(Zie Par. 22(a))
A109
Zoals uitgelegd in paragraaf A62, geven niet alle bedrijfsrisico's aanleiding tot risico's op een afwijking van materieel belang. Bij het verwerven van inzicht in hoe het management en de met governance belaste personen bedrijfsrisico's hebben geïdentificeerd die relevant zijn voor het opstellen van de financiële overzichten en hebben besloten hoe op deze risico's in te spelen, zijn aangelegenheden die de accountant kan overwegen onder meer hoe het management of, in voorkomend geval, de personen belast met governance:
- de doelstellingen van de entiteit met voldoende precisie en duidelijkheid heeft gespecificeerd om de identificatie en inschatting van de risico's met betrekking tot de doelstellingen mogelijk te maken;
- de risico's voor het bereiken van de doelstellingen van de entiteit heeft gespecificeerd en de risico's heeft geanalyseerd als basis voor het bepalen hoe de risico's moeten worden beheerd; en
- het potentieel voor fraude heeft beschouwd bij het overwegen van de risico's om de doelstellingen van de entiteit te bereiken.[244]

A110
De accountant kan de implicaties van dergelijke bedrijfsrisico's voor het opstellen van de financiële overzichten van de entiteit en andere aspecten van het interne beheersingssysteem overwegen.

Evalueren van het risico-inschattingsproces van de entiteit
(Zie Par. 22(b))

Waarom de accountant evalueert of het risico-inschattingsproces van de entiteit geschikt is
A111
De evaluatie door de accountant van het risico-inschattingsproces van de entiteit kan de accountant helpen bij het verwerven van inzicht waar de entiteit risico's heeft geïdentificeerd die zich kunnen voordoen en hoe de entiteit heeft ingespeeld op die risico's. De evaluatie van de accountant hoe de entiteit de bedrijfsrisico's identificeert, inschat en erop inspeelt, helpt de accountant bij het inzicht of deze risico's als passend voor de aard en complexiteit van de entiteit zijn geïdentificeerd, ingeschat en hoe erop is ingespeeld. Deze evaluatie kan de accountant ook helpen bij het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten en op het niveau van beweringen (Zie Par. A86).

Evalueren of het risico-inschattingsproces van de entiteit geschikt is
(Zie Par. 22(b))
A112
De evaluatie door de accountant van de geschiktheid van het risico-inschattingsproces van de entiteit is gebaseerd op het inzicht verkregen in overeenstemming met paragraaf 22(a).

Schaalbaarheid
A113
Of het risico-inschattingsproces van de entiteit geschikt is voor de omstandigheden gezien de aard en complexiteit van de entiteit is een kwestie van professionele oordeelsvorming door de accountant.

[244] Standaard 240, paragraaf 19.

Voorbeeld
In sommige minder complexe entiteiten, en met name door de eigenaar bestuurde entiteiten, kan een geschikte risico-inschatting worden uitgevoerd door de directe betrokkenheid van het management of de eigenaar-bestuurder (de manager of eigenaar-bestuurder kan bijv. routinematig tijd besteden aan het monitoren van de activiteiten van concurrenten en andere ontwikkelingen in de markt om nieuwe bedrijfsrisico's te identificeren). De informatie van deze risico-inschatting in dit soort entiteiten is vaak niet formeel gedocumenteerd, maar uit de besprekingen die de accountant heeft met het management, kan blijken dat het management in feite risico-inschattings-werkzaamheden uitvoert.

Het verwerven van inzicht in het proces van de entiteit om het interne beheersingssysteem van de entiteit te monitoren
(Zie Par. 24)

Schaalbaarheid
A114
In minder complexe entiteiten, en met name door de eigenaar bestuurde entiteiten, is het inzicht van de accountant in het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing te monitoren vaak gericht op hoe het management of de eigenaar-bestuurder direct betrokken is bij activiteiten, omdat er mogelijk geen andere monitoringactiviteiten zijn.
Voorbeeld
Het management kan klachten van klanten ontvangen over onnauwkeurigheden in hun maandelijkse overzichten die de eigenaar-bestuurder alert maakt op kwesties met de tijdigheid van het moment waarop klantbetalingen zijn opgenomen in de administratieve vastleggingen.
A115
Er zijn entiteiten die geen formeel proces voor het monitoren van het systeem van interne beheersing hebben. Bij deze entiteiten kan inzicht in dit proces verkregen worden uit het inzicht in periodieke beoordelingen van management accounting informatie die is opgezet om bij te dragen aan hoe de entiteit afwijkingen voorkomt of detecteert.

Inzicht in het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing te monitoren
(Zie Par. 24a)
A116
Aangelegenheden die relevant kunnen zijn voor de accountant om te overwegen bij het verwerven van inzicht hoe de entiteit het systeem van interne beheersing monitort, omvatten:
- de opzet van de monitoringactiviteiten, bijvoorbeeld of het periodieke of doorlopende monitoring is;
- de uitvoering en frequentie van de monitoringactiviteiten;
- de evaluatie van de resultaten van de monitoringactiviteiten, op een tijdige basis, om te bepalen of de interne beheersingsmaatregelen effectief zijn geweest; en
- hoe vastgestelde tekortkomingen zijn behandeld door passende corrigerende maatregelen, inclusief tijdige communicatie van dergelijke tekortkomingen aan degenen die verantwoordelijk zijn voor het nemen van corrigerende maatregelen.

(Zie Par. 24(a))
A117
De accountant kan ook overwegen hoe het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing te monitoren interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot informatieverwerking behandelt waarbij IT wordt gebruikt. Dit kan bijvoorbeeld omvatten:
- interne beheersingsmaatregelen om complexe IT-omgevingen te monitoren die:
  - de voortdurende effectieve opzet van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot informatieverwerking evalueren en deze wijzigen, voor zover van toepassing, voor veranderingen in omstandigheden; of
  - de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot informatieverwerking evalueren.
- interne beheersingsmaatregelen die de toegangsrechten monitoren die zijn toegepast in geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot informatieverwerking die de functiescheiding afdwingen;
- interne beheersingsmaatregelen die monitoren hoe fouten of tekortkomingen in de interne beheersing met betrekking tot de automatisering van financiële verslaggeving worden geïdentificeerd en behandeld.

Inzicht in de interne auditfunctie van de entiteit
(Zie Par. 24(a)(ii))
Bijlage 4 bevat verdere overwegingen voor het verwerven van inzicht in interne auditfunctie van de entiteit.
A118
De verzoeken om inlichtingen van de accountant bij de juiste personen binnen de interne auditfunctie

helpen de accountant inzicht te verwerven in de aard van de verantwoordelijkheden van de interne auditfunctie. Als de accountant bepaalt dat de verantwoordelijkheden van de functie verband houden met de financiële verslaggeving van de entiteit, kan de accountant nader inzicht verwerven in de activiteiten die door de interne audit zijn uitgevoerd of zullen worden uitgevoerd door het auditplan van de interne auditfunctie voor de verslagperiode te beoordelen, voor zover dit bestaat, en dat plan te bespreken met de juiste personen binnen de interne auditfunctie. Dit inzicht, samen met de informatie die verkregen is uit verzoeken om inlichtingen van de accountant, kan ook informatie verschaffen die direct relevant is voor de identificatie en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang. Als de accountant op basis van het voorlopige inzicht in de interne auditfunctie verwacht gebruik te maken van het werk van de interne auditfunctie om de aard of timing van controlewerkzaamheden te wijzigen of de omvang daarvan te verminderen, is Standaard 610[245] van toepassing.

Andere informatiebronnen die worden gebruikt in het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing te monitoren

Inzicht verwerven in de informatiebronnen
(Zie Par. 24(b))
A119
Tot de monitoringactiviteiten van het management kan behoren het gebruikmaken van informatie die uit communicatie met externe partijen is verkregen zoals klachten van klanten of opmerkingen van regelgevende instanties die kunnen duiden op problemen of die de aandacht vestigen op gebieden waarop verbeteringen nodig zijn.

Waarom van de accountant vereist wordt inzicht te verwerven in de informatiebronnen die worden gebruikt voor het monitoren van het systeem van interne beheersing van de entiteit
A120
Het inzicht van de accountant in de informatiebronnen die door de entiteit worden gebruikt bij het monitoren van het systeem van interne beheersing van de entiteit, inclusief of de gebruikte informatie relevant en betrouwbaar is, helpt de accountant bij het evalueren of het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing van de entiteit te monitoren, geschikt is. Als het management veronderstelt dat informatie die wordt gebruikt voor monitoring relevant en betrouwbaar is, zonder een basis voor die veronderstelling te hebben, kunnen eventuele fouten in de informatie ertoe leiden dat het management verkeerde conclusies trekt uit zijn monitoringactiviteiten.

Waarom de accountant evalueert of het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing te monitoren, geschikt is
A121
De evaluatie van de accountant over hoe de entiteit doorlopende en afzonderlijke evaluaties uitvoert voor het monitoren van de effectiviteit van interne beheersingsmaatregelen, helpt de accountant bij het verwerven van inzicht of de ander componenten van het interne beheersingssysteem van de entiteit aanwezig zijn en functioneren. Dit helpt daarom bij het verwerven van inzicht in de andere componenten van het interne beheersingssysteem van de entiteit. Deze evaluatie kan de accountant ook helpen bij het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten en op het niveau van beweringen (zie paragraaf A86).

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

Evalueren of het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing te controleren, geschikt is
(Zie Par. 24(c))
A122
De evaluatie door de accountant van de geschiktheid van het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing te monitoren, is gebaseerd op het inzicht van de accountant in het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing te monitoren.

Informatiesysteem en communicatie en interne beheersingsactiviteiten
(Zie Par. 25–26)
A123
De interne beheersingsmaatregelen in het 'informatiesysteem en communicatie' en 'interne beheersingsactiviteiten' zijn primair directe interne beheersingsmaatregelen (d.w.z. interne beheersingsmaatregelen die voldoende nauwkeurig zijn om afwijkingen op het niveau van beweringen te voorkomen, detecteren of corrigeren).

[245] Standaard 610 (herzien 2013), *Gebruikmaken van het werk van interne auditors.*

Waarom van de accountant vereist wordt inzicht te verwerven in het informatiesysteem en communicatie en interne beheersingsmaatregelen in de component 'interne beheersingsactiviteiten'

A124

Van de accountant wordt vereist om inzicht te verwerven in het informatiesysteem en de communicatie van de entiteit. Dit is nodig omdat inzicht in de beleidslijnen van de entiteit die de transactiestromen en andere aspecten van de informatieverwerkingsactiviteiten van de entiteit definiëren die relevant zijn voor het opstellen van de financiële overzichten en het evalueren of de component op passende wijze het opstellen van de financiële overzichten van de entiteit ondersteunt, de identificatie en inschatting van de accountant van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen ondersteunt. Dit inzicht en deze evaluatie kunnen ook leiden tot de identificatie van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten, wanneer de resultaten van de werkzaamheden van de accountant niet consistent zijn met verwachtingen over het systeem van interne beheersing van de entiteit die mogelijk waren gebaseerd op informatie die verkregen is tijdens het proces voor aanvaarding of continuering van de opdracht. (Zie Par. A86)

A125

Van de accountant wordt vereist om specifieke interne beheersingsmaatregelen in de component 'interne beheersingsactiviteiten' te identificeren, de opzet te evalueren en te bepalen of de interne beheersingsmaatregelen zijn geïmplementeerd, aangezien dit de accountant helpt inzicht te verwerven in de aanpak van het management om in te spelen op bepaalde risico's. Dit biedt daarom een basis voor de opzet en de uitvoering van verdere controlewerkzaamheden die inspelen op deze risico's, zoals vereist door Standaard 330. Hoe hoger in het spectrum van inherent risico een risico is ingeschat, hoe overtuigender de controle-informatie moet zijn. Zelfs wanneer de accountant niet van plan is om de effectieve werking van geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen te toetsen, kan het inzicht van de accountant nog steeds van invloed zijn op de opzet van de aard, timing en omvang van gegevensgerichte controlewerkzaamheden die inspelen op de daarmee samenhangende risico's op een afwijking van materieel belang.

De iteratieve aard van het inzicht en de evaluatie van de accountant van het informatiesysteem en communicatie- en interne beheersingsactiviteiten

A126

Zoals uitgelegd in paragraaf A49, verwerft de accountant inzicht in de entiteit en haar omgeving en het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Dit inzicht kan de accountant helpen bij het ontwikkelen van initiële verwachtingen over de transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen die significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen kunnen zijn. Bij het verwerven van inzicht in de component 'informatie systeem en communicatie' in overeenstemming met paragraaf 25(a), kan de accountant deze initiële verwachtingen gebruiken om de mate van inzicht in de informatieverwerkingsactiviteiten van de entiteit die moet worden verkregen, te bepalen.

A127

Het inzicht van de accountant in het informatiesysteem omvat het verwerven van inzicht in de beleidslijnen die informatiestromen met betrekking tot de significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen van de entiteit en andere gerelateerde aspecten van de informatieverwerkingsactiviteiten van de entiteit definiëren. Deze informatie, en de informatie verkregen uit de evaluatie van de accountant van het informatiesysteem, kan de verwachtingen van de accountant over de significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen die aanvankelijk zijn geïdentificeerd, bevestigen of verder beïnvloeden (Zie Par. A126).

A128

Om inzicht te verwerven in hoe informatie met betrekking tot significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen door het informatiesysteem van de entiteit verwerkt wordt, kan de accountant ook interne beheersingsmaatregelen in de component 'interne beheersingsactiviteiten' identificeren die moeten worden geïdentificeerd in overeenstemming met paragraaf 26 (a). De identificatie en evaluatie van interne beheersingsmaatregelen door de accountant in de component 'interne beheersingsactiviteiten' kan zich eerst richten op interne beheersingsmaatregelen op journaalboekingen en interne beheersingsmaatregelen waarvan de accountant van plan is om de effectieve werking te toetsen bij het opzetten van de aard, timing en omvang van gegevensgerichte werkzaamheden.

A129

De inschatting door de accountant van inherent risico kan ook het onderkennen van interne beheersingsmaatregelen in de component 'interne beheersingsactiviteiten' beïnvloeden. De identificatie van interne beheersingsmaatregelen door de accountant met betrekking tot significante risico's kan bijvoorbeeld alleen te onderkennen zijn wanneer de accountant het inherente risico op het niveau van beweringen heeft ingeschat in overeenstemming met paragraaf 31. Bovendien kunnen interne beheersingsmaatregelen die inspelen op risico's waarvoor de accountant heeft vastgesteld dat gegevensgerichte werkzaamheden alleen niet voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen, (in overeenstemming met paragraaf 33), ook pas te onderkennen zijn als de inschattingen van het inherente risico door de accountant zijn uitgevoerd.

A130

A1 De identificatie en inschatting door de accountant van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen wordt beïnvloed door zowel:
- inzicht van de accountant in de beleidslijnen van de entiteit voor de informatieverwerkingsactiviteiten in de component 'informatiesysteem- en communicatie'; en
- identificatie en evaluatie van de accountant van interne beheersingsmaatregelen in de component 'interne beheersingsactiviteiten'.

Inzicht verwerven in het informatiesysteem en de communicatie
(Zie Par. 25)
Bijlage 3, paragrafen 15–19, bevat verdere overwegingen met betrekking tot het informatiesysteem en communicatie.

Schaalbaarheid
A131
Het informatiesysteem en gerelateerde bedrijfsprocessen in minder complexe entiteiten zullen waarschijnlijk minder geavanceerd zijn dan in grotere entiteiten, en zal waarschijnlijk een minder complexe IT-omgeving met zich meebrengen; echter, de rol van het informatiesysteem is net zo belangrijk. Minder complexe entiteiten met een directe betrokkenheid van het management hebben mogelijk geen behoefte aan uitgebreide beschrijvingen van administratieve verwerkingsprocedures, geavanceerde administratieve vastleggingen of uitgeschreven beleidslijnen. Inzicht in de relevante aspecten van het informatiesysteem van de entiteit kan daarom minder inspanning vergen bij een controle van een minder complexe entiteit en kan een groter aantal verzoeken om inlichtingen dan waarneming of inspectie van documentatie inhouden. De noodzaak om inzicht te verwerven blijft echter belangrijk om een basis te vormen voor de opzet van verdere controlewerkzaamheden in overeenstemming met Standaard 330 en kan de accountant verder helpen bij het identificeren of inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang. (Zie Par. A86)

Inzicht verwerven in het informatiesysteem
(Zie Par. 25(a))
A132
In het interne beheersingssysteem van de entiteit zijn aspecten opgenomen die betrekking hebben op de verslaggevingsdoelstellingen van de entiteit, inclusief de financiële verslaggevingsdoelstellingen, maar kunnen ook aspecten omvatten die betrekking hebben op de doelstellingen op het gebied van de activiteiten of de naleving van wet- en regelgeving, wanneer dergelijke aspecten relevant zijn voor financiële verslaggeving. Inzicht in hoe de entiteit transacties initieert en informatie vastlegt als onderdeel van het inzicht van de accountant in het informatiesysteem kan informatie omvatten over de systemen van de entiteit (de beleidslijnen) die zijn opgezet om nalevings- en operationele doelstellingen te bereiken, omdat dergelijke informatie relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten. Verder kunnen sommige entiteiten informatiesystemen hebben die in hoge mate geïntegreerd zijn zodat interne beheersingsmaatregelen op een manier kunnen worden opgezet om tegelijkertijd financiële verslaggevings-, compliance- en operationele doelstellingen en combinaties daarvan te bereiken.
A133
Inzicht in het informatiesysteem van de entiteit omvat ook inzicht in de middelen die worden gebruikt bij de informatieverwerkingsactiviteiten van de entiteit. Informatie over de betrokken personele inzet die relevant kan zijn voor het verwerven van inzicht in risico's voor de integriteit van het informatiesysteem omvat onder meer:
- de competentie van de personen die het werk uitvoeren;
- of er voldoende middelen zijn; en
- of er sprake is van een passende functiescheiding.

A134
Aangelegenheden die de accountant kan overwegen bij het verwerven van inzicht in de beleidslijnen die de informatiestromen definiëren met betrekking tot de significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen van de entiteit in de component 'informatiesysteem en communicatie' omvatten de aard van:
a. de gegevens of informatie met betrekking tot te verwerken transacties, andere gebeurtenissen en omstandigheden;
b. de informatieverwerking om de integriteit van die gegevens of informatie te handhaven; en
c. de informatieprocessen, personeel en andere middelen die bij het informatieverwerkingsproces worden gebruikt.

A135
Verwerven van inzicht in de bedrijfsprocessen van de entiteit, waaronder hoe transacties zijn ontstaan, helpt de accountant bij het verwerven van inzicht in het informatiesysteem van de entiteit op een manier die geschikt is voor de omstandigheden van de entiteit.
A136

Het inzicht van de accountant in het informatiesysteem kan op verschillende manieren worden verkregen en kan omvatten:

- verzoeken om inlichtingen bij relevant personeel over de procedures die worden gebruikt voor het initiëren, vastleggen, verwerken en rapporteren van transacties of over het financiële verslaggevingsproces van de entiteit;
- inspectie van beleidslijnen of proceshandboeken of andere documentatie van het informatiesysteem van de entiteit;
- waarneming van de uitvoering van de beleidslijnen of de procedures door het personeel van de entiteit; of
- transacties selecteren en traceren via het van toepassing zijnde proces in het informatiesysteem (d.w.z. een lijncontrole uitvoeren).

Geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken
A137
De accountant kan ook geautomatiseerde technieken gebruiken om directe toegang tot of een digitale download te verkrijgen van de databases in het informatiesysteem van de entiteit die administratieve gegevens van transacties opslaan. Door geautomatiseerde hulpmiddelen of technieken op deze informatie toe te passen, kan de accountant het verkregen inzicht bevestigen over hoe transacties door het informatiesysteem worden verwerkt door journaalboekingen of andere digitale vastleggingen met betrekking tot een bepaalde transactie of een volledige populatie van transacties, te traceren van initiatie in de administratieve vastleggingen tot opname in het grootboek. Analyse van complete of grote sets transacties kan ook leiden tot het identificeren van variaties van de normale of verwachte verwerkingsprocedures voor deze transacties, die kunnen leiden tot de identificatie van risico's op een afwijking van materieel belang.

Informatie verkregen buiten het grootboek en subgrootboeken
A138
Financiële overzichten kunnen informatie bevatten die is verkregen buiten het grootboek en subgrootboeken. Voorbeelden van dergelijke informatie die de accountant kan overwegen omvatten:

- informatie verkregen uit leaseovereenkomsten die relevant zijn voor toelichtingen in de financiële overzichten;
- informatie toegelicht in de financiële overzichten die wordt gegenereerd door het risicomanagementsysteem van een entiteit;
- informatie over reële waarde die door deskundigen ingeschakeld door het management is opgesteld en toegelicht in de financiële overzichten;
- informatie toegelicht in de financiële overzichten die is verkregen uit modellen of uit andere berekeningen die gebruikt zijn om schattingen te ontwikkelen die zijn opgenomen of toegelicht worden in de financiële overzichten, inclusief informatie met betrekking tot de onderliggende gegevens en veronderstellingen die gebruikt zijn in die modellen, zoals:
  - intern ontwikkelde veronderstellingen die de gebruiksduur van een actief kunnen beïnvloeden; of
  - gegevens zoals rentevoeten die worden beïnvloed door factoren waarop de entiteit geen invloed heeft.
- informatie toegelicht in de financiële overzichten over gevoeligheidsanalyses afgeleid van financiële modellen die aantoont dat het management alternatieve veronderstellingen heeft overwogen;
- informatie opgenomen of toegelicht in de financiële overzichten die is verkregen uit de belastingaangiften en vastleggingen van de entiteit;
- informatie toegelicht in de financiële overzichten die is verkregen uit analyses die zijn opgesteld om de beoordeling van het management van de mogelijkheid van de entiteit om de continuïteit te handhaven te ondersteunen, zoals eventuele toelichtingen met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die zijn geïdentificeerd die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om de continuïteit te handhaven.[246]

A139
Bepaalde bedragen of toelichtingen in de financiële overzichten van de entiteit (zoals toelichtingen over kredietrisico, liquiditeitsrisico en marktrisico) kunnen gebaseerd zijn op informatie verkregen uit het risicomanagementsysteem van de entiteit. De accountant hoeft echter geen inzicht te verwerven in alle aspecten van het risicomanagementsysteem, en past professionele oordeelsvorming toe bij het bepalen van het benodigde inzicht.

Het gebruik van informatietechnologie door de entiteit in het informatiesysteem

Waarom verwerft de accountant inzicht in de IT-omgeving die relevant is voor het informatiesysteem

[246] Standaard 570, paragraaf 19–20.

A140
Het inzicht van de accountant in het informatiesysteem omvat de IT-omgeving die relevant is voor de transactiestromen en informatieverwerking in het informatiesysteem van de entiteit omdat het gebruik van IT-applicaties door de entiteit of andere aspecten in de IT-omgeving aanleiding kan geven tot risico's door het gebruik van IT.
A141
Het inzicht in het bedrijfsmodel van de entiteit en hoe het gebruik van IT wordt geïntegreerd, kan ook nuttige context bieden voor de aard en omvang van IT die in het informatiesysteem wordt verwacht.

Inzicht in het gebruik van IT door de entiteit
A142
Het inzicht van de accountant in de IT-omgeving kan gericht zijn op het identificeren en verwerven van inzicht in de aard en het aantal van de specifieke IT-applicaties en andere aspecten van de IT-omgeving die relevant zijn voor de stromen van transacties en informatieverwerking in het informatiesysteem. Veranderingen in de stroom van transacties of informatie binnen het informatiesysteem kunnen het gevolg zijn van programmawijzigingen in IT-applicaties of directe wijzigingen in gegevens in databases die betrokken zijn bij de verwerking of opslag van die transacties of informatie.
A143
De accountant kan de IT-applicaties en de ondersteunende IT-infrastructuur gelijktijdig identificeren met het inzicht in hoe informatie met betrekking tot significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen door het informatiesysteem van de entiteit verwerkt wordt.

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

Schaalbaarheid
A144
In grotere, meer complexe entiteiten, kan informatie die de accountant kan overwegen bij het verwerven van inzicht in de communicatie van de entiteit afkomstig zijn van handboeken over beleidsprocedures en over financiële verslaggeving.
A145
In minder complexe entiteiten kan communicatie minder gestructureerd zijn (formele handboeken worden bijvoorbeeld niet gebruikt) vanwege minder verantwoordelijkheidsniveaus en een grotere zichtbaarheid en beschikbaarheid van het management. Ongeacht de grootte van de entiteit vergemakkelijken open communicatiekanalen de rapportage van uitzonderingen en het opvolgen daarvan.

Evalueren of de relevante aspecten van het informatiesysteem het opstellen van de financiële overzichten van de entiteit ondersteunen
(Zie Par. 25c)
A146
De evaluatie door de accountant of het informatiesysteem en de communicatie van de entiteit de opstelling van de financiële overzichten op passende wijze ondersteunt, is gebaseerd op het inzicht verkregen in paragraaf 25(a)-(b).

Interne beheersingsactiviteiten
(Zie Par. 26)

Interne beheersingsmaatregelen in de component 'interne beheersingsactiviteiten'
Bijlage 3, paragrafen 20 en 21 bevatten verdere overwegingen met betrekking tot interne beheersingsactiviteiten.
A147
De component 'interne beheersingsactiviteiten' omvat interne beheersingsmaatregelen die zijn opgezet om te zorgen voor de juiste toepassing van beleidslijnen (die ook interne beheersingsmaatregelen zijn) in alle andere componenten van het interne beheersingssysteem van de entiteit en omvat zowel directe als indirecte interne beheersingsmaatregelen.
Voorbeeld
De interne beheersingsmaatregelen die een entiteit heeft ingesteld om ervoor te zorgen dat het personeel de jaarlijkse fysieke voorraad naar behoren opneemt en vastlegt houden rechtstreeks verband met de risico's op een afwijking van materieel belang die relevant zijn voor de beweringen 'bestaan' en 'volledigheid' voor het rekeningsaldo van de voorraad.
A148
De identificatie en evaluatie van interne beheersingsmaatregelen door de accountant in de component 'interne beheersingsactiviteiten' is gericht op interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot informatieverwerking. Dit zijn interne beheersingsmaatregelen die worden toegepast tijdens de verwerking van informatie in het informatiesysteem van de entiteit die direct inspelen op risico's voor de integriteit van informatie (d.w.z. de volledigheid, nauwkeurigheid en geldigheid van transacties en

andere informatie). Van de accountant wordt echter niet vereist om alle interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot informatieverwerking te identificeren en te evalueren die verband houden met de beleidslijnen van de entiteit die de transactiestromen en andere aspecten van de informatieverwerkingsactiviteiten van de entiteit definiëren voor de significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen.

A149

Er kunnen ook directe interne beheersingsmaatregelen zijn die bestaan in de interne beheersingsomgeving, het risico-inschattingsproces van de entiteit of het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing te monitoren, die kunnen worden geïdentificeerd in overeenstemming met paragraaf 26. Hoe indirecter de relatie tussen interne beheersingsmaatregelen die andere interne beheersingsmaatregelen ondersteunen en de interne beheersingsmaatregel die worden overwogen echter is, hoe minder effectief die interne beheersingsmaatregel kan zijn bij het voorkomen, of detecteren en corrigeren van gerelateerde afwijkingen.

Voorbeeld

Gewoonlijk is een beoordeling door een verkoopmanager van een samenvatting van de verkoopactiviteit voor specifieke winkels per regio alleen indirect gerelateerd aan de risico's op een afwijking van materieel belang die relevant is voor de bewering van de volledigheid van verkoopopbrengsten. Dienovereenkomstig kan het minder effectief zijn om in te spelen op die risico's dan interne beheersingsmaatregelen die directer daaraan zijn gerelateerd, zoals de aansluiting van vervoersdocumenten met factuurdocumenten.

A150

Paragraaf 26 vereist ook dat de accountant *general IT controls* voor IT-applicaties en andere aspecten van de IT-omgeving identificeert en evalueert, waarvan de accountant heeft vastgesteld dat deze onderhevig zijn aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT, omdat *general IT controls* de blijvende effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot informatieverwerking ondersteunen. Een general IT-control alleen is meestal niet voldoende om in te spelen op een risico op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen.

A151

De interne beheersingsmaatregelen waarvan de accountant de opzet moet identificeren en evalueren en de implementatie daarvan moet bepalen in overeenstemming met paragraaf 26, zijn:

- interne beheersingsmaatregelen waarvan de accountant van plan is om de effectieve werking te toetsen voor het bepalen van de aard, timing en omvang van gegevensgerichte werkzaamheden. De evaluatie van dergelijke interne beheersingsmaatregelen vormt de basis voor de opzet van de accountant van het toetsen van interne beheersingsmaatregelen in overeenstemming met Standaard 330. Deze interne beheersingsmaatregelen omvatten ook interne beheersingsmaatregelen die inspelen op risico's waarvoor gegevensgerichte werkzaamheden alleen niet voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen;
- interne beheersingsmaatregelen die inspelen op significante risico's en interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot journaalboekingen. De identificatie en evaluatie van dergelijke interne beheersingsmaatregelen door de accountant kunnen ook van invloed zijn op het inzicht van de accountant in de risico's op een afwijking van materieel belang, inclusief de identificatie van aanvullende risico's op een afwijking van materieel belang (zie paragraaf A95). Dit inzicht biedt ook de basis voor de opzet van de accountant van de aard, timing en omvang van gegevensgerichte controlewerkzaamheden die inspelen op de gerelateerde ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang;
- andere interne beheersingsmaatregelen die de accountant overweegt en die geschikt zijn om de accountant in staat te stellen de doelstellingen van paragraaf 13 met betrekking tot risico's op het niveau van beweringen te bereiken, gebaseerd op de professionele oordeelsvorming van de accountant.

A152

Interne beheersingsmaatregelen in de component 'interne beheersingsactiviteiten' moeten worden geïdentificeerd wanneer dergelijke interne beheersingsmaatregelen voldoen aan een of meer van de criteria in paragraaf 26(a). Wanneer echter meerdere interne beheersingsmaatregelen dezelfde doelstelling bereiken, is het niet nodig om elk van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot een dergelijke doelstelling te identificeren.

Typen interne beheersingsmaatregelen in de component 'interne beheersingsactiviteiten'

(Zie Par. 26)

A153

Voorbeelden van interne beheersingsmaatregelen in de component 'interne beheersingsactiviteiten' zijn autorisaties en goedkeuringen, aansluitingen, verificaties (zoals bewerkings- en validatie controles of geautomatiseerde berekeningen), functiescheiding en fysieke of logische interne beheersingsmaatregelen, inclusief die voor de bescherming van activa.

A154

Interne beheersingsmaatregelen in de component 'interne beheersingsactiviteiten' kunnen ook interne beheersingsmaatregelen omvatten die zijn vastgesteld door het management die inspelen op risico's

op een afwijking van materieel belang in verband met toelichtingen die niet in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving zijn opgesteld. Dergelijke interne beheersingsmaatregelen kunnen betrekking hebben op informatie die is opgenomen in de financiële overzichten die is verkregen buiten het grootboek en subgrootboeken.

A155

Ongeacht of interne beheersingsmaatregelen zich binnen de IT-omgeving of in handmatige systemen bevinden, kunnen interne beheersingsmaatregelen verschillende doelstellingen hebben en kunnen ze worden toegepast op verschillende organisatorische en functionele niveaus.

Schaalbaarheid

(Zie Par. 26)

A156

Interne beheersingsmaatregelen in de component 'interne beheersingsactiviteiten' voor minder complexe entiteiten zijn waarschijnlijk vergelijkbaar met die in grotere entiteiten, maar de formaliteit waarmee ze werken kan variëren. Verder kunnen in minder complexe entiteiten meer interne beheersingsmaatregelen direct door het management worden toegepast.

Voorbeeld

De exclusieve bevoegdheid van het management om klanten krediet te verlenen en significante aankopen goed te keuren kan een effectieve interne beheersingsmaatregel bieden over significante rekeningsaldi en transacties.

A157

Het kan minder praktisch uitvoerbaar zijn om functiescheiding in minder complexe entiteiten met minder medewerkers tot stand te brengen. In een door de eigenaar bestuurde entiteit kan de eigenaar-bestuurder echter mogelijk meer effectief toezicht uitoefenen door directe betrokkenheid dan bij een grotere entiteit, wat de over het algemeen beperktere mogelijkheden voor functiescheiding kan compenseren. Hoewel, zoals ook uitgelegd in Standaard 240, overheersing van het management door een enkel persoon kan een potentiële tekortkoming in de interne beheersing zijn, omdat er een mogelijkheid is voor het management om de interne beheersing te doorbreken.[247]

Interne beheersingsmaatregelen die inspelen op de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen

(Zie Par. 26(a))

Interne beheersingsmaatregelen die inspelen op risico's waarvan is bepaald dat ze een significant risico zijn

(Zie Par. 26(a)(i))

A158

Ongeacht of de accountant van plan is om de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen die inspelen op significante risico's te toetsen, kan het verkregen inzicht over de aanpak van het management om in te spelen op deze risico's een basis vormen voor de opzet en de uitvoering van gegevensgerichte werkzaamheden die inspelen op significante risico's zoals vereist door Standaard 330.[248] Hoewel risico's met betrekking tot significante niet-routinematige of oordeelsvormende aangelegenheden waarschijnlijk vaak minder onderworpen zijn aan routinematige interne beheersingsmaatregelen, is het mogelijk dat het management op een andere manier op dergelijke risico's inspeelt. Dienovereenkomstig kan het inzicht van de accountant of de entiteit interne beheersingsmaatregelen heeft opgezet en geïmplementeerd voor significante risico's die voortkomen uit niet-routinematige of oordeelsvormende aangelegenheden omvatten of en hoe het management inspeelt op de risico's. De manieren om op risico's in te spelen kunnen omvatten:

- interne beheersingsmaatregelen, zoals een beoordeling van veronderstellingen door het senior management of deskundigen;
- gedocumenteerde processen voor schattingen;
- goedkeuring door de met governance belaste personen.

Voorbeeld

Indien er sprake is van eenmalige gebeurtenissen, zoals de ontvangst van een kennisgeving van een significante rechtszaak, kan bij het overwegen van de manier waarop de entiteit hierop heeft ingespeeld rekening worden gehouden met aangelegenheden zoals de vragen of de entiteit al dan niet geschikte deskundigen (zoals interne of externe juridisch adviseurs) heeft ingeschakeld, of een inschatting is gemaakt van de mogelijke gevolgen en hoe wordt voorgesteld om de omstandigheden toe te lichten in de financiële overzichten.

A159

Standaard 240[249] vereist dat de accountant inzicht verwerft in de interne beheersingsmaatregelen met

[247] Standaard 240, paragraaf A28.
[248] Standaard 330, paragraaf 21.
[249] Standaard 240, paragraaf 28 en A33.

betrekking tot ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude (die worden behandeld als significante risico's), en legt verder uit dat het belangrijk is voor de accountant om inzicht te verwerven in de interne beheersingsmaatregelen die het management heeft opgezet, geïmplementeerd en onderhouden om fraude te voorkomen en te detecteren.

Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot journaalboekingen
(Zie Par. 26(a)(ii))
A160
Interne beheersingsmaatregelen die inspelen op de risico's op een afwijking van materieel belang op het beweringenniveau die naar verwachting voor alle controles worden geïdentificeerd, zijn interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot journaalboekingen. De manier waarop een entiteit informatie van transactieverwerking opneemt in het grootboek omvat normaal gesproken het gebruik van journaalboekingen, hetzij standaard of niet-standaard, of geautomatiseerd of handmatig. De mate waarin andere interne beheersingsmaatregelen worden geïdentificeerd, kan variëren op basis van de aard van de entiteit en de geplande aanpak van de accountant van verdere controlewerkzaamheden.
Voorbeeld
Bij een controle van een minder complexe entiteit is het informatiesysteem van de entiteit mogelijk niet complex en kan de accountant mogelijk niet van plan zijn om te steunen op de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen. Verder kan de accountant geen significante risico's of andere risico's op een afwijking van materieel belang hebben geïdentificeerd waarvoor het noodzakelijk is voor de accountant om de opzet van interne beheersingsmaatregelen te evalueren en te bepalen dat deze zijn geïmplementeerd. Bij een dergelijke controle kan de accountant bepalen dat er geen andere geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen zijn dan de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit met betrekking tot journaalboekingen.

Geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken
A161
Bij handmatige grootboeksystemen kunnen niet-standaard journaalboekingen mogelijk worden geïdentificeerd door inspectie van grootboeken, dagboeken en ondersteunende documentatie. Wanneer geautomatiseerde procedures worden gebruikt voor het bijhouden van het grootboek en het opstellen van financiële overzichten, is het mogelijk dat dergelijke boekingen alleen in elektronische vorm bestaan waardoor ze gemakkelijker zijn te identificeren door het gebruik van geautomatiseerde technieken.
Voorbeeld
Bij de controle van een minder complexe entiteit kan de accountant mogelijk een totale lijst van alle journaalboekingen in een eenvoudige spreadsheet extraheren. Het is dan mogelijk dat de accountant de journaalboekingen sorteert door verschillende filters toe te passen, zoals valutabedrag, naam van de opsteller of beoordelaar, journaalboekingen die alleen de balans en winst- en verliesrekening ophogen, of om de vermelding aan de hand van de datum waarop de journaalboeking naar het grootboek is geboekt te bekijken om de accountant te helpen bij het opzetten van manieren van inspelen op de geïdentificeerde risico's met betrekking tot journaalposten.

Interne beheersingsmaatregelen waarvoor de accountant van plan is de effectieve werking te toetsen
(Zie Par. 26(a)(iii))
A162
De accountant bepaalt of er risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen bestaan waarvoor het niet mogelijk is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen door gegevensgerichte werkzaamheden alleen. Van de accountant wordt vereist, in overeenstemming met Standaard 330,[250], om toetsingen van interne beheersingsmaatregelen op te zetten en uit te voeren die inspelen op dergelijke risico's op een afwijking van materieel belang wanneer gegevensgerichte werkzaamheden alleen niet voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen op het niveau van beweringen. Als gevolg hiervan moeten, wanneer dergelijke interne beheersingsmaatregelen bestaan die inspelen op deze risico's, deze worden geïdentificeerd en geëvalueerd.
A163
In andere gevallen, wanneer de accountant van plan is rekening te houden met de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen bij het bepalen van de aard, timing en omvang van gegevensgerichte werkzaamheden in overeenstemming met Standaard 330, moeten dergelijke interne beheersingsmaatregelen ook worden geïdentificeerd omdat Standaard 330[251] vereist dat de accountant toetsingen van die interne beheersingsmaatregelen opzet en uitvoert.
Voorbeelden
De accountant kan van plan zijn om de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen te toetsen:

[250] Standaard 330, paragraaf 8(b).
[251] Standaard 330, paragraaf 8(a).

- met betrekking tot routinematige transactiestromen omdat dergelijke toetsingen effectiever of efficiënter kunnen zijn voor grote hoeveelheden homogene transacties.
- met betrekking tot de volledigheid en nauwkeurigheid van informatie die afkomstig is van de entiteit (bijvoorbeeld interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het opstellen van door het systeem gegenereerde rapporten), om de betrouwbaarheid van die informatie te bepalen, wanneer de accountant van plan is rekening te houden met de effectieve werking van die interne beheersingsmaatregelen bij het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden.
- met betrekking tot doelstellingen op het gebied van de bedrijfsactiviteiten en de naleving van wet- en regelgeving wanneer deze betrekking hebben op gegevens die de accountant evalueert of gebruikt bij het toepassen van controlewerkzaamheden.

A164
De plannen van de accountant om de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen te toetsen kunnen ook worden beïnvloed door de geïdentificeerde risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten. Bijvoorbeeld als tekortkomingen zijn geïdentificeerd met betrekking tot de interne beheersingsomgeving, kan dit de algemene verwachtingen van de accountant met betrekking tot de effectieve werking van directe interne beheersingsmaatregelen beïnvloeden.

Andere interne beheersingsmaatregelen die de accountant geschikt acht
(Zie Par. 26(a)(iv))
A165
Andere interne beheersingsmaatregelen die de accountant kan overwegen die geschikt zijn om de opzet te identificeren en te evalueren en om de implementatie te bepalen, kunnen omvatten:
- interne beheersingsmaatregelen die inspelen op risico's die als hoger worden ingeschat in het spectrum van inherent risico maar die niet als significant risico aangemerkt zijn;
- interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het aansluiten van gedetailleerde vastleggingen met het grootboek; of
- aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de gebruikersorganisatie bij gebruik van een serviceorganisatie.[252]

Identificatie van IT-applicaties en andere aspecten van de IT-omgeving, risico's die voortkomen uit het gebruik van IT en general IT controls
(Zie Par. 26(b)–(c))
Bijlage 5 bevat voorbeeldkenmerken van IT-applicaties en andere aspecten van de IT-omgeving en leidraden met betrekking tot die kenmerken, die relevant kunnen zijn bij het identificeren van IT-applicaties en andere aspecten van de IT-omgeving die onderhevig zijn aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT.

Het identificeren van IT-applicaties en andere aspecten van de IT-omgeving
(Zie Par. 26(b))

Waarom de accountant risico's identificeert die voortkomen uit het gebruik van IT en general IT controls met betrekking tot geïdentificeerde IT-applicaties en andere aspecten van de IT-omgeving
A166
Inzicht in de risico's die voortkomen uit het gebruik van IT en de *general IT controls* die door de entiteit zijn geïmplementeerd om in te spelen op deze risico's, kan van invloed zijn op:
- de beslissing van de accountant over het al dan niet toetsen van de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen die inspelen op risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen;
  Voorbeeld
  Wanneer *general IT controls* niet effectief zijn opgezet of niet passend zijn geïmplementeerd om in te spelen op risico's die voortkomen uit het gebruik van IT (bijvoorbeeld interne beheersingsmaatregelen voorkomen of detecteren niet op een passende manier ongeautoriseerde programmawijzigingen of ongeautoriseerde toegang tot IT-applicaties), kan dit gevolgen hebben voor de beslissing van de accountant om te steunen op geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen binnen de betrokken IT-applicaties.
- de inschatting door de accountant van het interne beheersingsrisico op het niveau van beweringen;

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

Voorbeeld
De blijvende effectieve werking van een interne beheersingsmaatregel met betrekking tot informatieverwerking kan afhangen van bepaalde *general IT controls* die ongeautoriseerde programmawijzigingen in de interne beheersingsmaatregel voor IT informatieverwerking voorkomen of detecteren (d.w.z., interne beheersingsmaatregelen inzake programmawijzigingen over de gerelateerde IT-applicatie). In dergelijke omstandigheden kan de verwachte effectieve werking (of het ontbreken daarvan) van de *general IT controls* de inschatting door de accountant van het interne beheersingsrisico beïnvloeden (het interne beheersingsrisico kan bijvoorbeeld hoger zijn wanneer wordt verwacht dat dergelijke *general IT controls* niet effectief zijn of als de accountant niet van plan is om de *general IT controls* te toetsen).

- de strategie van de accountant voor het toetsen van informatie afkomstig van de entiteit die wordt gegenereerd door of informatie betreft uit de IT-applicaties van de entiteit;
  Voorbeeld
  Wanneer informatie afkomstig van de entiteit om te gebruiken als controle-informatie gegenereerd is door IT-applicaties, kan de accountant bepalen om interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot door het systeem gegenereerde rapporten te toetsen, inclusief identificatie en toetsing van de *general IT controls* die inspelen op risico's van ongepaste of ongeautoriseerde programmawijzigingen of directe gegevenswijzigingen in de rapporten.
- de inschatting door de accountant van inherent risico op het niveau van beweringen;
  Voorbeeld
  Wanneer er significante of uitgebreide programmeringswijzigingen in een IT-applicatie zijn om nieuwe of herziene rapportagevereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving te adresseren, kan dit een indicator zijn voor de complexiteit van de nieuwe vereisten en hun effect op de financiële overzichten van de entiteit. Wanneer dergelijke uitgebreide programmering of veranderingen in gegevens voorkomen, is de IT-applicatie waarschijnlijk ook onderhevig aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT.
- de opzet van verdere controlewerkzaamheden.
  Voorbeeld
  Als interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot informatieverwerking afhangen van *general IT controls*, kan de accountant bepalen om de effectieve werking van de *general IT controls* te toetsen. Dit vereist dan toetsing van de opzet van interne beheersingsmaatregelen voor dergelijke *general IT controls*. Als in dezelfde omstandigheden de accountant bepaalt om de effectieve werking van de *general IT controls* niet te toetsen of de *general IT controls* naar verwachting niet effectief zullen zijn, kan het nodig zijn om in te spelen op de bijbehorende risico's die voortkomen uit het gebruik van IT door het opzetten van gegevensgerichte werkzaamheden. Echter, op de risico's die voortkomen uit het gebruik van IT kan mogelijk niet worden ingespeeld wanneer dergelijke risico's verband houden met risico's waarvoor gegevensgerichte werkzaamheden alleen niet voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen. In dergelijke omstandigheden moet de accountant mogelijk de implicaties voor het controle-oordeel overwegen.

Het identificeren van IT-applicaties die onderhevig zijn aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT

A167
Voor de IT-applicaties die relevant zijn voor het informatiesysteem, kan inzicht in de aard en complexiteit van de specifieke IT-processen en *general IT controls* van de entiteit, de accountant helpen bij het bepalen op welke IT-applicaties de entiteit steunt voor het nauwkeurig verwerken en handhaven van de integriteit van informatie in het informatiesysteem. Dergelijke IT-applicaties kunnen onderhevig zijn aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT.

A168
Bij het identificeren van de IT-applicaties die onderhevig zijn aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT, moet rekening worden gehouden met interne beheersingsmaatregelen die door de accountant zijn geïdentificeerd omdat dergelijke interne beheersingsmaatregelen het gebruik van IT of het steunen op IT kunnen inhouden. De accountant kan zich concentreren op de vraag of een IT-applicatie geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen bevat waarop het management steunt en die de accountant heeft geïdentificeerd, inclusief interne beheersingsmaatregelen die inspelen op risico's waarvoor gegevensgerichte werkzaamheden alleen niet voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen. De accountant kan ook overwegen hoe informatie wordt opgeslagen en verwerkt in het informatiesysteem met betrekking tot significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen en of het management steunt op *general IT controls* om de integriteit van die informatie te handhaven.

A169
De door de accountant geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen kunnen afhankelijk zijn van door het systeem gegenereerde rapporten, in welk geval de IT-applicaties die deze rapporten genereren onderhevig kunnen zijn aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT. In andere gevallen is het mogelijk dat de accountant niet van plan is om te steunen op interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de door het systeem gegenereerde rapporten en van plan is om direct de

invoer en uitvoer van dergelijke rapporten te toetsen, in welk geval de accountant mogelijk niet de gerelateerde IT-applicaties identificeert als onderhevig aan risico's die voortkomen uit IT.

Schaalbaarheid
A170
De mate van inzicht van de accountant in de IT-processen, inclusief de mate waarin de entiteit beschikt over *general IT controls*, zal variëren met de aard en de omstandigheden van de entiteit en haar IT-omgeving, evenals op basis van de aard en omvang van de interne beheersingsmaatregelen die door de accountant zijn geïdentificeerd. Het aantal IT-applicaties dat onderhevig is aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT zal ook variëren op basis van deze factoren.
Voorbeelden
- Een entiteit die commerciële software gebruikt en geen toegang heeft tot de broncode om programmawijzigingen aan te brengen, heeft waarschijnlijk geen proces voor programmawijzigingen, maar kan een proces of procedures hebben om de software te configureren (bijvoorbeeld het rekeningschema, rapportage parameters of drempels). Bovendien kan de entiteit een proces of procedures hebben om toegang tot de applicatie te beheren (bijv. een aangewezen persoon met beheerderstoegang voor de commerciële software). In dergelijke omstandigheden is het onwaarschijnlijk dat de entiteit geformaliseerde *general IT controls* heeft of nodig heeft.
- Een grotere entiteit daarentegen kan in hoge mate op IT steunen en de IT-omgeving kan betrekking hebben op meerdere IT-applicaties en de IT-processen voor het beheer van de IT-omgeving kunnen complex zijn (er bestaat bijvoorbeeld een speciale IT-afdeling die programmawijzigingen ontwikkelt en implementeert en toegangsrechten beheert), inclusief dat de entiteit geformaliseerde *general IT -controls* met betrekking tot de IT-processen heeft geïmplementeerd.
- Wanneer het management niet steunt op geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen of *general IT controls* om transacties te verwerken of de gegevens bij te houden en de accountant geen geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen of andere interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot informatieverwerking (of die afhankelijk zijn van *general IT controls*) heeft geïdentificeerd, kan de accountant van plan zijn om alle informatie die door de entiteit met IT is gegenereerd rechtstreeks te toetsen en kan de accountant mogelijk geen IT-applicaties identificeren die onderhevig zijn aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT.
- Wanneer het management steunt op een IT-applicatie om gegevens te verwerken of te onderhouden, de hoeveelheid gegevens significant is en het management steunt op de IT-applicatie om geautomatiseerd interne beheersingsmaatregelen uit te voeren die de accountant ook heeft geïdentificeerd, zal de IT-applicatie waarschijnlijk onderhevig zijn aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT.

A171
Wanneer een entiteit een grotere complexiteit in de IT-omgeving heeft, vereist het identificeren van de IT-applicaties en andere aspecten van de IT-omgeving, het bepalen van de gerelateerde risico's die voortkomen uit het gebruik van IT en het identificeren van *general IT-controls* waarschijnlijk de betrokkenheid van teamleden met gespecialiseerde IT-vaardigheden. Een dergelijke betrokkenheid is waarschijnlijk essentieel en moet mogelijk uitgebreid zijn voor complexe IT-omgevingen.

Identificeren van andere aspecten van de IT-omgeving die onderhevig zijn aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT
A172
De andere aspecten van de IT-omgeving die onderhevig kunnen zijn aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT, omvatten het netwerk, besturingssysteem en databases en, in bepaalde omstandigheden, interfaces tussen IT-applicaties. Andere aspecten van de IT-omgeving worden over het algemeen niet geïdentificeerd wanneer de accountant geen IT-applicaties identificeert die onderhevig zijn aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT. Wanneer de accountant IT-applicaties heeft geïdentificeerd die onderhevig zijn aan risico's die voortkomen uit IT, worden andere aspecten van de IT-omgeving (bijvoorbeeld database, besturingssysteem, netwerk) waarschijnlijk geïdentificeerd omdat dergelijke aspecten de geïdentificeerde IT-applicaties ondersteunen en daarmee interactie hebben.

Identificeren van risico's die voortkomen uit het gebruik van IT en general IT controls
(Zie Par. 26(c))
Bijlage 6 bevat overwegingen voor het verwerven van inzicht in general IT controls.
A173
Bij het identificeren van de risico's die voortkomen uit het gebruik van IT, kan de accountant rekening houden met de aard van de geïdentificeerde IT-applicatie of een ander aspect van de IT-omgeving en de redenen waarom risico's kunnen ontstaan uit het gebruik van IT. Voor sommige geïdentificeerde IT-applicaties of andere aspecten van de IT-omgeving, kan de accountant van toepassing zijnde risico's identificeren die voortkomen uit het gebruik van IT en die voornamelijk betrekking hebben op niet-geautoriseerde toegang of ongeautoriseerde programmawijzigingen, evenals risico's die verband houden met ongepaste gegevenswijzigingen (bijvoorbeeld het risico op ongepaste wijzigingen in de

gegevens door directe databasetoegang of de mogelijkheid om informatie rechtstreeks te manipuleren).

A174

De omvang en aard van de van toepassing zijnde risico's die voortkomen uit het gebruik van IT variëren afhankelijk van de aard en kenmerken van de geïdentificeerde IT-applicaties en andere aspecten van de IT-omgeving. Van toepassing zijnde IT-risico's kunnen ontstaan wanneer de entiteit voor geïdentificeerde aspecten van de IT-omgeving (bijvoorbeeld het uitbesteden van de *hosting* van de IT-omgeving aan een derde of het gebruikmaken van een *shared service center* voor centraal beheer van IT-processen in een groep) externe of interne dienstverleners gebruikt. Van toepassing zijnde risico's die voortkomen uit het gebruik van IT kunnen ook worden geïdentificeerd met betrekking tot *cybersecurity*. Het is waarschijnlijker dat er meer risico's zullen voortkomen uit het gebruik van IT wanneer de hoeveelheid of de complexiteit van geautomatiseerde *application controls* hoger is en het management meer steunt op deze interne beheersingsmaatregelen voor de effectieve verwerking van transacties of het effectieve onderhoud van de integriteit van onderliggende informatie.

Evalueren van de opzet en het bepalen van de implementatie van geïdentificeerde interne beheersings-maatregelen met betrekking tot de component 'interne beheersingsactiviteiten'

(Zie Par. 26(d))

A175

Bij het evalueren van de opzet van een geïdentificeerde interne beheersingsmaatregel overweegt de accountant of de interne beheersingsmaatregel, afzonderlijk of in combinatie met andere interne beheersingsmaatregelen, in staat is om effectief afwijkingen van materieel belang te voorkomen of te detecteren en te corrigeren van (d.w.z. de interne beheersingsdoelstelling).

A176

De accountant bepaalt de implementatie van een geïdentificeerde interne beheersingsmaatregel door vast te stellen dat de interne beheersingsmaatregel bestaat en dat de entiteit deze toepast. Het heeft weinig zin dat de accountant de implementatie beoordeelt van een interne beheersingsmaatregel die niet effectief is opgezet. Daarom evalueert de accountant de opzet van een interne beheersingsmaatregel eerst. Een niet-adequaat opgezette interne beheersingsmaatregel kan een tekortkoming in de interne beheersing vormen.

A177

Risico-inschattingswerkzaamheden om controle-informatie te verkrijgen over de opzet en de implementatie van geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen in de component 'interne beheersingsactiviteiten' kunnen omvatten:

- verzoeken om inlichtingen bij personeel van de entiteit;
- waarneming van de toepassing van specifieke interne beheersingsmaatregelen;
- inspectie van documenten en rapporten.

Verzoek om inlichtingen alleen is echter niet voldoende voor dergelijke doeleinden.

A178

De accountant kan verwachten, op basis van ervaring uit de vorige controle of op basis van de risico-inschattingswerkzaamheden in de huidige verslagperiode, dat het management geen effectieve interne beheersingsmaatregelen heeft opgezet of geïmplementeerd om in te spelen op een significant risico. In dergelijke gevallen kunnen de werkzaamheden die worden uitgevoerd om het vereiste in paragraaf 26 (d) te adresseren, bestaan uit het vaststellen dat dergelijke interne beheersingsmaatregelen niet effectief zijn opgezet of geïmplementeerd. Als de resultaten van de werkzaamheden aangeven dat interne beheersingsmaatregelen nieuw zijn opgezet of geïmplementeerd, dan moet de accountant de werkzaamheden in paragraaf 26(b)-(d) uitvoeren voor de nieuw opgezette of geïmplementeerde interne beheersingsmaatregelen.

A179

De accountant kan concluderen dat een interne beheersingsmaatregel, die effectief is opgezet en geïmplementeerd, geschikt kan zijn om de effectieve werking te toetsen, zodat de accountant de effectieve werking in overweging kan nemen bij het opzetten van gegevensgerichte werkzaamheden. Als een interne beheersingsmaatregel echter niet effectief is opgezet of geïmplementeerd, heeft het geen zin om deze te toetsen. Wanneer de accountant van plan is een interne beheersingsmaatregel te toetsen, is de informatie die verkregen is over de mate waarin de interne beheersingsmaatregel inspeelt op risico(s) op een afwijking van materieel belang, een factor voor de risico-inschatting van de accountant van de interne beheersingsmaatregel op het niveau van beweringen.

A180

Het evalueren van de opzet en het bepalen van de implementatie van geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen in de component 'interne beheersingsactiviteiten' is niet voldoende om hun effectieve werking te toetsen. Voor geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen kan de accountant echter van plan zijn om de effectieve werking van geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen te toetsen door *general IT controls*, die zorgen voor de consistente werking van een geautomatiseerde controle, te identificeren en te toetsen. Dit in plaats van het direct toetsen van de effectieve werking van de geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen. Het verkrijgen van controle-informatie over de implementatie van een handmatige interne beheersingsmaatregel op een

bepaald tijdstip levert geen controle-informatie op over de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregel op andere tijdstippen tijdens de gecontroleerde periode. Toetsingen van de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen, inclusief toetsingen van indirecte interne beheersingsmaatregelen, zijn verder beschreven in Standaard 330.[253]

A181

Wanneer de accountant niet van plan is om de effectieve werking van geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen te toetsen, kan het verworven inzicht van de accountant nog steeds helpen bij de opzet van de aard, timing en omvang van gegevensgerichte controlewerkzaamheden die inspelen op de gerelateerde risico's op een afwijking van materieel belang.

Voorbeeld

De resultaten van deze risico-inschattingswerkzaamheden kunnen een basis vormen voor de overweging van de accountant van mogelijke deviaties in een populatie bij het opzetten van steekproeven bij een controle.

Tekortkomingen in interne beheersing binnen het interne beheersingssysteem van de entiteit

(Zie Par. 27)

A182

Bij het uitvoeren van de evaluaties van elk van de componenten van het interne beheersingssysteem van de entiteit,[254] kan de accountant vaststellen dat bepaalde beleidslijnen van de entiteit in een component niet geschikt zijn voor de aard en omstandigheden van de entiteit. Een dergelijke vaststelling kan een indicator zijn die de accountant helpt bij het identificeren van tekortkomingen in de interne beheersing. Als de accountant een of meer tekortkomingen in de interne beheersing heeft geïdentificeerd, kan de accountant het effect van die tekortkomingen in de interne beheersing overwegen bij het opzetten van verdere controlewerkzaamheden in overeenstemming met Standaard 330.

A183

Als de accountant een of meer tekortkomingen in de interne beheersing heeft geïdentificeerd, vereist Standaard 265[255] van de accountant om te bepalen of de tekortkomingen, afzonderlijk of in combinatie, een significante tekortkoming vormen.

De accountant past professionele oordeelsvorming toe om te bepalen of een tekortkoming een significante tekortkoming in de interne beheersing vormt.[256]

Voorbeelden

Omstandigheden die kunnen wijzen op een significante tekortkoming in de interne beheersing omvatten aangelegenheden zoals:

- de identificatie van fraude van elke omvang waarbij het senior management betrokken is;
- geïdentificeerde interne processen die inadequaat zijn met betrekking tot de rapportage en communicatie van tekortkomingen die zijn opgemerkt door de interne audit;
- eerder gecommuniceerde tekortkomingen die niet tijdig door het management worden gecorrigeerd;
- het niet inspelen door het management op significante risico's, bijvoorbeeld door geen interne beheersingsmaatregelen te implementeren met betrekking tot significante risico's; en
- de aanpassing van eerder gepubliceerde financiële overzichten.

De risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten

(Zie Par. 28–37)

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

A184

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

A185

Informatie die wordt verzameld door het uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden wordt gebruikt als controle-informatie om de basis voor de identificatie en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang te verschaffen. De controle-informatie verkregen bij het evalueren van de opzet van geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen en het bepalen of die interne beheersingsmaatregelen zijn geïmplementeerd in de component 'interne beheersingsactiviteiten', wordt

---

[253] Standaard 330, paragraaf 8–11.

[254] Paragraaf 21(b), 22(b), 24(c), 25(c) en 26(d).

[255] Standaard 265, *Meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing aan de met governance belaste personen en het management*, paragraaf 8.

[256] Standaard 265, paragrafen A6–A7 beschrijven indicatoren van significante tekortkomingen en zijn van belang om te bepalen of een tekort, of een combinatie van tekortkomingen, in de interne beheersing vormt een significant tekort.

bijvoorbeeld als controle informatie gebruikt om de risico-inschatting te ondersteunen. Dergelijke informatie biedt ook een basis voor de accountant om algehele manieren op te zetten om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten, evenals het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden waarvan de aard, timing en omvang inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen, in overeenstemming met Standaard 330.

Identificeren van risico's op een afwijking van materieel belang
(Zie Par. 28)
A186
De identificatie van risico's op een afwijking van materieel belang wordt uitgevoerd voordat rekening wordt gehouden met eventuele daarop betrekking hebbende interne beheersingsmaatregelen (d.w.z. het inherente risico) en is gebaseerd op de voorlopige overweging van de accountant van afwijkingen die een redelijke mogelijkheid hebben om zowel voor te komen als om van materieel belang te zijn als ze voorkomen.[257]
A187
Het identificeren van de risico's op een afwijking van materieel belang vormt ook de basis voor de vaststelling door de accountant van relevante beweringen, die de accountant helpen bij het bepalen van de significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen.

Beweringen

Waarom de accountant beweringen gebruikt
A188
Bij het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang gebruikt de accountant beweringen om rekening te houden met de verschillende soorten potentiële afwijkingen die kunnen voorkomen. Beweringen waarvoor de accountant gerelateerde risico's op een afwijking van materieel belang heeft geïdentificeerd, zijn relevante beweringen.

Het gebruik van beweringen
A189
Bij het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang kan de accountant de categorieën van beweringen gebruiken zoals beschreven in paragraaf A190 (a) – (b) hieronder of kan deze anders weergeven mits alle hieronder beschreven aspecten zijn behandeld. De accountant kan ervoor kiezen om de beweringen over transactiestromen en gebeurtenissen en daarop betrekking hebbende toelichtingen te combineren met de beweringen over rekeningsaldi en daarop betrekking hebbende toelichtingen.
A190
Beweringen die door de accountant worden gebruikt bij het overwegen van de verschillende soorten potentiële afwijkingen die kunnen voorkomen, kunnen in de volgende categorieën vallen:
a. Beweringen over transactiestromen en gebeurtenissen en daarop betrekking hebbende toelichtingen tijdens de gecontroleerde periode:
   i. Voorkomen – de vastgelegde of toegelichte transacties en gebeurtenissen hebben inderdaad plaatsgevonden en dergelijke transacties en gebeurtenissen hebben betrekking op de entiteit.
   ii. Volledigheid – alle transacties en gebeurtenissen die hadden moeten worden vastgelegd, zijn ook vastgelegd en alle daarop betrekking hebbende toelichtingen die hadden moeten worden opgenomen in de financiële overzichten, zijn opgenomen.
   iii. Nauwkeurigheid – bedragen en andere gegevens die betrekking hebben op vastgelegde transacties en gebeurtenissen zijn op de juiste wijze vastgelegd en daarop betrekking hebbende toelichtingen zijn op de juiste wijze vastgelegd en beschreven.
   iv. Afgrenzing – transacties en gebeurtenissen zijn in de juiste verslagperiode vastgelegd.
   v. Classificatie – transacties en gebeurtenissen zijn op de juiste rekeningen vastgelegd.
   vi. Presentatie – transacties en gebeurtenissen zijn op de juiste wijze samengevoegd of uitgesplitst en duidelijk beschreven, en daarop betrekking hebbende toelichtingen zijn relevant en begrijpelijk in de context van de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
b. Beweringen over rekeningsaldi en daarop betrekking hebbende toelichtingen aan het einde van de verslagperiode:
   i. Bestaan – activa, passiva en eigenvermogensbelangen bestaan.
   ii. Rechten en verplichtingen – de entiteit bezit of heeft zeggenschap over de rechten op activa, en de verplichtingen zijn de verplichtingen voor de entiteit.
   iii. Volledigheid: – alle activa, passiva en eigenvermogensbelangen die hadden moeten worden vastgelegd, zijn ook vastgelegd en alle daarop betrekking hebbende toelichtingen die hadden

[257] Standaard 200, paragraaf A15a.

moeten worden opgenomen in de financiële overzichten, zijn ook opgenomen.

iv. Nauwkeurigheid, waardering en toerekening – activa, passiva en eigenvermogensbelangen zijn voor de juiste bedragen in de financiële overzichten opgenomen en de daaruit voortvloeiende waarderings- en toerekeningscorrecties zijn juist vastgelegd en daarop betrekking hebbende toelichtingen zijn juist vastgelegd en beschreven.

v. Classificatie – activa, passiva en eigenvermogensbelangen zijn vastgelegd op de juiste rekeningen.

vi. Presentatie – activa, passiva en eigenvermogensbelangen zijn op juiste wijze samengevoegd of uitgesplitst en duidelijk beschreven en daarop betrekking hebbende toelichtingen zijn relevant en begrijpelijk in de context van de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

A191

De beweringen beschreven in paragraaf A190(a)-(b) hierboven, zo nodig aangepast, kunnen ook worden gebruikt door de accountant bij het overwegen van de verschillende soorten afwijkingen die kunnen voorkomen in toelichtingen die niet direct verband houden met vastgelegde transactiestromen, gebeurtenissen of rekeningsaldi.

Voorbeeld

Als voorbeeld van een dergelijke toelichting, kan van de entiteit vereist worden door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving om zijn blootstelling aan risico's die voortkomen uit financiële instrumenten te beschrijven, inclusief hoe de risico's ontstaan; de doelstellingen, beleidslijnen en processen voor het beheren van de risico's; en de methoden die worden gebruikt om de risico's te meten.

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

A192

Bij het maken van beweringen over de financiële overzichten van entiteiten in de publieke sector, in aanvulling op die beweringen die uiteengezet zijn in paragraaf A190 (a) – (b), kan het management vaak beweren dat transacties en gebeurtenissen zijn uitgevoerd in overeenstemming met wet- en regelgeving of andere van kracht zijnde voorschriften. Dergelijke beweringen kunnen binnen de reikwijdte van de controle van de financiële overzichten vallen.

Risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten

(Zie Par. 28(a) en 30)

Waarom de accountant risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten identificeert en inschat

A193

De accountant identificeert de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten om te bepalen of de risico's een diepgaande invloed hebben op de financiële overzichten en daarom een algehele manier van inspelen vereisen in overeenstemming met Standaard 330.[258]

A194

Bovendien kunnen risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten ook individuele beweringen beïnvloeden en het identificeren van deze risico's kan de accountant helpen bij het inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen en bij het opzetten van verdere controlewerkzaamheden om in te spelen op de geïdentificeerde risico's.

Het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten

A195

Risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten betreffen risico's die een diepgaande invloed hebben op de financiële overzichten als geheel en hebben mogelijk invloed op een groot aantal beweringen. Risico's van deze aard zijn niet noodzakelijkerwijs risico's die in verband kunnen worden gebracht met specifieke beweringen op het niveau van transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen (bijv. het risico dat het management de interne beheersingsmaatregelen doorbreekt). Ze vertegenwoordigen eerder omstandigheden die de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen diepgaand kunnen vergroten. De evaluatie door de accountant van de vraag of geïdentificeerde risico's diepgaand verband houden met de financiële overzichten ondersteunt de inschatting door de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten. In andere gevallen kan een aantal beweringen ook worden geïdentificeerd als vatbaar voor het risico en kan daarom van invloed

[258] Standaard 330, paragraaf 5.

zijn op de risico-identificatie en inschatting van de accountant van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen.

Voorbeeld

De entiteit wordt geconfronteerd met operationele verliezen en liquiditeitsproblemen en is afhankelijk van financiering die nog niet is veilig gesteld. In een dergelijke omstandigheid kan de accountant bepalen dat de continuïteitsveronderstelling aanleiding geeft tot een risico op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten. In deze situatie moet het stelsel inzake financiële verslaggeving mogelijk worden toegepast met gebruik van een liquidatiebasis, wat waarschijnlijk een diepgaande invloed zal hebben op alle beweringen.

A196

De identificatie en inschatting door de accountant van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten wordt beïnvloed door het inzicht van de accountant in het interne beheersingssysteem van de entiteit, in het bijzonder het inzicht van de accountant in de interne beheersingsomgeving, het risico-inschattingsproces van de entiteit en het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing te monitoren, en:

- het resultaat van de bijbehorende evaluaties vereist op grond van paragrafen 21(b), 22(b), 24(c) en 25(c); en
- eventuele tekortkomingen in de interne beheersing die zijn geïdentificeerd in overeenstemming met paragraaf 27.

In het bijzonder kunnen risico's op het niveau van de financiële overzichten voortkomen uit tekortkomingen in de interne beheersingsomgeving of uit externe gebeurtenissen of omstandigheden zoals verslechterende economische omstandigheden.

A197

Risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude kunnen met name relevant zijn voor de overweging van de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten.

Voorbeeld

De accountant begrijpt uit verzoeken om inlichtingen bij het management dat de financiële overzichten van de entiteit gebruikt worden in besprekingen met kredietverschaffers om verdere financiering veilig te stellen om werkkapitaal te behouden. De accountant kan daarom bepalen dat er een grotere vatbaarheid voor afwijkingen is vanwege frauderisicofactoren die het inherente risico beïnvloeden (d.w.z. de vatbaarheid van de financiële overzichten voor afwijkingen van materieel belang vanwege het risico op frauduleuze financiële verslaggeving, zoals te hoge opgave van activa en opbrengsten en te lage opgave van verplichtingen en kosten om ervoor te zorgen dat financiering zal worden verkregen).

A198

Door het inzicht van de accountant, inclusief de bijbehorende evaluaties, van de interne beheersingsomgeving en andere componenten van het systeem van interne beheersing kan twijfel ontstaan over de mogelijkheid van de accountant om controle-informatie te verkrijgen waarop het controleoordeel kan worden gebaseerd of kan reden zijn om de opdracht terug te geven indien dat onder de van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is.

Voorbeelden

- Als gevolg van de evaluatie van de interne beheersingsomgeving van de entiteit kunnen de twijfels van de accountant over de integriteit van het management van de entiteit zo ernstig zijn dat de accountant tot de conclusie komt dat het risico dat het management in de financiële overzichten een opzettelijke onjuiste voorstelling van zaken geeft dermate groot is dat geen controle kan worden uitgevoerd.
- Als gevolg van het evalueren van het informatiesysteem en de communicatie van de entiteit, bepaalt de accountant dat significante wijzigingen in de IT-omgeving slecht zijn beheerd met weinig toezicht van het management en de met governance belaste personen. De accountant concludeert dat er significante twijfels zijn over de toestand en betrouwbaarheid van de administratieve vastleggingen van de entiteit. In dergelijke omstandigheden kan de accountant bepalen dat het onwaarschijnlijk is dat voldoende en geschikte controle-informatie beschikbaar zal zijn ter onderbouwing van een goedkeurend oordeel over de financiële overzichten.

A199

Standaard 705[259] stelt eisen en geeft leidraden bij het bepalen of het nodig is voor de accountant om een oordeel met beperking te geven of een oordeelonthouding af te geven of, indien vereist in sommige gevallen, om de opdracht terug te geven indien dat onder de van toepassing zijnde wet of regelgeving mogelijk is.

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

A200

Voor entiteiten in de publieke sector kan de identificatie van risico's op het niveau van de financiële

[259] Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*

overzichten overweging van aangelegenheden omvatten die verband houden met het politieke klimaat, het publieke belang en de programmagevoeligheid.

Risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen
(Zie Par. 28(b))
Bijlage 2 geeft voorbeelden, in de context van inherente risicofactoren, van gebeurtenissen of omstandigheden die kunnen duiden op een vatbaarheid voor afwijkingen die van materieel belang kunnen zijn.
A201
Risico's op afwijkingen van materieel belang die geen diepgaande invloed hebben op de financiële overzichten zijn risico's op afwijkingen van materieel belang op het niveau van beweringen.

Relevante beweringen en significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen
(Zie Par. 29)

Waarom relevante beweringen en significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen worden bepaald
A202
Bepaling van relevante beweringen en de significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen vormen de basis voor de reikwijdte van het inzicht van de accountant in het informatiesysteem van de entiteit zoals vereist in overeenstemming met paragraaf 25 (a). Dit inzicht kan de accountant verder helpen bij het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang (Zie Par. A86).

Geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken
A203
De accountant kan geautomatiseerde technieken gebruiken om te helpen bij de identificatie van significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen.
Voorbeelden
- Een volledige populatie van transacties kan worden geanalyseerd met gebruik van geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken om hun aard, bron, grootte en hoeveelheid te begrijpen. Door geautomatiseerde technieken toe te passen, kan de accountant bijvoorbeeld identificeren dat een rekening met een nul-saldo aan het einde van de verslagperiode bestond uit talrijke compenserende transacties en journaalboekingen die plaatsvonden tijdens de verslagperiode, wat aangeeft dat het rekeningsaldo of de transactiestroom significant kan zijn (bijvoorbeeld een salarisrekening). Deze zelfde salarisrekening kan ook onkostenvergoedingen aan het management (en andere werknemers) identificeren, die een significante toelichting kunnen zijn als gevolg van betalingen aan verbonden partijen.
- Door de stromen van een hele populatie van opbrengsttransacties te analyseren, kan de accountant eenvoudiger een significante transactiestroom identificeren die nog niet eerder was geïdentificeerd.

Toelichtingen die significant kunnen zijn
A204
Significante toelichtingen omvatten zowel kwantitatieve als kwalitatieve toelichtingen waarvoor er een of meer relevante beweringen zijn. Voorbeelden van toelichtingen die kwalitatieve aspecten hebben en die mogelijk relevante beweringen hebben en die daarom door de accountant als significant kunnen worden beschouwd, omvatten toelichtingen over:
- liquiditeits- en schuldconvenanten van een entiteit in financiële nood;
- gebeurtenissen of omstandigheden die hebben geleid tot de verantwoording van een bijzondere waardevermindering;
- belangrijkste bronnen van schattingsonzekerheid, inclusief veronderstellingen over de toekomst;
- de aard van een wijziging in de grondslagen voor financiële verslaggeving en andere relevante toelichtingen vereist door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, waar bijvoorbeeld nieuwe vereisten inzake financiële verslaggeving naar verwachting een significante invloed op de financiële positie en de financiële prestaties van de entiteit zullen hebben;
- op aandelen gebaseerde betalingsregelingen, inclusief informatie over hoe alle opgenomen bedragen werden bepaald, en andere relevante toelichtingen;
- verbonden partijen en transacties met verbonden partijen;
- gevoeligheidsanalyse, inclusief de effecten van veranderingen in veronderstellingen die in de waarderingsmethoden van de entiteit gebruikt worden met de bedoeling om gebruikers in staat te stellen de onderliggende waarderingsonzekerheid van een vastgelegd of toegelicht bedrag te begrijpen.

Inschatting van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen

Inschatting van het inherente risico
(Zie Par. 31–33)

Inschatting van de waarschijnlijkheid en de orde van grootte van een afwijking
(Zie Par. 31)

Waarom de accountant de waarschijnlijkheid en de orde van grootte van een afwijking inschat
A205
De accountant beoordeelt de waarschijnlijkheid en de orde van grootte van afwijkingen voor geïdentificeerde risico's op een afwijking van materieel belang. De significantie van de combinatie van de waarschijnlijkheid dat een afwijking voorkomt en de orde van grootte van de mogelijke afwijking waar de afwijking zou voorkomen, bepaalt waar op het spectrum van het inherente risico het geïdentificeerde risico wordt ingeschat, hetgeen de opzet van verdere controlewerkzaamheden van de accountant om in te spelen op risico's aangeeft.
A206
Het inschatten van het inherente risico op geïdentificeerde risico's op een afwijking van materieel belang helpt de accountant ook bij het bepalen van significante risico's. De accountant bepaalt significante risico's omdat specifieke manieren van inspelen op significante risico's vereist zijn in overeenstemming met Standaard 330 en andere Standaarden.
A207
Inherente risicofactoren beïnvloeden de inschatting van de accountant van de waarschijnlijkheid en de orde van grootte van afwijking voor de geïdentificeerde risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen. Hoe groter de mate waarin een transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting gevoelig is voor een afwijking van materieel belang, hoe hoger de inherente risico-inschatting waarschijnlijk is. Overwegen van de mate waarin inherente risicofactoren de vatbaarheid van een bewering voor afwijking beïnvloeden, helpt de accountant bij een passende inschatting van het inherente risico voor risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen en op een nauwkeurigere manier van inspelen op een dergelijk risico.

Spectrum van inherent risico
A208
Bij het inschatten van het inherente risico past de accountant professionele oordeelsvorming toe bij het bepalen van de significantie van de combinatie van de waarschijnlijkheid en de orde van grootte van een afwijking.
A209
Het ingeschatte inherente risico met betrekking tot een bepaald risico op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen betekent een oordeelsvorming binnen een interval van lager naar hoger in het spectrum van inherent risico. De oordeelsvorming over waar in het interval het inherente risico wordt ingeschat, kan variëren op basis van de aard, omvang en complexiteit van de entiteit en houdt rekening met de geschatte waarschijnlijkheid en orde van grootte van de afwijkingen en inherente risicofactoren.
A210
Bij het overwegen van de waarschijnlijkheid van een afwijking, overweegt de accountant de mogelijkheid dat er een afwijking kan voorkomen, rekening houdend met de inherente risicofactoren.
A211
Bij het overwegen van de orde van grootte van een afwijking beschouwt de accountant de kwalitatieve en kwantitatieve aspecten van de mogelijke afwijking (d.w.z. afwijkingen in beweringen over transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen kunnen als van materieel belang worden beoordeeld vanwege de omvang, aard of omstandigheden).
A212
De accountant gebruikt de significantie van de combinatie van de waarschijnlijkheid en de orde van grootte van een mogelijke afwijking bij het bepalen waar op het spectrum van inherent risico (d.w.z. het interval) het inherente risico is ingeschat. Hoe hoger de combinatie van waarschijnlijkheid en orde van grootte, hoe hoger de inschatting van inherent risico; hoe lager de combinatie van waarschijnlijkheid en orde van grootte, hoe lager de inschatting van inherent risico.
A213
Voor een risico dat als hoger wordt ingeschat in het spectrum van inherent risico, betekent dit niet dat zowel orde van grootte als waarschijnlijkheid als hoog moeten worden ingeschat. Het is eerder het kruispunt van de grootte en waarschijnlijkheid van de afwijking van materieel belang in het spectrum van inherent risico dat zal bepalen of het ingeschatte inherente risico hoger of lager is in het spectrum van inherent risico. Een hogere inherente risico-inschatting kan ook voortkomen uit verschillende combinaties van waarschijnlijkheid en orde van grootte. Een hogere inherente risico-inschatting zou bijvoorbeeld kunnen resulteren uit een lagere waarschijnlijkheid maar een zeer hoge orde van grootte.
A214

Om geschikte strategieën te ontwikkelen om te reageren op risico's op een afwijking van materieel belang, kan de accountant risico's op een afwijking van materieel belang aanduiden binnen categorieën in het spectrum van inherent risico, op basis van hun inschatting van inherent risico. Deze categorieën kunnen op verschillende manieren worden beschreven. Ongeacht de gebruikte methode van categorisatie, is de inschatting door de accountant van inherent risico passend wanneer de opzet en de uitvoering van verdere controlewerkzaamheden om de geïdentificeerde risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen te behandelen, adequaat inspelen op de inschatting van inherent risico en de redenen voor die inschatting.

Risico's met een diepgaande invloed op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen
(Zie Par. 31(b))
A215
Bij het inschatten van de geïdentificeerde risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen, kan de accountant concluderen dat sommige risico's op een afwijking van materieel belang meer diepgaand verband houden met de financiële overzichten als geheel en mogelijk van invloed zijn op een groot aantal beweringen, in welk geval de accountant de identificatie van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten bijwerkt.
A216
In omstandigheden waarin risico's op een afwijking van materieel belang worden geïdentificeerd als risico's op het niveau van de financiële overzichten vanwege hun diepgaande invloed op een aantal beweringen en die tevens identificeerbaar zijn met specifieke beweringen, is van de accountant vereist om rekening te houden met die risico's bij het inschatten van het inherente risico voor risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen.

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector
A217
Bij het uitoefenen van professionele oordeelsvorming over de inschatting van het risico op een afwijking van materieel belang, kunnen accountants in de publieke sector rekening houden met de complexiteit van wet- en regelgeving en andere voorschriften, en met de risico's op niet-naleving van autoriteiten.

Significante risico's
(Zie Par. 32)

Waarom significante risico's worden bepaald en de implicaties voor de controle
A218
De bepaling van significante risico's stelt de accountant in staat om meer aandacht te besteden aan die risico's die zich aan de bovengrens van het spectrum van inherent risico bevinden door de uitvoering van bepaalde vereiste manieren van inspelen, waaronder:
- Interne beheersingsmaatregelen die inspelen op significante risico's, moeten worden geïdentificeerd in overeenstemming met paragraaf 26(a)(i), met een vereiste om te evalueren of de interne beheersingsmaatregel effectief is opgezet en geïmplementeerd in overeenstemming met paragraaf 26(d).
- Standaard 330 vereist dat interne beheersingsmaatregelen die inspelen op significante risico's, worden getoetst in de huidige verslagperiode (wanneer de accountant voornemens is te steunen op de effectieve werking van dergelijke interne beheersingsmaatregelen) en om gegevensgerichte werkzaamheden te plannen en uit te voeren die specifiek inspelen op het geïdentificeerde significante risico.[260]
- Standaard 330 vereist dat de accountant meer overtuigende controle-informatie verkrijgt naarmate de risico-inschatting van de accountant hoger is.[261]
- Standaard 260 vereist communicatie met de met governance belaste personen over de significante risico's geïdentificeerd door de accountant.[262]
- Standaard 701 vereist dat de accountant bij het bepalen van significante risico's rekening houdt met die aangelegenheden die significante aandacht van de accountant vereisen, hetgeen aangelegenheden zijn die kernpunten van controle kunnen zijn.[263]
- Tijdige beoordeling van controledocumentatie door de opdrachtpartner in de geschikte fasen tijdens de controle maakt het mogelijk dat significante aangelegenheden, waaronder significante

[260] Standaard 330, paragraaf 15 en 21.
[261] Standaard 330, paragraaf 7(b).
[262] Standaard 260, paragraaf 15.
[263] Standaard 701, *Communicatie van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant, paragraaf 9.*

risico's, tijdig kunnen worden opgelost tot tevredenheid van de opdrachtpartner op of vóór de datum van de controleverklaring.[264]
- Standaard 600 vereist meer betrokkenheid van de opdrachtpartner op groepsniveau als het significante risico betrekking heeft op een groepsonderdeel in een groepscontrole en voor het opdrachtteam op groepsniveau om het vereiste werk bij het groepsonderdeel door de accountant van het groepsonderdeel te sturen.[265]

Bepaling van significante risico's
A219
Bij het bepalen van significante risico's kan de accountant eerst die ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang identificeren die hoger zijn ingeschat op het spectrum van inherent risico om de basis te vormen voor het overwegen welke risico's dicht bij de bovengrens kunnen liggen. Dit zal verschillen van entiteit tot entiteit, en zal niet noodzakelijk hetzelfde zijn voor een entiteit van verslagperiode op verslagperiode. Het kan afhankelijk zijn van de aard en omstandigheden van de entiteit waarvoor het risico ingeschat wordt.
A220
De bepaling van welke van de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang dicht bij de bovengrens van het spectrum van inherent risico ligt, en daarom significante risico's zijn, is een kwestie van professionele oordeelsvorming, tenzij het risico moet worden behandeld als een significant risico in overeenstemming met de vereisten van een andere Standaard. Standaard 240 biedt verdere vereisten en leidraden met betrekking tot de identificatie en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude.[266]
Voorbeeld
- Gewoonlijk wordt contant geld bij een supermarkt als een grote waarschijnlijkheid op mogelijke afwijkingen bepaald (vanwege het risico dat geld wordt verduisterd), maar de orde van grootte is meestal erg laag (vanwege de lage niveaus van fysiek contant geld verwerkt in de winkels). De combinatie van deze twee factoren op het spectrum van inherent risico zou er waarschijnlijk niet toe leiden om het bestaan van contant geld als een significant risico te bepalen.
- Een entiteit is in onderhandeling om een bedrijfssegment te verkopen. De accountant overweegt het effect op bijzondere waardevermindering van goodwill, en kan bepalen dat er een grotere waarschijnlijkheid is op mogelijke afwijking en een grotere omvang als gevolg van de impact van inherente risicofactoren van subjectiviteit, onzekerheid en vatbaarheid voor tendentie bij het management of andere frauderisicofactoren. Dit kan ertoe leiden dat een bijzondere waardevermindering van goodwill als een significant risico wordt aangemerkt.

A221
De accountant houdt bij de inschatting ook rekening met de relatieve effecten van inherente risicofactoren bij het inschatten van inherent risico. Hoe lager het effect van inherente risicofactoren, hoe lager het ingeschatte risico waarschijnlijk zal zijn. Risico's op een afwijking van materieel belang kunnen zijn ingeschat als een hoger inherent risico en daarom mogelijk als een significant risico worden beschouwd, als gevolg van de volgende aangelegenheden:
- transacties waarvoor meerdere aanvaardbare wijzen van administratieve verwerking bestaan, zodat sprake is van subjectiviteit;
- schattingen met een hoge schattingsonzekerheid of complexe modellen;
- complexiteit in gegevensverzameling en -verwerking ter ondersteuning van rekeningsaldi;
- rekeningsaldi of kwantitatieve toelichtingen met complexe berekeningen;
- verslaggevingsprincipes die mogelijk op verschillende manieren worden geïnterpreteerd;
- wijzigingen in de bedrijfsactiviteiten van de entiteit die veranderingen in de administratieve verwerking met zich meebrengen, bijvoorbeeld fusies en overnames.

risico's waarvoor gegevensgerichte werkzaamheden alleen geen voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen
(Zie Par. 33)

Waarom risico's waarvoor gegevensgerichte werkzaamheden alleen niet voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen, moeten worden geïdentificeerd
A222
Vanwege de aard van een risico op een afwijking van materieel belang en de interne beheersingsactiviteiten die inspelen op dat risico, is in sommige omstandigheden het toetsen van de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen de enige manier om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Dienovereenkomstig is er een vereiste voor de accountant om dergelijke risico's te identificeren vanwege de implicaties voor de opzet en de uitvoering van verdere controle-

[264] Standaard 220, paragraaf 17 en A19.
[265] Standaard 600, paragraaf 30 en 31.
[266] Standaard 240, paragraaf 26–28.

werkzaamheden in overeenstemming met Standaard 330 om in te spelen op risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen.

A223

Paragraaf 26(a)(iii) vereist ook de identificatie van interne beheersingsmaatregelen die inspelen op risico's waarvoor gegevensgerichte werkzaamheden alleen niet voldoende en geschikte controle-informatie kunnen verschaffen omdat van de accountant wordt vereist, in overeenstemming met Standaard 330,[267]om dergelijke toetsingen van interne beheersingsmaatregelen op te zetten en uit te voeren.

Bepalen van risico's waarvoor gegevensgerichte werkzaamheden alleen niet voldoende en geschikte controle-informatie bieden

A224

Waar routinematige zakelijke transacties worden onderworpen aan hoog geautomatiseerde verwerking met weinig of geen handmatige interventie, is het niet altijd mogelijk om alleen gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren met betrekking tot het risico. Dit kan het geval zijn in omstandigheden waarin een significante hoeveelheid informatie van een entiteit alleen in elektronische vorm is geïnitieerd, vastgelegd, verwerkt of gerapporteerd zoals in een informatiesysteem dat een hoge mate van integratie in al de IT-applicaties bevat. In dergelijke gevallen:

- is controle-informatie mogelijk alleen beschikbaar in elektronische vorm en is de toereikendheid en geschiktheid ervan gewoonlijk afhankelijk van de effectiviteit van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de nauwkeurigheid en volledigheid ervan;
- is de mogelijkheid dat onjuiste informatie tot stand wordt gebracht of gewijzigd zonder dat de fout wordt gedetecteerd mogelijk groter als geschikte interne beheersingsmaatregelen niet effectief werken.

Voorbeeld

Het is doorgaans niet mogelijk om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot opbrengsten voor een telecommunicatie-entiteit alleen op basis van gegevensgerichte werkzaamheden. Dit komt omdat de informatie van oproep- of gegevensactiviteit niet bestaat in een vorm die waarneembaar is. In plaats daarvan wordt het toetsen van substantiële interne beheersingsmaatregelen meestal uitgevoerd om te bepalen dat de oorsprong en voltooiing van oproepen en gegevensactiviteit correct wordt vastgelegd (bijv. minuten van een oproep of volume van een download) en correct vastgelegd in het factureringssysteem van de entiteit.

A225

Standaard 540 biedt verdere leidraden met betrekking tot schattingen van risico's waarvoor gegevensgerichte werkzaamheden alleen niet voldoende en geschikte controle-informatie bieden.[268] In relatie tot schattingen is dit mogelijk niet beperkt tot geautomatiseerde verwerking, maar kan dit ook van toepassing zijn op complexe modellen.

Inschatting van het interne beheersingsrisico

(Zie Par. 34)

A226

De plannen van de accountant om de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen te toetsen zijn gebaseerd op de verwachting dat interne beheersingsmaatregelen effectief werken en dit zal de basis vormen voor de inschatting door de accountant van het interne beheersingsrisico. De aanvankelijke verwachting van de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen is gebaseerd op de evaluatie van de accountant van de opzet en het vaststellen van de implementatie van de geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen in de component 'interne beheersingsactiviteiten'. Zodra de accountant de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen heeft getoetst in overeenstemming met Standaard 330 zal de accountant de aanvankelijke verwachting over de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen kunnen bevestigen. Als de interne beheersingsmaatregelen niet effectief werken zoals verwacht, dan moet de accountant de controle van het interne beheersingsrisico herzien in overeenstemming met paragraaf 37.

A227

De inschatting door de accountant van het interne beheersingsrisico kan op verschillende manieren worden uitgevoerd, afhankelijk van de voorkeurscontroletechnieken of -methodologieën, en kan op verschillende manieren worden uitgedrukt.

A228

Als de accountant van plan is om de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen te toetsen, kan het nodig zijn om een combinatie van interne beheersingsmaatregelen te toetsen om de verwachting van de accountant dat de interne beheersingsmaatregelen effectief werken te bevestigen. De accountant kan van plan zijn om zowel directe als indirecte interne beheersingsmaatregelen te toetsen, met inbegrip van general IT-controls, en, zo ja, bij de inschatting van het interne beheersings-

[267] Standaard 330, paragraaf 8.
[268] Standaard 540, paragraaf A87–A89.

risico rekening te houden met het gecombineerde verwachte effect van de interne beheersingsmaatregelen. Naar de mate waarin de te toetsen interne beheersingsmaatregel niet volledig inspeelt op het ingeschatte inherente risico, zal de accountant de implicaties bepalen voor de opzet van verdere controlewerkzaamheden om het controlerisico terug te brengen tot een aanvaardbaar laag niveau.

A229

Wanneer de accountant van plan is om de effectieve werking van een geautomatiseerde interne beheersingsmaatregel te toetsen, kan de accountant ook van plan zijn om de effectieve werking van de relevante general IT-controls die de voortdurende werking van die geautomatiseerde controle ondersteunen, te toetsen om in te spelen op de risico's die voortkomen uit het gebruik van IT en een basis vormen voor de verwachting van de accountant dat de geautomatiseerde interne beheersingsmaatregel effectief werkte gedurende de verslagperiode. Wanneer de accountant verwacht dat gerelateerde general IT-controls niet effectief zijn, kan deze bepaling van invloed zijn op de inschatting van de accountant van het interne beheersingsrisico op het niveau van beweringen en moeten de verdere controlewerkzaamheden van de accountant mogelijk gegevensgerichte werkzaamheden omvatten om in te spelen op de van toepassing zijnde risico's die voortkomen uit het gebruik van IT. Verdere leidraden over de werkzaamheden die de accountant kan uitvoeren in deze omstandigheden zijn vermeld in Standaard 330.[269]

Evalueren van de controle-informatie verkregen uit de risico-inschattingswerkzaamheden

(Zie Par. 35)

Waarom de accountant de controle-informatie evalueert op basis van de risico-inschattingswerkzaamheden

A230

Controle-informatie verkregen bij het uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden vormt de basis voor de identificatie en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang. Dit vormt de basis voor de opzet van de accountant van de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden die inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen in overeenstemming met Standaard 330. Dienovereenkomstig vormt de controle-informatie verkregen uit de risico-inschattingswerkzaamheden een basis voor de identificatie en inschatting van risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of fouten, op het niveau van de financiële overzichten en beweringen.

De evaluatie van de controle-informatie

A231

Controle-informatie uit risico-inschattingswerkzaamheden omvat zowel informatie die de beweringen van het management ondersteunt en bevestigt en alle informatie die dergelijke beweringen tegenspreekt.[270]

Een professioneel-kritische instelling

A232

Bij het evalueren van de controle-informatie uit de risico-inschattingswerkzaamheden overweegt de accountant of voldoende inzicht in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het interne beheersingssysteem van de entiteit is verkregen om de risico's op een afwijking van materieel belang te kunnen identificeren, evenals of er enige informatie is die tegenstrijdig is en die kan duiden op een risico op een afwijking van materieel belang.

Transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen die niet significant zijn, maar wel van materieel belang

(Zie Par. 36)

A233

Zoals uitgelegd in Standaard 320, worden[271] materialiteit en controlerisico in overweging genomen bij het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang in transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen. De bepaling van de materialiteit door de accountant is een kwestie van professionele oordeelsvorming en wordt beïnvloed door de perceptie van de accountant van de financiële informatiebehoeften van gebruikers van de financiële overzichten.[272] Voor de doelstelling van deze Standaard en paragraaf 18 van Standaard 330, zijn transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen van materieel belang als het weglaten, onjuist weergeven of verhullen van informatie daarover naar verwachting redelijkerwijs de economische beslissingen van gebruikers zou kunnen beïnvloeden gebaseerd op de financiële overzichten als geheel.

[269] Standaard 330, paragraaf A29–A30.
[270] Standaard 500, paragraaf A1.
[271] Standaard 320, paragraaf A1.
[272] Standaard 320, lid 4.

A234
Er kunnen transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen zijn die van materieel belang zijn maar die niet zijn vastgesteld als significante transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen (d.w.z. er zijn geen relevante beweringen geïdentificeerd).
Voorbeeld
De entiteit kan een toelichting hebben over de beloning van bestuurders waarvoor de accountant geen risico op een afwijking van materieel belang heeft geïdentificeerd. De accountant kan echter bepalen dat deze toelichting van materieel belang is op basis van de overwegingen in paragraaf A233.
A235
Controlewerkzaamheden om transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen te behandelen die van materieel belang zijn, maar waarvan niet is vastgesteld dat ze significant zijn, worden behandeld in Standaard 330.[273] Wanneer een transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting wordt geacht significant te zijn zoals vereist door paragraaf 29, is de transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting ook een transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting van materieel belang voor de doeleinden van paragraaf 18 van Standaard 330.

Herziening van de risico-inschatting
(Zie Par. 37)
A236
Tijdens de controle kan nieuwe of andere informatie onder de aandacht van de accountant komen die significant verschilt van de informatie waarop de risico-inschatting was gebaseerd.
Voorbeeld
De risico-inschatting van de entiteit kan gebaseerd zijn op een verwachting dat bepaalde interne beheersingsmaatregelen effectief werken. Bij het uitvoeren van toetsingen van die interne beheersingsmaatregelen kan de accountant controle-informatie verkrijgen dat deze op de relevante tijdstippen tijdens de controle niet effectief werkten. Evenzo bij het uitvoeren van gegevensgerichte werkzaamheden kan de accountant afwijkingen in bedragen of frequenties detecteren die groter zijn dan consistent is met de risico-inschattingen van de accountant. In dergelijke omstandigheden kan de risico-inschatting niet de juiste omstandigheden van de entiteit weerspiegelen en kunnen de verdere geplande controlewerkzaamheden mogelijk niet effectief zijn bij het detecteren van afwijkingen van materieel belang. Paragrafen 16 en 17 van Standaard 330 bieden verdere leidraden voor het evalueren van de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen.

Documentatie
(Zie Par. 38)
A237
Voor doorlopende controles kan bepaalde documentatie worden overgedragen, zo nodig bijgewerkt om veranderingen in de activiteiten of processen van de entiteit te weerspiegelen.
A238
Standaard 230 geeft aan dat, hoewel er misschien geen standaard manier is waarop de uitoefening van een professioneel-kritische instelling door de accountant is gedocumenteerd, de controledocumentatie niettemin informatie kan leveren over de uitoefening van een professioneel-kritische instelling van de accountant.[274] Bijvoorbeeld wanneer de controle-informatie verkregen uit risico-inschattingswerkzaamheden informatie omvat die zowel beweringen van het management bevestigt als tegenspreekt, kan de documentatie omvatten hoe de accountant evalueerde dat informatie inclusief de professionele oordeelsvorming bij het evalueren of de controle-informatie een geschikte basis biedt voor de identificatie en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang door de accountant. Voorbeelden van andere vereisten in deze Standaard waarvoor documentatie informatie kan leveren over de uitoefening van een professioneel-kritische instelling door de accountant zijn onder andere:
- paragraaf 13, die van de accountant vereist dat de accountant risico-inschattingswerkzaamheden opzet en uitvoert op een manier die niet geen tendentie vertoont naar het verkrijgen van controle-informatie die alleen het bestaan van risico's kan bevestigen of juist om controle-informatie uit te sluiten die mogelijk het bestaan van risico's tegenspreekt;
- paragraaf 17, die een bespreking vereist onder de kernleden van het opdrachtteam van de toepassing van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de vatbaarheid van financiële overzichten van de entiteit voor afwijkingen van materieel belang;
- paragraaf 19 (b) en 20, die van de accountant vereisen dat de accountant inzicht heeft in de redenen voor eventuele wijzigingen in de grondslagen voor de financiële verslaggeving van de entiteit en om te evalueren of de grondslagen voor de financiële verslaggeving van de entiteit geschikt en consistent zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- paragrafen 21(b), 22(b), 23(b), 24(c), 25(c), 26(d) en 27, die vereisen dat de accountant evalueert, op

[273] Standaard 330, paragraaf 18.
[274] Standaard 230, paragraaf A7.

basis van de vereiste verkregen inzichten, of de componenten van het systeem van interne beheersing van de entiteit passend zijn bij de omstandigheden van de entiteit, gezien de aard en complexiteit van de entiteit en om te bepalen of een of meer tekortkomingen in de interne beheersing zijn geïdentificeerd;
- paragraaf 35, die vereist dat de accountant rekening houdt met alle controle-informatie verkregen uit de risico-inschattingswerkzaamheden, hetzij bevestigend of in tegenspraak met beweringen van management en om te evalueren of de controle-informatie verkregen uit de risico-inschattingswerkzaamheden een passende basis biedt voor de identificatie en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang; en
- paragraaf 36, die vereist dat de accountant, indien van toepassing, evalueert of bepaling van de accountant dat er geen risico's zijn op een afwijking van materieel belang zijn voor een materiële transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting passend blijft.

Schaalbaarheid
A239
De accountant bepaalt met behulp van professionele oordeelsvorming de manier waarop de vereisten van paragraaf 38 zijn gedocumenteerd.
A240
Meer gedetailleerde documentatie, die voldoende is om een ervaren accountant, die geen eerdere ervaring heeft met de controle in staat te stellen om inzicht te krijgen in de aard, timing en omvang van de uitgevoerde controlewerkzaamheden, kan nodig zijn om de beweegreden voor moeilijke oordeelsvormingen te ondersteunen.
A241
Voor de interne beheersingsmaatregelen van minder complexe entiteiten kan de vorm en omvang van documentatie eenvoudig en relatief kort zijn. De vorm en omvang van de documentatie van de accountant wordt beïnvloed door de aard, omvang en complexiteit van de entiteit en het systeem van interne beheersing, beschikbaarheid van informatie van de entiteit en de controlemethodologie en -technologie die tijdens de controle is gebruikt. Het is niet nodig om het geheel van het inzicht van de accountant in de entiteit en aangelegenheden die daarmee verband houden te documenteren. Kernelementen[275] van inzicht die door de accountant zijn gedocumenteerd, kunnen diegenen omvatten waarop de accountant de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang heeft gebaseerd. De accountant is echter niet verplicht elke inherente risicofactor waarmee rekening is gehouden bij het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen te documenteren.
Voorbeeld
Bij controles van minder complexe entiteiten kan controledocumentatie van de accountant worden opgenomen in zijn documentatie van de algemene strategie en het controleplan.[276] Evenzo kunnen bijvoorbeeld de resultaten van de risico inschatting van de accountant afzonderlijk worden gedocumenteerd, of kunnen deze worden gedocumenteerd als onderdeel van de documentatie van verdere controlewerkzaamheden van de accountant.[277]

Bijlage 1: Overwegingen voor het verwerven van inzicht in de entiteit en haar bedrijfsmodel

(Zie Par. A61 – A67)
Deze bijlage legt de doelstellingen en reikwijdte van het bedrijfsmodel van de entiteit uit en geeft voorbeelden van aangelegenheden die de accountant kan overwegen bij het verwerven van inzicht in de activiteiten van de entiteit die kunnen worden opgenomen in het bedrijfsmodel. Het inzicht van de accountant in het bedrijfsmodel van de entiteit en hoe dit wordt beïnvloed door de bedrijfsstrategie en bedrijfsdoelstellingen, kan de accountant helpen bij het identificeren van bedrijfsrisico's die invloed kunnen hebben op de financiële overzichten. Bovendien kan dit de accountant helpen bij het identificeren van risico's op een afwijking van materieel belang.

Doelstellingen en reikwijdte van het bedrijfsmodel van een entiteit
1. Het bedrijfsmodel van een entiteit beschrijft hoe een entiteit bijvoorbeeld de organisatiestructuur, activiteiten of reikwijdte van activiteiten, productlijnen(inclusief concurrenten en klanten daarvan), processen, groeimogelijkheden, globalisering, wettelijke vereisten en technologieën overweegt. Het bedrijfsmodel van de entiteit beschrijft hoe de entiteit financiële of bredere waarde creëert, behoudt en opbrengt voor de belanghebbenden.
2. Strategieën zijn de benaderingen waarmee het management plannen heeft om de doelstellingen van de entiteit te bereiken, inclusief hoe de entiteit van plan is om in te spelen op de risico's en kansen waarmee zij wordt geconfronteerd. De strategieën van een entiteit worden in de loop van

[275] Standaard 230, paragraaf 8.
[276] Standaard 300, *Planning van een controle van financiële overzichten*, paragraaf 7, 9 en A11.
[277] Standaard 330, paragraaf 28.

de tijd door het management gewijzigd om te reageren op wijzigingen in haar doelstellingen en in de interne en externe omstandigheden waarin de entiteit actief is.

3. Een beschrijving van een bedrijfsmodel omvat doorgaans:
   - de reikwijdte van de activiteiten van de entiteit, en waarom zij deze onderneemt;
   - de structuur en schaal van de activiteiten van de entiteit;
   - de markten of geografische of demografische gebieden en delen van de waardeketen, waarin het werkt, hoe het omgaat met die markten of gebieden (hoofdproducten, klantsegmenten en distributiemethoden), en de basis waarop het concurreert;
   - de bedrijfs- of operationele processen van de entiteit (bijvoorbeeld investeringen, financiering en operationele processen) die worden ingezet bij de uitvoering van de activiteiten, gericht op die delen van de bedrijfsprocessen die belangrijk zijn bij het creëren, behouden of vastleggen van waarde;
   - de middelen (bijvoorbeeld financiële, menselijke, intellectuele, milieu en technologische) en andere factoren en relaties (bijvoorbeeld klanten, concurrenten, leveranciers en werknemers) die noodzakelijk of belangrijk zijn voor het succes ervan;
   - hoe het bedrijfsmodel van de entiteit het gebruik van IT integreert in de interacties met klanten, leveranciers, kredietverschaffers en andere belanghebbenden via IT-interfaces en andere technologieën.
4. Een bedrijfsrisico kan een onmiddellijk gevolg hebben voor het risico op een afwijking van materieel belang voor transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen op het niveau van beweringen of het niveau van de financiële overzichten. Bijvoorbeeld het bedrijfsrisico dat voortkomt uit een significante daling van de marktwaarde van onroerend goed kan het risico op een afwijking van materieel belang die verband houdt met de bewering van de waardering voor een kredietverstrekker van leningen op middellange termijn met vastgoed als onderpand verhogen. Hetzelfde risico, met name in combinatie met een ernstige economische neergang die tegelijkertijd het onderliggende risico op levenslange kredietverliezen op de leningen verhoogt, kan echter ook gevolgen op langere termijn hebben. De resulterende netto blootstelling aan kredietverliezen kan gerede twijfel doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om de continuïteit te handhaven. Als dit zo is, zou dit implicaties kunnen hebben voor de conclusie van het management en van de accountant met betrekking tot de geschiktheid van het gebruik van de continuïteitsveronderstelling van de entiteit en de bepaling of er een materiële onzekerheid bestaat. Of een bedrijfsrisico kan leiden tot een risico op een afwijking van materieel belang wordt daarom overwogen in het licht van de omstandigheden van de entiteit. Voorbeelden van gebeurtenissen en omstandigheden die aanleiding kunnen geven tot het bestaan van risico's op een afwijking van materieel belang worden vermeld in bijlage 2.

Activiteiten van de entiteit

5. Voorbeelden van aangelegenheden die de accountant kan overwegen bij het verwerven van inzicht in de activiteiten van de entiteit (opgenomen in het bedrijfsmodel van de entiteit) omvatten:
   a. Bedrijfsactiviteiten zoals:
      - aard van opbrengstenbronnen, producten of diensten en markten, inclusief betrokkenheid bij elektronische handel zoals verkoop- en marketingactiviteiten via internet;
      - de uitoefening van activiteiten (bijvoorbeeld productiefasen en -methoden of activiteiten blootgesteld aan milieurisico's);
      - samenwerkingsverbanden, joint ventures en uitbesteding van activiteiten;
      - geografische spreiding en sectorsegmentatie;
      - locatie van productiefaciliteiten, magazijnen en kantoren, en locatie en hoeveelheden van voorraden;
      - belangrijkste klanten en belangrijke leveranciers van goederen en diensten, arbeidsovereenkomsten (inclusief het bestaan van cao's, pensioenrechten en andere vergoedingen na uitdiensttreding, aandelenoptie- of bonusregelingen en overheidsvoorschriften met betrekking tot arbeidsaangelegenheden);
      - activiteiten en kosten in verband met onderzoek en ontwikkeling;
      - transacties met verbonden partijen.
   b. Investeringen en investeringsactiviteiten zoals:
      - geplande of recent uitgevoerde overnames of desinvesteringen;
      - investeringen in en verkoop van effecten en leningen;
      - kapitaalinvesteringen;
      - investeringen in niet-geconsolideerde entiteiten, inclusief deelnemingen zonder zeggenschap, joint ventures en voor een bijzonder doel opgerichte entiteiten.
   c. Financiering en financieringsactiviteiten zoals:
      - eigendomsstructuur van belangrijke dochterondernemingen en verbonden entiteiten, inclusief geconsolideerde en niet-geconsolideerde structuren;
      - structuur van de schulden en bijbehorende voorwaarden, inclusief niet in de balans opgenomen financierings-en leaseovereenkomsten;

- uiteindelijk gerechtigden (bijvoorbeeld lokale, buitenlandse, zakelijke reputatie en ervaring) en verbonden partijen;
- gebruik van afgeleide financiële instrumenten.

Aard van voor een bijzonder doel opgerichte entiteiten

6. Een voor een bijzonder doel opgerichte entiteit (ook wel *special purpose entity* of *special-purpose vehicle* genoemd) is een entiteit die doorgaans voor een beperkt en duidelijk omschreven doel wordt opgericht, zoals het aangaan van een leaseovereenkomst of een securitisatie van financiële activa, of om onderzoeks- en ontwikkelingsactiviteiten uit te voeren. Zij kan de vorm aannemen van een vennootschap, een trust, een maatschap of een entiteit zonder rechtspersoonlijkheid. Vaak is het zo dat de entiteit namens welke de voor een bijzonder doel opgerichte entiteit tot stand is gebracht activa transfereert naar deze laatste (bijvoorbeeld als onderdeel van een transactie waarbij financiële activa van de balans worden gehaald), het recht verkrijgt om de activa van de voor een bijzonder doel opgerichte entiteit te gebruiken, of diensten uitvoert voor de voor een bijzonder doel opgerichte entiteit, terwijl andere partijen mogelijk financiering verschaffen aan de voor een bijzonder doel opgerichte entiteit. Zoals Standaard 550 aangeeft, kan een voor een bijzonder doel opgerichte entiteit in bepaalde omstandigheden een verbonden partij van de entiteit zijn.[278]
7. Stelsels inzake financiële verslaggeving specificeren vaak gedetailleerde voorwaarden die geacht worden te bepalen wanneer sprake is van zeggenschap, of omstandigheden waaronder moet worden overwogen om de voor een bijzonder doel opgerichte entiteit in de consolidatiekring op te nemen. De interpretatie van de door dergelijke stelsels gestelde vereisten vergt vaak een gedetailleerde kennis van de relevante overeenkomsten waarbij de voor een bijzonder doel opgerichte entiteit is betrokken.

Bijlage 2: Inzicht verwerven in inherente risicofactoren

(Zie Par. Par. 12(f), 19(c), A7–A8, A85–A89)
Deze bijlage geeft nadere uitleg over de inherente risicofactoren, evenals aangelegenheden die de accountant kan overwegen bij het verwerven van inzicht in en toepassen van de inherente risicofactoren bij het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen.

De inherente risicofactoren

1. Inherente risicofactoren zijn kenmerken van gebeurtenissen of omstandigheden die de vatbaarheid van een bewering met betrekking tot een transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting voor een afwijking beïnvloeden, die het gevolg zijn van fraude of fouten en voordat er rekening wordt gehouden met interne beheersingsmaatregelen. Dergelijke factoren kunnen kwalitatief of kwantitatief zijn en omvatten complexiteit, subjectiviteit, wijzigingen, onzekerheid of vatbaarheid voor afwijkingen als gevolg van tendentie bij het management of andere frauderisicofactoren[279] voor zover deze het inherente risico beïnvloeden. Bij het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de grondslagen voor financiële verslaggeving van de entiteit, in overeenstemming met paragraaf 19(a)-(b), verwerft de accountant ook inzicht in de manier waarop inherente risicofactoren van invloed zijn op de vatbaarheid van beweringen voor afwijkingen bij het opstellen van de financiële overzichten.
2. Inherente risicofactoren met betrekking tot het opstellen van informatie vereist door het van toepassing stelsel inzake financiële verslaggeving (in deze paragraaf aangeduid als 'vereiste informatie') omvatten:
   - *Complexiteit* - komt voort uit de aard van de informatie of de manier waarop de vereiste informatie wordt opgesteld, inclusief wanneer dergelijke opstellingsprocessen inherent moeilijker toe te passen zijn. Er kan bijvoorbeeld complexiteit ontstaan:
     - bij het berekenen van voorzieningen voor leverancierskorting omdat het nodig kan zijn om rekening te houden met verschillende commerciële voorwaarden bij veel verschillende leveranciers of veel onderling verbonden commerciële voorwaarden die allemaal relevant zijn voor de berekening van de verschuldigde kortingen; of
     - wanneer er veel potentiële gegevensbronnen zijn met verschillende kenmerken gebruikt bij het maken van een schatting, de verwerking van die gegevens betrekking heeft op veel met elkaar verbonden stappen en de gegevens daarom inherent moeilijker te identificeren, vast te leggen, toegang te krijgen, te begrijpen of te verwerken zijn.
   - *Subjectiviteit* – komt voort uit inherente beperkingen in de mogelijkheid om vereiste informatie op een objectieve manier op te stellen, vanwege beperkingen in de beschikbaarheid van kennis of informatie, zodanig dat het management mogelijk een keuze of een subjectieve oordeels-

[278] Standaard 550, paragraaf A7.
[279] Standaard 240, paragraaf A24–A27.

vorming moet maken over de juiste benadering om de resulterende informatie op te nemen in de financiële overzichten. Vanwege verschillende benaderingen bij het opstellen van de vereiste informatie, zouden verschillende uitkomsten kunnen voortkomen uit de juiste toepassing van de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Naarmate beperkingen in kennis of gegevens toenemen, neemt de subjectiviteit in de oordeelsvormingen gemaakt door redelijk bekwame en onafhankelijke personen en de diversiteit in mogelijke uitkomsten van die oordeelsvormingen ook toe.

- *Wijzigingen* – Resulteren uit gebeurtenissen of omstandigheden die in de loop van de tijd van invloed zijn op de activiteiten van de entiteit of de economische, administratieve, regelgevende, sectorspecifieke of andere aspecten van haar omgeving waarin zij actief is, wanneer de effecten van die gebeurtenissen of omstandigheden worden weerspiegeld in de vereiste informatie. Dergelijke gebeurtenissen of omstandigheden kunnen zich voordoen tijdens of tussen de financiële verslagperiodes in. Wijzigingen kunnen bijvoorbeeld het gevolg zijn van ontwikkelingen in de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, of in de entiteit en haar bedrijfsmodel, of in haar omgeving waarin de entiteit actief is. Een dergelijke wijziging kan de veronderstellingen en oordeelsvormingen van het management beïnvloeden, inclusief als deze betrekking hebben op de selectie van het management van grondslagen voor financiële verslaggeving of hoe schattingen worden gemaakt of toelichtingen daarop worden bepaald.
- *Onzekerheid* – treedt op wanneer de vereiste informatie niet alleen kan worden opgesteld op basis van voldoende precieze en uitgebreide gegevens die verifieerbaar zijn door directe waarneming. In deze omstandigheden kan een aanpak nodig zijn die de beschikbare kennis toepast om de informatie op te stellen met behulp van voldoende precieze en uitgebreide waarneembare gegevens, voor zover beschikbaar, en redelijke veronderstellingen ondersteund door de meest geschikte beschikbare gegevens, wanneer dit niet het geval is. Beperkingen op de beschikbaarheid van kennis of gegevens die niet binnen de invloed van het management vallen (onderhevig aan kostenbeperkingen waar van toepassing) zijn bronnen van onzekerheid en hun effect op het opstellen van de vereiste informatie kan niet worden weggenomen. Schattingsonzekerheid ontstaat bijvoorbeeld wanneer het vereiste geldbedrag niet met precisie kan worden bepaald en de uitkomst van de schatting niet bekend is vóór de datum dat de financiële overzichten zijn voltooid.
- *Vatbaarheid voor afwijkingen als gevolg van tendentie bij het management of andere frauderisicofactoren voor zover ze inherent risico beïnvloeden* – vatbaarheid voor tendentie bij het management komt voort uit omstandigheden die vatbaarheid creëren voor opzettelijk of onopzettelijk falen door het management om neutraliteit te handhaven bij het opstellen van de informatie. Tendentie bij het management wordt vaak geassocieerd met bepaalde voorwaarden die ertoe kunnen leiden dat het management geen neutraliteit behoudt bij het uitoefenen van oordeelsvorming (indicatoren van mogelijke tendentie bij het management), die kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang in de informatie die frauduleus zou zijn als het opzettelijk is. Dergelijke indicatoren omvatten stimulansen of druk voor zover ze inherent risico beïnvloeden (bijvoorbeeld als gevolg van motivatie om een gewenst resultaat te bereiken, zoals een gewenste winstdoelstelling of kapitaalratio) en gelegenheid om neutraliteit niet te behouden. Factoren die relevant zijn voor de vatbaarheid voor afwijkingen als gevolg van fraude in de vorm van frauduleuze financiële verslaggeving of oneigenlijke toe-eigening van activa worden beschreven in de paragrafen A1 tot en met A5 van Standaard 240.

3. Wanneer complexiteit een inherente risicofactor is, kan er een inherente behoefte zijn aan complexere processen bij het opstellen van de informatie en dergelijke processen kunnen inherent moeilijker toe te passen zijn. Als gevolg hiervan kan het toepassen van gespecialiseerde vaardigheden of kennis vereist zijn en kan het nodig zijn om gebruik te maken van een deskundige ingeschakeld door het management.
4. Wanneer de oordeelsvorming van het management subjectiever is, kan de vatbaarheid voor afwijkingen als gevolg van tendentie bij het management, hetzij onopzettelijk of opzettelijk, ook toenemen. Bijvoorbeeld significante oordeelsvormingen van het management kunnen een rol spelen bij het maken van schattingen die zijn geïdentificeerd als dat zij hoge schattingsonzekerheid hebben en conclusies met betrekking tot methoden, gegevens en veronderstellingen kunnen onopzettelijke of opzettelijke tendentie bij het management weerspiegelen.

Voorbeelden van gebeurtenissen of omstandigheden die aanleiding kunnen geven tot het bestaan van risico's op een afwijking van materieel belang

5. Hierna volgen voorbeelden van gebeurtenissen (inclusief transacties) en omstandigheden die kunnen wijzen op de het bestaan van risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten, op het niveau van de financiële overzichten of het niveau van beweringen. De voorbeelden van inherente risicofactoren bevatten een breed scala aan gebeurtenissen en omstandigheden. Niet alle gebeurtenissen en omstandigheden zijn echter relevant voor elke controleopdracht en de lijst met voorbeelden is niet noodzakelijk volledig. De gebeurtenissen en omstandigheden zijn gecategoriseerd door de inherente risicofactor die in de gegeven omstandig-

heden het grootste effect kan hebben. Belangrijk is dat vanwege de onderlinge relaties tussen inherente risicofactoren, de voorbeelden van gebeurtenissen en omstandigheden waarschijnlijk ook in verschillende mate onderhevig zijn aan of beïnvloed worden door andere inherente risicofactoren.

Relevante inherente risicofactor	Voorbeelden van gebeurtenissen of omstandigheden die kunnen wijzen op het bestaan van risico's op afwijkingen van materieel belang op het niveau van beweringen
Complexiteit	Regelgeving: • Activiteiten die onderhevig zijn aan een hoge mate van complexe regelgeving. Bedrijfsmodel: • Het bestaan van complexe samenwerkingsverbanden en joint ventures. Van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving: • Boekhoudkundige waarderingen met complexe processen. Transacties: • Gebruik van niet in de balans opgenomen financiering, voor een bijzonder doel opgerichte entiteiten en andere complexe financieringsovereenkomsten.
Subjectiviteit	Van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving: • Een breed scala aan mogelijke waarderingscriteria van een schatting. Bijvoorbeeld de opname door het management van afschrijvingen of opbrengsten en kosten uit de bouw. • Selectie door het management van een waarderingstechniek of model voor niet-vlottende activa, zoals vastgoedbeleggingen.
Wijzigingen	Economische omstandigheden: • Activiteiten in regio's die economisch onstabiel zijn, bijvoorbeeld landen met significante devaluatie van valuta of sterk inflatoire economieën. Markten: • Activiteiten blootgesteld aan volatiele markten, bijvoorbeeld handel in futures. Klant verlies: • Continuïteits- en liquiditeitsproblemen, waaronder verlies van significante klanten. Sectormodel: • Veranderingen in de sector waarin de entiteit actief is. Bedrijfsmodel: • Veranderingen in de toeleveringsketen. • Nieuwe producten of diensten ontwikkelen of aanbieden, of het starten van nieuwe bedrijfsactiviteiten. Geografie • Uitbreiden naar nieuwe locaties. Structuur van de entiteit: • Veranderingen in de entiteit zoals grote overnames of reorganisaties of andere ongebruikelijke gebeurtenissen. • Entiteiten of bedrijfssegmenten die waarschijnlijk zullen worden verkocht. Personeelscompetentie: • Veranderingen in personeel op sleutelposities, waaronder vertrek van belangrijke leidinggevenden. IT: • Veranderingen in de IT-omgeving. • Installatie van significante nieuwe IT-systemen met betrekking tot financiële verslaggeving. Van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving: • Toepassing van nieuwe boekhoudkundige regels. Kapitaal: • Nieuwe beperkingen op de beschikbaarheid van kapitaal en krediet. Regelgeving: • Aanvang van onderzoeken naar de activiteiten of financiële resultaten van de entiteit door regelgevende of overheidsinstanties. • Gevolgen van nieuwe wetgeving met betrekking tot milieubescherming.
Onzekerheid	Rapportage: • Gebeurtenissen of transacties die een significante waarderingsonzekerheid met zich meebrengen, inclusief schattingen en toelichtingen daarop. • Lopende rechtszaken en voorwaardelijke verplichtingen, bijvoorbeeld garanties op verkopen, financiële garanties en milieusanering.
Gevoeligheid voor een afwijking door tendentie bij het management of andere fraude risicofactoren voor zover zij het inherente risico beïnvloeden	Rapportage: • Gelegenheden voor management en medewerkers om deel te nemen aan frauduleuze financiële verslaggeving, inclusief het weglaten of verhullen van significante informatie in toelichtingen. Transacties: • Significante transacties met verbonden partijen. • Significant aantal niet-routinematige of niet-systematische transacties inclusief intercompany-transacties en transacties met grote opbrengsten aan het einde van de verslagperiode. • Transacties die worden vastgelegd op basis van de intentie van het management; bijvoorbeeld voor herfinanciering van schulden, te verkopen activa en classificatie van verhandelbare effecten.

Andere gebeurtenissen of omstandigheden die kunnen wijzen op risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten:

- een tekort aan personeel met de nodige vaardigheden op het gebied van administratieve verwerking en financiële verslaggeving;
- tekortkomingen in de interne beheersing – met name in de interne beheersingsomgeving, het risico-inschattingsproces en het proces voor monitoring, en met name die niet door het management worden aangepakt;

- afwijkingen in het verleden, een verleden van fouten of een significant aantal correcties aan het einde van de verslagperiode.

Bijlage 3: Inzicht in het systeem van interne beheersing van de entiteit

(Zie Par. 12(m), 21–26, A90–A181)

1. Het interne beheersingssysteem van de entiteit kan worden weergegeven in handboeken over beleidslijnen en procedures, systemen en formulieren, en de daarin ingebedde informatie, en wordt door mensen beïnvloed. Het systeem van interne beheersing van de entiteit wordt geïmplementeerd door het management, de met governance belaste personen en ander personeel op basis van de structuur van de entiteit. Het systeem van interne beheersing van de entiteit kan worden toegepast op basis van de beslissingen van het management, de met governance belaste personen of ander personeel en in de context van vereisten op grond van wet- en regelgeving, voor het operationele model van de entiteit, de juridische structuur van de entiteit, of een combinatie hiervan.
2. In deze bijlage worden de componenten van, evenals de beperkingen van, het systeem interne beheersing van de entiteit nader toegelicht zoals uiteengezet in paragrafen 12(m), 21–26 en A90 – A181, aangezien deze betrekking hebben op een controle van financiële overzichten.
3. In het interne beheersingssysteem van de entiteit zijn aspecten opgenomen die betrekking hebben op de verslaggevingsdoelstellingen van de entiteit, inclusief de doelstellingen voor financiële verslaggeving, maar het kan ook aspecten omvatten die betrekking hebben op de doelstellingen op het gebied van de activiteiten of naleving van wet- en regelgeving, wanneer dergelijke aspecten relevant zijn voor financiële verslaggeving.
   Voorbeeld
   Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de naleving van wet- en regelgeving kunnen relevant zijn voor financiële verslaggeving wanneer dergelijke interne beheersingsmaatregelen relevant zijn voor het opstellen door de entiteit van toelichtingen van voorwaardelijke gebeurtenissen in de financiële overzichten.

Componenten van het interne beheersingssysteem van de entiteit

Interne beheersingsomgeving

4. De interne beheersingsomgeving omvat de governance- en managementfuncties en de houding, bewustzijn en handelingen van de met governance belaste personen en het management met betrekking tot het systeem van interne beheersing van de entiteit, en het belang ervan in de entiteit. De interne beheersingsomgeving zet de toon van een organisatie, beïnvloedt het bewustzijn van de interne beheersing van de mensen en zorgt voor een algemene basis voor de werking van de andere componenten van het interne beheersingssysteem van de entiteit.
5. Het bewustzijn van de interne beheersing van een entiteit wordt beïnvloed door de met governance belaste personen, omdat een van hun rollen eruit bestaat om een tegenwicht te vormen tegen de druk op het management met betrekking tot de financiële verslaggeving die kan voortkomen uit marktverwachtingen of beloningsregelingen. De effectiviteit van de opzet van de interne beheersingsomgeving in relatie tot de betrokkenheid van de met governance belaste personen wordt daarom beïnvloed door aangelegenheden als:
   - hun onafhankelijkheid van het management en hun bekwaamheid om de handelingen van management te evalueren;
   - of ze inzicht hebben in de zakelijke transacties van de entiteit;
   - de mate waarin zij evalueren of de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, inclusief of de financiële overzichten adequate toelichtingen bevatten.
6. De interne beheersingsomgeving omvat de volgende elementen:
   a. *Hoe de verantwoordelijkheden van het management worden uitgevoerd, zoals het creëren en onderhouden van de cultuur van de entiteit en het tonen van de toewijding van het management aan integriteit en ethische waarden.* De effectiviteit van interne beheersingsmaatregelen kan niet boven de integriteit en ethische waarden van de mensen uitstijgen die ze creëren, uitvoeren en monitoren. Integriteit en ethisch gedrag zijn het product van de ethische en gedragsnormen of gedragscodes van de entiteit, hoe deze worden gecommuniceerd (bijvoorbeeld via uiteenzettingen over het beleid) en hoe deze in de praktijk worden versterkt (bijvoorbeeld via handelingen van het management om stimulansen of verleidingen die werknemers tot oneerlijke, onwettige of onethische handelingen zouden kunnen aanzetten, te elimineren of te verminderen). De communicatie van het beleid van de entiteit inzake integriteit en ethische waarden kan de communicatie van gedragsnormen aan personeel omvatten via uiteenzettingen van het beleid en gedragscodes en door het goede voorbeeld te geven.
   b. *Wanneer de met governance belaste personen gescheiden zijn van het management, hoe de met governance belaste personen onafhankelijkheid van het management aantonen en toezicht uitoefenen op het interne beheersingssysteem van de entiteit.* Het bewustzijn van de

interne beheersing van een entiteit wordt beïnvloed door de met governance belaste personen. Overwegingen kunnen omvatten of er voldoende personen zijn die onafhankelijk zijn van management en die objectief zijn in hun evaluaties en besluitvorming; hoe de met governance belaste personen de verantwoordelijkheden voor het toezicht identificeren en aanvaarden en of de met governance belaste personen verantwoordelijkheid behouden voor toezicht op de opzet, implementatie en uitvoering door het management van het interne beheersingssysteem van de entiteit. Het belang van de verantwoordelijkheden van de met governance belaste personen wordt erkend in praktijkcodes en andere wet- en regelgeving of leidraden opgesteld ten behoeve van de met goverance belaste personen. Andere verantwoordelijkheden van de met governance belaste personen omvatten toezicht op de opzet en effectieve werking van klokkenluidersprocedures.

c. *Hoe de entiteit autoriteit en verantwoordelijkheid toekent bij het nastreven van haar doelstellingen*. Dit kan overwegingen omvatten over:
   - belangrijke bevoegdheids- en verantwoordelijkheidsgebieden en geschikte rapportagelijnen;
   - beleidslijnen met betrekking tot passende handelspraktijken, kennis en ervaring van personeel op sleutelposities en middelen die voor het uitvoeren van taken beschikbaar worden gesteld; en
   - beleidslijnen en communicatie gericht op het waarborgen dat al het personeel de doelstellingen van de entiteit begrijpt, weet hoe hun individuele handelingen samenhangen en bijdraagt aan die doelstellingen, en herkent hoe en waarvoor ze verantwoordelijk worden gehouden.

d. *Hoe de entiteit competente personen aantrekt, ontwikkelt en behoudt in overeenstemming met haar doelstellingen*. Dit omvat hoe de entiteit ervoor zorgt dat de personen de noodzakelijke kennis en vaardigheden hebben om de taken uit te voeren die het werk van de persoon definiëren, zoals:
   - normen voor het werven van de meest gekwalificeerde personen – met de nadruk op opleiding, eerdere werkervaring, prestaties uit het verleden en informatie over integriteit en ethisch gedrag;
   - trainingsbeleidslijnen die toekomstige rollen en verantwoordelijkheden communiceren, inclusief praktijken zoals opleidingsscholen en seminars die de verwachte niveaus van prestaties en gedrag aangeven; en
   - periodieke functioneringsgesprekken die promoties stimuleren die de toewijding van de entiteit voor de bevordering van gekwalificeerd personeel naar hogere verantwoordelijkheidsniveaus aantonen.

e. *Hoe de entiteit personen verantwoording laat afleggen over hun verantwoordelijkheden bij het nastreven van de doelstellingen van het interne beheersingssysteem van de entiteit.* Dit kan bijvoorbeeld worden bereikt door:
   - mechanismen om te communiceren en personen verantwoordelijk te houden voor de uitvoering van verantwoordelijkheden inzake interne beheersing en corrigerende maatregelen te implementeren indien nodig;
   - prestatiemaatstaven, stimulansen en beloningen vast te stellen voor degenen die verantwoordelijk zijn voor het systeem van interne beheersing van de entiteit, inclusief hoe de maatregelen worden geëvalueerd en hun relevantie behouden;
   - hoe druk geassocieerd met het behalen van interne beheersingsdoelstellingen invloed heeft op de verantwoordelijkheden en prestatiemaatstaven van de personen; en
   - hoe de personen zo nodig worden gedisciplineerd.

De geschiktheid van bovenstaande aangelegenheden zal voor elke entiteit verschillen, afhankelijk van de grootte, de complexiteit van de structuur en de aard van de activiteiten.

Het risico-inschattingsproces van de entiteit

7. Het risico-inschattingsproces van de entiteit is een iteratief proces voor het identificeren en analyseren van risico's voor het bereiken van de doelstellingen van de entiteit en vormt de basis voor hoe het management of de met governance belaste personen de te beheersen risico's bepaalt.
8. Voor financiële verslaggevingsdoeleinden omvat het risico-inschattingsproces van de entiteit hoe het management bedrijfsrisico's identificeert die relevant zijn voor het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving van de entiteit, hun significantie inschat, de waarschijnlijkheid van hun voorkomen inschat, en beslist over handelingen om ze te beheersen en de resultaten daarvan. Het risico-inschattingsproces van de entiteit kan bijvoorbeeld ingaan op hoe de entiteit de mogelijkheid van niet-vastgelegde transacties overweegt of significante schattingen die zijn vastgelegd in de financiële overzichten identificeert en analyseert.
9. risico's die relevant zijn voor betrouwbare financiële verslaggeving omvatten externe en interne gebeurtenissen, transacties of omstandigheden die kunnen voorkomen en die een negatieve

invloed hebben op de mogelijkheid van een entiteit om financiële informatie te initiëren, vast te leggen, te verwerken en te rapporteren die consistent is met de beweringen van het management in de financiële overzichten. Het management kan plannen, programma's of handelingen initiëren om in te spelen op specifieke risico's of kan besluiten om een risico te nemen vanwege kosten of andere overwegingen. risico's kunnen ontstaan of veranderen als gevolg van omstandigheden zoals de volgende:

- *Veranderingen in de operationele omgeving.* Veranderingen in de regelgeving, economische of operationele omgeving kunnen leiden tot veranderingen in de concurrentiedruk en significante veranderingen in de risico's.
- *Nieuw personeel.* Nieuw personeel kan een andere focus op of begrip van het systeem van interne beheersing van de entiteit hebben.
- *Nieuw of vernieuwd informatiesysteem.* Significante en snelle veranderingen in het informatiesysteem kunnen het risico met betrekking tot het interne beheersingssysteem van de entiteit veranderen.
- *Snelle groei.* Significante en snelle uitbreiding van de activiteiten kunnen de interne beheersingsmaatregelen onder druk zetten en het risico op falen van de interne beheersingsmaatregelen doen toenemen.
- *Nieuwe technologie.* De invoering van nieuwe technologieën in productieprocessen of het informatiesysteem kan het risico met betrekking tot het interne beheersingssysteem van de entiteit veranderen.
- *Nieuwe bedrijfsmodellen, producten of activiteiten.* Het ondernemen van activiteiten of het aangaan van transacties waarmee een entiteit weinig ervaring heeft, kan leiden tot nieuwe risico's met betrekking tot de interne beheersing.
- *Reorganisaties.* Reorganisaties kunnen gepaard gaan met personeelsvermindering en wijzigingen in toezicht en functiescheiding die het risico met betrekking tot het systeem van interne beheersing van de entiteit kunnen veranderen.
- *Uitbreiding van activiteiten in het buitenland.* De uitbreiding of overname van buitenlandse activiteiten brengt nieuwe en vaak unieke risico's met zich mee die van invloed kunnen zijn op de interne beheersing, bijvoorbeeld aanvullende of gewijzigde risico's op transacties in vreemde valuta.
- *Nieuwe verslaggevingsregels.* De toepassing van nieuwe verslaggevingsprincipes of wijzigingen daarin kunnen van invloed zijn op risico's bij het opstellen van de financiële overzichten.
- *Gebruik van IT.* risico's met betrekking tot:
  - handhaving van de integriteit van gegevens en informatieverwerking;
  - de bedrijfsstrategie van de entiteit die zich voordoen als de IT-strategie van de entiteit niet effectief de bedrijfsstrategie van de entiteit ondersteunt; of
  - veranderingen of onderbrekingen in de IT-omgeving van de entiteit of verloop van IT-personeel of wanneer de entiteit geen noodzakelijke updates aan de IT-omgeving uitvoert of dergelijke updates niet op tijd uitvoert.

Het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing te monitoren

10. Het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing te monitoren is een continu proces om de effectiviteit van het interne beheersingssysteem van de entiteit te evalueren en om noodzakelijke corrigerende maatregelen tijdig te nemen. Het proces van de entiteit om het interne beheersingssysteem van de entiteit te monitoren kan bestaan uit doorlopende activiteiten, afzonderlijke evaluaties (periodiek uitgevoerd) of een combinatie van beide. Doorlopende monitoringactiviteiten zijn vaak in de normale terugkerende activiteiten van een entiteit geïntegreerd en kunnen reguliere management- en toezichthoudende activiteiten omvatten. Het proces van de entiteit zal waarschijnlijk variëren in reikwijdte en frequentie afhankelijk van de inschatting van de risico's door de entiteit.
11. De doelstellingen en reikwijdte van interne auditfuncties omvatten doorgaans activiteiten die zijn opgezet om de effectiviteit van het interne beheersingssysteem van de entiteit te evalueren of te monitoren.[280] Het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing van de entiteit te monitoren kan activiteiten omvatten zoals de beoordeling door het management of aansluitingen van banksaldi tijdig worden opgesteld, dat interne auditors evalueren of de verkoopmedewerkers het beleid van de entiteit met betrekking tot de voorwaarden van verkoopcontracten naleven en dat een juridische afdeling toeziet op de naleving van de beleidslijnen van de entiteit inzake ethische of handelspraktijken. Monitoring moet er ook voor zorgen dat de interne beheersingsmaatregelen effectief blijven werken in de loop van de tijd. Bijvoorbeeld als de tijdigheid en de nauwkeurigheid van aansluitingen van banksaldi niet wordt gemonitord, zal het personeel waarschijnlijk stoppen met het opstellen hiervan.
12. Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing van de entiteit te monitoren, inclusief die welke onderliggende geautomati-

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

seerde interne beheersingsmaatregelen monitoren, kunnen geautomatiseerd of handmatig zijn, of een combinatie van beide. Een entiteit kan bijvoorbeeld geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen voor monitoring gebruiken voor de toegang tot bepaalde technologie met geautomatiseerde rapportages aan het management van ongebruikelijke activiteiten, dat handmatig geïdentificeerde afwijkingen onderzoekt.

13. Wanneer onderscheid wordt gemaakt tussen een monitoringactiviteit en een interne beheersingsmaatregel met betrekking tot het informatiesysteem, worden de onderliggende details van de activiteit in overweging genomen, vooral wanneer de activiteit een bepaald niveau van beoordeling door een leidinggevende omvat. Beoordelingen door een leidinggevende worden niet automatisch geclassificeerd als monitoringactiviteiten en het kan een kwestie van oordeelsvorming zijn of een beoordeling is geclassificeerd als een interne beheersingsmaatregel met betrekking tot het informatiesysteem of een monitoringactiviteit. Bijvoorbeeld het doel van een maandelijkse interne beheersingsmaatregel op volledigheid zou zijn om fouten te detecteren en te corrigeren, waarbij een monitoringactiviteit zou vragen waarom fouten optreden en het management de verantwoordelijkheid toewijzen om het proces te repareren om toekomstige fouten te voorkomen. In eenvoudige termen, een interne beheersingsmaatregel met betrekking tot het informatiesysteem speelt in op een specifiek risico, terwijl een monitoringactiviteit inschat of interne beheersingsmaatregelen binnen elk van de vijf componenten van het interne systeem van de entiteit werken zoals bedoeld.
14. Monitoringactiviteiten kunnen het gebruik van informatie uit mededelingen van externe partijen omvatten die op problemen kunnen wijzen of de aandacht vestigen op gebieden die moeten worden verbeterd. Klanten bevestigen impliciet facturatiegegevens door hun facturen te betalen of te klagen over de in rekening gebrachte bedragen. Bovendien kunnen regelgevers of toezichthouders met de entiteit aangelegenheden bespreken die de werking van het systeem van interne beheersing van de entiteit beïnvloeden, bijvoorbeeld mededelingen met betrekking tot onderzoeken door regelgevende of toezichthoudende instanties voor de banksector. Ook kan het management bij het uitvoeren van monitoringactiviteiten rekening houden met mededelingen door accountants met betrekking tot het systeem van interne beheersing van de entiteit.

Het informatiesysteem en de communicatie

15. Het informatiesysteem dat relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten bestaat uit activiteiten en beleidslijnen en administratieve en ondersteunende vastleggingen, opgezet en ingericht om:
    - transacties van de entiteit te initiëren, vastleggen en verwerken (evenals vastleggen, verwerken en toelichten van informatie over andere gebeurtenissen en omstandigheden dan transacties) en om verantwoording af te leggen voor de daarmee verband houdende activa, passiva en eigen vermogen;
    - onjuiste verwerking van transacties op te lossen, bijvoorbeeld geautomatiseerde tussenrekeningen en procedures die worden gevolgd om elementen op deze tussenrekeningen tijdig uit te zoeken;
    - het doorbreken van het systeem of het omzeilen van interne beheersingsmaatregelen te verwerken en te verantwoorden;
    - informatie van transactieverwerking opnemen in het grootboek (bijv. overdracht van geaccumuleerde transacties uit een subgrootboek);
    - informatie verzamelen en verwerken die relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten voor andere gebeurtenissen en omstandigheden dan transacties, zoals de afschrijving van activa en veranderingen in de inbaarheid van activa; en
    - ervoor te zorgen dat informatie die moet worden toegelicht in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, wordt verzameld, vastgelegd, verwerkt, samengevat en op passende wijze gerapporteerd in de financiële overzichten.
16. De bedrijfsprocessen van een entiteit omvatten de activiteiten die zijn opgezet om:
    - de producten en diensten van een entiteit te ontwikkelen, kopen, produceren, verkopen en distribueren;
    - te zorgen voor naleving van wet- en regelgeving; en
    - informatie vast te leggen, inclusief boekhoudkundige en financiële verslaggevingsinformatie.

    Bedrijfsprocessen resulteren in de transacties die worden vastgelegd, verwerkt en gerapporteerd door het informatiesysteem.
17. De kwaliteit van informatie is van invloed op de mogelijkheid van het management om juiste beslissingen te nemen bij het leiden en beheersen van de activiteiten van de entiteit en om betrouwbare financiële verslagen op te stellen.
18. Communicatie, waarbij inzicht wordt verkregen in individuele rollen en verantwoordelijkheden met betrekking tot het systeem van interne beheersing van de entiteit, kan de vorm aannemen van handboeken over beleidslijnen, administratieve verwerking en financiële verslaggeving en memoranda. Communicatie kan ook elektronisch, mondeling en door de handelingen van het management plaatsvinden.
19. Communicatie door de entiteit van de financiële verslaggevingsrollen en -verantwoordelijkheden

en van significante aangelegenheden met betrekking tot financiële verslaggeving omvat het verschaffen van inzicht in individuele rollen en verantwoordelijkheden met betrekking tot het systeem van interne beheersing van de entiteit dat relevant is voor financiële verslaggeving. Het kan aangelegenheden omvatten als de mate waarin het personeel begrijpt hoe hun activiteiten in het informatiesysteem betrekking hebben op het werk van anderen en de middelen om uitzonderingen op een passend hoger niveau binnen de entiteit te rapporteren.

Interne beheersingsactiviteiten

20. Interne beheersingsmaatregelen in de component 'interne beheersingsactiviteiten' worden geïdentificeerd in overeenstemming met paragraaf 26. Dergelijk interne beheersingsmaatregelen omvatten interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot informatieverwerking en *general IT controls*, beide kunnen handmatig of geautomatiseerd van aard zijn. Hoe groter de mate van geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen, of interne beheersingsmaatregelen met geautomatiseerde aspecten, die het management gebruikt en waarop het steunt met betrekking tot de financiële verslaggeving, hoe belangrijker het voor de entiteit kan worden om *general IT controls* te implementeren die de voortdurende werking van de geautomatiseerde aspecten van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot informatieverwerking behandelen. Interne beheersingsmaatregelen in de component 'interne beheersingsactiviteiten' kunnen betrekking hebben op:
    - *Autorisatie en goedkeuringen.* Een autorisatie bevestigt dat een transactie geldig is (d.w.z. vertegenwoordigt een feitelijke economische gebeurtenis of valt binnen de beleidslijnen van een entiteit). Meestal neemt een autorisatie de vorm aan van een goedkeuring door een hoger managementniveau of van verificatie en een bepaling of de transactie geldig is. Een leidinggevende keurt bijvoorbeeld een onkostendeclaratie goed na beoordeling of de kosten redelijk en binnen de beleidslijnen lijken. Een voorbeeld van een geautomatiseerde goedkeuring is wanneer de kosten per eenheid op de factuur automatisch worden vergeleken met de gerelateerde kosten per eenheid op de inkooporder binnen een vooraf vastgesteld tolerantieniveau. Facturen binnen het tolerantie niveau worden automatisch goedgekeurd voor betaling. Die facturen buiten het tolerantieniveau zijn gemarkeerd voor aanvullend onderzoek.
    - *Aansluitingen* – Aansluitingen vergelijken twee of meer gegevenselementen. Als verschillen zijn geïdentificeerd, wordt actie ondernomen om de gegevens in overeenstemming te brengen. Aansluitingen hebben meestal betrekking op de volledigheid of nauwkeurigheid van de verwerking van transacties.
    - *Verificaties* – Verificaties vergelijken twee of meer elementen met elkaar of vergelijken een element met een beleidslijn, en zullen waarschijnlijk een vervolgactie inhouden wanneer de twee elementen niet overeenkomen of het element niet in overeenstemming is met beleidslijnen. Verificaties hebben meestal betrekking op de volledigheid, nauwkeurigheid, of geldigheid van verwerking van transacties.
    - *Fysieke of logische interne beheersingsmaatregelen, inclusief die waarmee de beveiliging van activa tegen ongeautoriseerde toegang, verwerving, gebruik of verwijdering wordt behandeld.* Deze interne beheersingsmaatregelen omvatten:
        - de fysieke beveiliging van activa, inclusief adequate waarborgen zoals beveiligde faciliteiten over toegang tot activa en vastleggingen;
        - de autorisatie voor toegang tot computerprogramma's en gegevensbestanden (d.w.z. logische toegang);
        - de periodieke tellingen en vergelijkingen met bedragen in controlebestanden (bijvoorbeeld het vergelijken van de resultaten van tellingen van contant geld, effecten en voorraden met de administratieve vastleggingen).

      De mate waarin fysieke interne beheersingsmaatregelen ter voorkoming van diefstal van activa relevant zijn voor de betrouwbaarheid van de opstelling van de financiële overzichten hangt af van omstandigheden zoals wanneer activa zeer vatbaar zijn voor oneigenlijke toe-eigening.
    - *Functiescheiding.* De toewijzing aan verschillende personen van de verantwoordelijkheden voor het autoriseren van transacties, het vastleggen van transacties en het bewaren van activa. Functiescheiding is bedoeld om beperkingen aan te brengen in de mogelijkheden voor wie dan ook om bij de uitoefening van zijn normale taken fouten te maken en te verhullen of fraude te plegen en te verhullen.
      Een manager die creditnota's autoriseert, is bijvoorbeeld niet verantwoordelijk voor het bijhouden van debiteurenrekeningen of afhandeling van contante betalingen. Als één persoon al deze activiteiten kan uitvoeren, zou de persoon bijvoorbeeld een fictieve verkoop kunnen creëren die onopgemerkt kan blijven. Evenzo mogen verkopers niet in staat zijn prijsbestanden of commissietarieven te wijzigen.
      Soms is functiescheiding niet praktisch uitvoerbaar, kosteneffectief of haalbaar. Kleinere en minder complexe entiteiten kunnen wellicht onvoldoende middelen hebben om een ideale functiescheiding te bereiken en de kosten van het inhuren van extra personeel kunnen belemmerend zijn. In deze situaties kan het management alternatieve interne beheersings-

maatregelen instellen. Als in het bovenstaande voorbeeld de verkoper prijsbestanden kan wijzigen, kan een detecterende interne beheersingsmaatregel worden ingesteld om personeel dat niet betrokken is bij de verkoopfunctie periodiek te laten beoordelen of en onder welke omstandigheden de verkoper de prijzen heeft gewijzigd.

21. Bepaalde interne beheersingsmaatregelen kunnen afhankelijk zijn van het bestaan van passende toezichthoudende interne beheersingsmaatregelen die zijn vastgesteld door het management of de met governance belaste personen. Autorisatiecontroles kunnen bijvoorbeeld zijn gedelegeerd volgens vastgestelde richtlijnen, zoals investeringscriteria die door de met governance belaste personen zijn vastgesteld; anderzijds kunnen niet-routinematige transacties zoals significante overnames of desinvesteringen specifieke goedkeuring op hoog niveau vereisen, waaronder in sommige gevallen die van aandeelhouders.

Beperkingen van interne beheersing

22. Hoe effectief het interne beheersingssysteem van een entiteit ook is, het kan een entiteit slechts een redelijke mate van zekerheid verschaffen over het behalen van de doelstellingen inzake financiële verslaggeving van de entiteit. De waarschijnlijkheid van het behalen ervan wordt beïnvloed door de inherente beperkingen van interne beheersing. Deze omvatten de realiteit dat mensen bij hun besluitvorming foutieve beoordelingen kunnen maken en dat verstoringen in het systeem van interne beheersing van de entiteit als gevolg van menselijke fouten kunnen voorkomen. Er kan bijvoorbeeld een fout optreden in de opzet of wijziging van een interne beheersingsmaatregel. Eveneens is het mogelijk dat een interne beheersingsmaatregel niet effectief werkt, bijvoorbeeld als informatie die wordt verzameld ten behoeve van het interne beheersingssysteem van de entiteit (bijvoorbeeld een uitzonderingsrapport) niet effectief wordt gebruikt omdat de persoon die verantwoordelijk is voor het beoordelen van de informatie het doel ervan niet begrijpt of nalaat passende maatregelen te nemen.
23. Bovendien kunnen interne beheersingsmaatregelen worden omzeild door samenspanning van twee of meer mensen of doordat het management op ongepaste wijze interne beheersingsmaatregelen doorbreekt. Het management kan bijvoorbeeld nevenovereenkomsten sluiten met klanten die de algemene bepalingen en voorwaarden van de standaardverkoopcontracten van de entiteit wijzigen, wat tot een onjuiste opbrengstverantwoording kan leiden. Ook kunnen de wijzigingscontroles in een IT-applicatie, die gericht zijn op het identificeren en rapporteren van transacties die gespecificeerde kredietlimieten overschrijden, worden doorbroken of uitgeschakeld.
24. Verder kan het management bij het opzetten en implementeren van interne beheersingsmaatregelen oordeelsvormingen maken over de aard en de omvang van de interne beheersingsmaatregelen die het wil implementeren en de aard en de omvang van de risico's die het wenst te aanvaarden.

Bijlage 4: Overwegingen voor het verwerven van inzicht in de interne auditfunctie van een entiteit

(Zie Par. 14(a), 24(a)(ii), A25–A28, A118)
Deze bijlage geeft verdere overwegingen met betrekking tot het verwerven van inzicht in de interne auditfunctie van de entiteit wanneer een dergelijke functie bestaat.

Doelstellingen en reikwijdte van de interne auditfunctie

1. De doelstellingen en reikwijdte van een interne auditfunctie, de aard van de verantwoordelijkheden en de status binnen de organisatie, inclusief de bevoegdheid en verantwoordingsplicht van de functie, variëren in grote mate en zijn afhankelijk van de omvang, complexiteit en structuur van de entiteit en de vereisten van het management en, waar van toepassing, de met governance belaste personen. Deze aangelegenheden kunnen uiteengezet worden in een internal audit charter of taakomschrijving.
2. De verantwoordelijkheden van een interne auditfunctie kunnen het uitvoeren van werkzaamheden en de evaluatie van de resultaten hiervan omvatten om aan het management en aan de met governance belaste personen een bepaalde mate van zekerheid te verschaffen met betrekking tot de opzet en effectiviteit van risicobeheersing, het systeem van interne beheersing en governanceprocessen van de entiteit. Wanneer dit het geval is, kan de interne auditfunctie een belangrijke rol spelen in het proces van monitoren van het systeem van interne beheersing van de entiteit. De verantwoordelijkheden van de interne auditfunctie kunnen echter zijn gericht op het evalueren van kostenefficiëntie, doelmatigheid en doeltreffendheid van activiteiten en, wanneer dit het geval is, kunnen de werkzaamheden van de functie niet direct gerelateerd zijn aan de financiële verslaggeving van de entiteit.

Verzoeken om inlichtingen bij de interne auditfunctie

3. Als een entiteit een interne auditfunctie heeft, kunnen verzoeken om inlichtingen bij de juiste personen binnen de functie informatie verschaffen die nuttig is voor de accountant bij het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het systeem van interne beheersing van de entiteit en bij het identifice-

ren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten en beweringen. Bij de uitvoering van de werkzaamheden heeft de interne auditfunctie waarschijnlijk inzicht verkregen in de activiteiten en bedrijfsrisico's van de entiteit en kan bevindingen hebben op basis van de werkzaamheden, zoals geïdentificeerde tekortkomingen in de interne beheersing of risico's, die een waardevolle *input* kunnen vormen voor het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, het systeem van interne beheersing van de entiteit, de risico-inschattingen van de accountant of andere aspecten van de controle. Verzoeken om inlichtingen van de accountant worden daarom gedaan ongeacht of de accountant verwacht gebruik te maken van het werk van de interne auditfunctie om de aard of timing van uit te voeren controlewerkzaamheden te wijzigen of de omvang daarvan te verminderen.[281] Verzoeken om inlichtingen die in het bijzonder relevant zijn, kunnen zowel aangelegenheden betreffen die de interne auditfunctie heeft besproken met de met governance belaste personen als de uitkomsten van het eigen risico-inschattingsproces van de interne auditfunctie.

4. Indien op basis van de reacties op de verzoeken om inlichtingen van de accountant blijkt dat er bevindingen zijn die relevant kunnen zijn voor de financiële verslaggeving van de entiteit en voor de controle van de financiële overzichten, kan de accountant het als passend beschouwen om daaraan gerelateerde rapporten van de interne auditfunctie te lezen. Voorbeelden van rapportages van de interne auditfunctie die relevant kunnen zijn, omvatten de strategie- en planningsdocumenten van de functie en rapportages die zijn opgesteld voor het management of voor de met governance belaste personen, waarin de bevindingen van de onderzoeken van de interne auditfunctie zijn beschreven.
5. Bovendien, in overeenstemming met Standaard 240,[282] als de interne auditfunctie informatie verschaft aan de accountant met betrekking tot feitelijke, vermoedelijke of vermeende fraude, houdt de accountant hier rekening mee bij het door de accountant identificeren van het risico op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude.
6. Geschikte personen binnen de interne auditfunctie bij wie verzoeken om inlichtingen worden gedaan, zijn degenen die, naar het oordeel van de accountant, over passende kennis, ervaring en autoriteit beschikken, zoals de chief internal audit executive of, afhankelijk van de omstandigheden, overige medewerkers binnen de functie. De accountant kan het ook passend achten om met deze personen periodiek overleg te plegen.

Overweging van de interne auditfunctie bij het verwerven van inzicht in de interne beheersingsomgeving

7. Bij het verwerven van inzicht in de interne beheersingsomgeving kan de accountant overwegen hoe het management heeft gereageerd op de bevindingen en aanbevelingen van de interne auditfunctie met betrekking tot geïdentificeerde tekortkomingen in de interne beheersing die relevant zijn voor het opstellen van de financiële overzichten, inclusief of en hoe dergelijke reacties zijn geïmplementeerd en of ze vervolgens zijn geëvalueerd door de interne audit functie.

Inzicht in de rol die de interne auditfunctie speelt in het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing te monitoren

8. Indien de aard van de verantwoordelijkheden en van de assurance-activiteiten van de interne auditfunctie verband houden met de financiële verslaggeving van de entiteit, kan de accountant tevens gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie om de aard of timing van controlewerkzaamheden die door de accountant zelf worden uitgevoerd bij het verkrijgen van controle-informatie aan te passen, of de omvang hiervan te verminderen. Het is waarschijnlijker dat accountants in staat zullen zijn om gebruik te maken van het werk van een interne auditfunctie van de entiteit wanneer bijvoorbeeld blijkt dat, op basis van ervaring in voorgaande controles of de risico-inschattingswerkzaamheden van de accountant, de entiteit over een interne auditfunctie beschikt die adequate en gepaste middelen heeft die in verhouding staan tot de complexiteit van de entiteit en de aard van de activiteiten en die een directe rapportagelijn heeft met de met governance belaste personen.
9. Indien op basis van het voorlopige inzicht van de accountant in de interne auditfunctie, de accountant verwacht om gebruik te maken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie om de aard of timing van de uit te voeren controlewerkzaamheden te wijzigen of om de omvang daarvan te verminderen, is Standaard 610 van toepassing.
10. Zoals verder in Standaard 610 wordt besproken, verschillen de werkzaamheden van een interne auditfunctie van andere op monitoring gerichte interne beheersingsmaatregelen die relevant kunnen zijn voor de financiële verslaggeving, zoals de beoordelingen door management van accounting informatie die zijn opgezet om bij te dragen aan de manier waarop de entiteit afwijkingen voorkomt of detecteert.

[281] De relevante vereisten zijn opgenomen in Standaard 610.
[282] Standaard 240, paragraaf 19.

11. Het vroegtijdig in de opdracht tot stand brengen van communicatie met de juiste personen binnen de interne auditfunctie van een entiteit en het onderhouden van dergelijke communicatie gedurende de opdracht, kan het effectief delen van informatie bevorderen. Het creëert een omgeving waarin de accountant kan worden geïnformeerd over significante aangelegenheden die onder de aandacht van de interne auditfunctie kunnen komen wanneer dergelijke aangelegenheden de werkzaamheden van de accountant kunnen beïnvloeden. Standaard 200 behandelt het belang van de accountant om de controle te plannen en uit te voeren met een professioneel-kritische instelling,[283] inclusief alert te zijn op informatie die de betrouwbaarheid van documenten en reacties op verzoeken om inlichtingen die als controle-informatie worden gebruikt, ter discussie stelt. Dienovereenkomstig kan overleg met de interne auditfunctie gedurende de opdracht aan de interne auditors de gelegenheid bieden om dergelijke informatie onder de aandacht van de accountant te brengen. De accountant is dan in staat om dergelijke informatie in overweging te nemen bij zijn identificatie en inschatting van risico's op een afwijking van materieel belang.

Bijlage 5: Overwegingen voor het verwerven van inzicht in informatietechnologie (IT)

Bijlage 5
(Zie Par. 25(a), 26(b)(c), A94, A166–A172)
Deze bijlage geeft verdere aangelegenheden die de accountant kan overwegen bij het verwerven van inzicht in het gebruik van IT door de entiteit in haar systeem van interne beheersing.

Inzicht in het gebruik van informatietechnologie door de entiteit in de componenten van het systeem van interne beheersing van de entiteit

1. Het interne beheersingssysteem van een entiteit bevat handmatige elementen en geautomatiseerde elementen (dat wil zeggen, handmatige en geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen en andere middelen die worden gebruikt in het interne beheersingssysteem van de entiteit). De combinatie van handmatige en geautomatiseerde elementen van een entiteit is afhankelijk van de aard en complexiteit van het gebruik van IT door de entiteit. Het gebruik van IT door een entiteit beïnvloedt de manier waarop de informatie die relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, wordt verwerkt, opgeslagen en gecommuniceerd en beïnvloedt daarom de manier waarop het interne beheersingssysteem van de entiteit is opgezet en geïmplementeerd. Elke component van het interne beheersingssysteem van de entiteit kan een zekere mate van IT gebruiken.
   Over het algemeen komt IT het interne beheersingssysteem van een entiteit ten goede omdat het een entiteit in staat stelt om:
   - vooraf gedefinieerde bedrijfsregels consistent toe te passen en complexe berekeningen uit te voeren bij de verwerking van grote hoeveelheden transacties of gegevens;
   - de tijdigheid, beschikbaarheid en nauwkeurigheid van informatie te verbeteren;
   - aanvullende analyse van informatie te vergemakkelijken;
   - de uitvoering van de activiteiten en de beleidslijnen en procedures beter te monitoren;
   - het risico te beperken dat interne beheersingsmaatregelen worden omzeild; en
   - de mogelijkheid te verbeteren om effectieve functiescheiding te bereiken door beveiligingsmaatregelen te implementeren in IT-applicaties, databases en besturingssystemen.
2. De kenmerken van handmatige of geautomatiseerde elementen zijn relevant voor de identificatie en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang door de accountant en verdere daarop gebaseerde controlewerkzaamheden. Geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen kunnen betrouwbaarder zijn dan handmatige interne beheersingsmaatregelen omdat ze niet zo gemakkelijk kunnen worden omzeild, genegeerd of doorbroken en ze zijn ook minder gevoelig voor eenvoudige fouten en vergissingen. Geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen kunnen in de volgende omstandigheden effectiever zijn dan handmatige interne beheersingsmaatregelen:
   - grote aantallen van terugkerende transacties, of in situaties waarin te voorziene of te voorspellen fouten kunnen worden voorkomen, of gedetecteerd en gecorrigeerd door automatisering;
   - interne beheersingsmaatregelen waarbij de specifieke manieren voor de uitvoering daarvan adequaat kunnen worden opgezet en geautomatiseerd.

Inzicht in het gebruik van informatietechnologie door de entiteit in het informatiesysteem

(Zie Par. 25(a))
3. Het informatiesysteem van de entiteit kan het gebruik van handmatige en geautomatiseerde elementen omvatten, die ook invloed hebben op de manier waarop transacties worden geïnitieerd, vastgelegd, verwerkt en gerapporteerd. Met name procedures voor het initiëren, vastleggen, verwerken en rapporteren van transacties kunnen via de door de entiteit gebruikte IT-applicaties

[283] Standaard 200, paragraaf 7.

worden afgedwongen en de manier waarop de entiteit die applicaties heeft geconfigureerd. Daarnaast kunnen vastleggingen in de vorm van digitale informatie, vastleggingen in de vorm van papieren documenten vervangen of aanvullen.

4. Bij het verwerven van inzicht in de IT-omgeving die relevant is voor de transactiestromen en informatieverwerking in het informatiesysteem, verzamelt de accountant informatie over de aard en kenmerken van de gebruikte IT-applicaties, evenals de ondersteunende IT-infrastructuur.
De volgende tabel bevat voorbeelden van aangelegenheden die de accountant kan overwegen bij het verwerven van inzicht in de IT-omgeving en bevat voorbeelden van typische kenmerken van IT-omgevingen op basis van de complexiteit van IT-applicaties die worden gebruikt in het informatiesysteem van de entiteit. Dergelijke kenmerken zijn echter richtinggevend en kunnen verschillen, afhankelijk van de aard van de specifieke IT-applicaties die door een entiteit worden gebruikt.

	Voorbeelden van typische kenmerken van:		
	Niet complexe commerciële software	**Middelgrote en redelijk complexe commerciële software of IT-applicaties**	**Grote of complexe IT-applicaties (bijvoorbeeld ERP systemen)**
Aangelegenheden die verband houden met de mate van automati-sering en gebruik van gegevens:			
• De mate van geautomati-seerde procedures voor verwerking en de complexiteit van die procedures, inclusief of er sprake is van hoog geautomati-seerde, papierloze verwerking	Nvt	Nvt	Uitgebreide en vaak complexe geautomatiseerde procedures
• De mate van steunen op systeem gegenereerde rapporten door de entiteit in de verwerking van informatie	Eenvoudige geautomati-seerde rapport logica	Eenvoudige relevante geautomatiseerde rapport logica	Complexe geautomatiseerde rapport logica; rapport generator software
• Hoe gegevens worden ingevoerd (d.w.z. handmatige invoer, klant- of leveranciersin-voer of het laden van bestan-den)	Handmatige gegevensinvoer	Kleine aantallen gegevensin-voer of eenvoudige interfaces	Grote aantallen gegevensinvoer of complexe interfaces
• Hoe IT communicatie tussen applicaties, databases of andere aspecten van de IT-omgeving faciliteert, intern en extern, indien passend, door systeem interfaces	Geen geautomatiseerde interfaces (alleen handma-tige invoer)	Kleine aantallen gegevensin-voer of eenvoudige interfaces	Grote aantallen gegevensinvoer of complexe interfaces
• Het aantal en de complexiteit van gegevens in digitale vorm verwerkt door het informatie-systeem, inclusief of adminis-tratieve vastleggingen of andere informatie is opgesla-gen in digitale vorm en de locatie van opgeslagen gegevens.	Kleine aantallen gegevens of eenvoudige gegevens die handmatig kunnen worden geverifieerd; Gegevens lokaal beschikbaar	Kleine aantallen gegevens of eenvoudige gegevens	Grote aantallen gegevens of complexe gegevens; Data warehouses;[1] Gebruik van interne of externe IT-service providers (bijv. opslag van derden of *hosting* van gegevens)
Aangelegenheden die verband houden met de IT-applicaties en IT infrastructuur:			
• Het type applicatie (bijv. een commerciële toepassing met weinig of geen maatwerk, of een sterk aangepaste of in hoge mate geïntegreerde applicatie die mogelijk is gekocht en aangepast, of in eigen huis ontwikkeld).	Gekochte applicatie met weinig of geen maatwerk	Gekochte applicatie of eenvoudige verouderde of *low-end* ERP-applicaties met weinig of geen maatwerk	Op maat ontwikkelde applicaties of complexere ERP's met significant maatwerk
• De complexiteit van de aard van de IT-applicaties en de onderliggende IT infrastructuur	Kleine, eenvoudige laptop of client server gebaseerde oplossing	Volwassen en stabiel mainframe, kleine of eenvoudige client server, software als een service cloud	Complex mainframe, grote of complexe client server, web-gerichte, infrastructuur als een service cloud
• Of er sprake is van *third party hosting* of uitbesteding van IT	Indien uitbesteed, compe-tente, volwassen, bewezen leverancier (bijv. cloud provider)	Indien uitbesteed, compe-tente, volwassen, bewezen provider (bijv. cloud provider)	Competente, volwassen bewezen leverancier voor bepaalde applicaties en nieuwe of startup provider voor anderen

	Voorbeelden van typische kenmerken van:		
	Niet complexe commerciële software	**Middelgrote en redelijk complexe commerciële software of IT-applicaties**	**Grote of complexe IT-applicaties (bijvoorbeeld ERP systemen)**
• Of de entiteit nieuwe technologieën gebruikt die invloed hebben op de financiële verslaggeving	Geen gebruik van nieuwe technologieën	Beperkt gebruik van nieuwe technologieën in sommige applicaties	Gemengd gebruik van nieuwe technologieën over platforms heen
Aangelegenheden gerelateerd aan IT processen:			
• Het personeel betrokken bij het onderhouden van de IT-omgeving (het aantal en vaardigheids-niveau van de IT ondersteunende middelen die de beveiliging beheren en veranderingen in de IT-omgeving)	Weinig personeel met beperkte IT-kennis om leveranciers upgrades te verwerken en toegang te beheren	Beperkt personeel met IT-vaardigheden / gewijd aan IT	Toegewijde IT afdelingen met bekwaam personeel, inclusief programmeervaardigheden
• De complexiteit van processen om toegangsrechten te beheren	Een enkel persoon met beheerderstoegang beheert toegangsrechten	Beperkt aantal personen met beheerderstoegang beheren toegangsrechten	Complexe processen beheerd door IT afdeling voor toegangsrechten
• De complexiteit van de beveiliging over de IT-omgeving, inclusief kwetsbaarheid van de IT-applicaties, data-bases, en andere aspecten van de IT-omgeving voor cyberrisico's, vooral wanneer er web-gebaseerde transacties zijn of transacties waarbij externe interfaces betrokken zijn	Eenvoudige toegang ter plaatse zonder externe web-gerichte elementen	Sommige web-gebaseerde applicaties met voornamelijk eenvoudige, rol-gebaseerde beveiliging	Meerdere platforms met web-gebaseerde toegang en complexe beveiligings- modellen
• Of programma wijzigingen zijn gemaakt in de manier waarop informatie wordt verwerkt en de omvang van zulke veranderingen tijdens de verslagperiode	Commerciële software zonder geïnstalleerde broncode	Enkele commerciële applicaties zonder broncode en andere volwassen applicaties met een klein aantal of eenvoudige veranderingen; traditionele levenscyclus van systeemontwikkeling	Nieuw of groot aantal of complexe veranderingen, verschillende ontwikkelingscycli elk jaar.
• De mate van wijziging binnen de IT-omgeving (bijvoorbeeld nieuwe aspecten van de IT-omgeving of significante wijzigingen in de IT-applicaties of de onderliggende IT infrastructuur)	Wijzigingen beperkt tot versie-upgrades van commerciële software	Wijzigingen bestaan uit commerciële software upgrades, ERP versie-upgrades, of verbeteringen aan verouderde systemen	Nieuwe, groot aantal of complexe veranderingen, verschillende ontwikkelingscycli elk jaar, forse ERP-aanpassing
• Of er een significante dataconversie was tijdens de verslag-periode en, indien dit het geval is, de aard en significantie van de aangebrachte wijzigingen en hoe de conversie was ondernomen	Software-upgrades geleverd door de leverancier; geen gegevensconversie kenmerken voor upgrade	Kleine versie upgrades voor commerciële software applicaties met beperkte gegevens conversie	Aanzienlijke versie upgrade, nieuwe release, platform verandering

[1] Een datawarehouse wordt over het algemeen beschreven als een centrale opslagplaats van geïntegreerde gegevens uit een of meer verschillende bronnen (zoals meerdere databases) waaruit rapporten kunnen worden gegenereerd of die door de entiteit kunnen worden gebruikt voor andere data analyse-activiteiten. Een rapportgenerator is een IT-applicatie die wordt gebruikt om gegevens te extraheren uit een of meer bronnen (zoals een datawarehouse, een database of een IT-applicatie) en die de gegevens presenteert in een gespecificeerd formaat.

Nieuwe technologieën

5. Entiteiten kunnen nieuwe technologieën gebruiken (bijv. blockchain, robotica of kunstmatige intelligentie) omdat dergelijke technologieën specifieke kansen kunnen bieden om de operationele efficiëntie te verhogen of de financiële verslaggeving te verbeteren. Wanneer nieuwe technologieën gebruikt worden in het informatiesysteem van de entiteit dat relevant is bij het opstellen van de financiële overzichten, kan de accountant dergelijke technologieën meenemen bij de identificatie van IT-applicaties en andere aspecten van de IT-omgeving die onderhevig zijn aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT. Terwijl nieuwe technologieën wellicht als geavanceerder of complexer worden beschouwd in vergelijking met bestaande technologieën, blijven de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot IT-applicaties en geïdentificeerde *general IT controls* in overeenstemming met paragraaf 26 (b)-(c) ongewijzigd.

Schaalbaarheid

6. Het verwerven van inzicht in de IT-omgeving van de entiteit kan gemakkelijker worden bereikt voor een minder complexe entiteit die commerciële software gebruikt en wanneer de entiteit geen toegang heeft tot de broncode om programmawijzigingen aan te brengen. Dergelijke entiteiten hebben misschien geen specifieke IT-middelen, maar kan een persoon toegewezen hebben in een beheerdersrol met als doel het verlenen van toegang voor werknemers of installeren van door de leverancier geleverde updates voor de IT-applicaties. Specifieke aangelegenheden die de accountant kan overwegen om inzicht te verwerven in de aard van een commercieel boekhoudsoftwarepakket dat de enige IT-applicatie kan zijn die door een minder complexe entiteit in zijn informatiesysteem wordt gebruikt, kunnen omvatten:
   - de mate waarin de software goed ontwikkeld is en een reputatie van betrouwbaarheid heeft;
   - de mate waarin het voor de entiteit mogelijk is om de broncode van de software te wijzigen om extra modules (bijv. *add-ons*) toe te voegen aan de basissoftware, of om directe wijzigingen aan gegevens aan te brengen;
   - de aard en omvang van wijzigingen die in de software zijn aangebracht. Hoewel een entiteit mogelijk niet in staat is om de broncode van de software te wijzigen, laten veel softwarepakketten configuratie toe (bijvoorbeeld het instellen of wijzigen van rapportageparameters). Meestal gaat het hier niet om wijzigingen in de broncode; de accountant kan echter overwegen in hoeverre de entiteit de software kan configureren wanneer de accountant de volledigheid en nauwkeurigheid beschouwt van informatie gegenereerd door de software die wordt gebruikt als controle-informatie; en
   - de mate waarin gegevens met betrekking tot het opstellen van de financiële overzichten direct kunnen zijn benaderd (d.w.z. directe toegang tot de database zonder de IT-applicatie te gebruiken) en de hoeveelheid gegevens die wordt verwerkt. Hoe groter de hoeveelheid gegevens, hoe groter de kans dat de entiteit interne beheersingsmaatregelen nodig heeft die gericht zijn op het handhaven van de integriteit van de gegevens, waaronder general IT-controls met betrekking tot ongeautoriseerde toegang en wijzigingen in de gegevens.
7. Complexe IT-omgevingen kunnen sterk aangepaste of in hoge mate geïntegreerde IT-applicaties omvatten en het kan daarom meer moeite vereisen om deze te begrijpen. Financiële verslaggevingsprocessen of IT-applicaties kunnen worden geïntegreerd met andere IT-applicaties. Een dergelijke integratie kan betrekking hebben op IT-applicaties die worden gebruikt in de bedrijfsactiviteiten van de entiteit en die informatie verstrekken aan de IT-applicaties die relevant zijn voor de transactiestromen en informatieverwerking in het informatiesysteem van de entiteit. In zulke omstandigheden kunnen bepaalde IT-applicaties die worden gebruikt in de bedrijfsactiviteiten van de entiteit ook relevant zijn bij het opstellen van de financiële overzichten. Complexe IT-omgevingen vereisen mogelijk ook specifieke IT-afdelingen met gestructureerde IT-processen, ondersteund door personeel dat vaardigheden heeft op het gebied van software ontwikkeling en onderhoud van de IT-omgeving. In andere gevallen kan een entiteit interne of externe service providers gebruiken om bepaalde aspecten van, of IT-processen in, haar IT-omgeving te beheren (bijvoorbeeld *hosting* door derden).

Het identificeren van IT-applicaties die onderhevig zijn aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT

8. Door inzicht in de aard en complexiteit van de IT-omgeving van de entiteit, inclusief de aard en omvang van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot informatieverwerking, kan de accountant bepalen op welke IT-applicaties de entiteit steunt om de integriteit van financiële informatie nauwkeurig te verwerken en te handhaven. De identificatie van IT-applicaties waarop de entiteit steunt, kan van invloed zijn op de beslissing van de accountant om de geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen binnen dergelijke IT-applicaties te toetsen, ervan uitgaande dat dergelijke geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen inspelen op geïdentificeerde risico's op een afwijking van materieel belang. Omgekeerd, als de entiteit niet steunt op een IT-applicatie, is het onwaarschijnlijk dat de geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen binnen een dergelijke IT-applicatie geschikt of voldoende nauwkeurig zijn ten behoeve van het toetsen van de effectieve werking. Geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen die kunnen worden geïdentificeerd in overeenstemming met paragraaf 26(b) kunnen bijvoorbeeld geautomatiseerde berekeningen of interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot invoer, verwerking en uitvoer omvatten, zoals een aansluiting tussen een inkooporder, verzending van een vervoersdocument en een leveranciersfactuur. Wanneer geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen door de accountant worden geïdentificeerd en de accountant bepaalt door het inzicht in de IT-omgeving dat de entiteit steunt op de IT-applicatie die deze geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen bevat, is het waarschijnlijker dat de accountant de IT-applicatie identificeert als een die onderhevig is aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT.
9. Bij het overwegen of de IT-applicaties waarvoor de accountant geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen heeft geïdentificeerd, onderhevig zijn aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT, zal de accountant waarschijnlijk overwegen of en de mate waarin de entiteit mogelijk toegang heeft tot de broncode waarmee het management programma wijzigingen kan maken in dergelijke interne beheersingsmaatregelen of de IT-applicaties. De mate waarin de entiteit

programma- of configuratiewijzigingen maakt en de mate waarin de IT-processen met betrekking tot dergelijke wijzigingen zijn geformaliseerd, kunnen ook relevante overwegingen zijn. De accountant zal waarschijnlijk ook het risico op ongepaste toegang tot of wijzigingen in gegevens overwegen.

10. Door het systeem gegenereerde rapporten die de accountant voornemens is te gebruiken als controle-informatie, kunnen bijvoorbeeld een rapport over de ouderdom van debiteuren of een rapport over de waardering van voorraden omvatten. Voor dergelijke rapporten kan de accountant controle-informatie verkrijgen over de volledigheid en nauwkeurigheid van de rapporten door gegevensgerichte werkzaamheden op de invoer en uitvoer van het rapport. In andere gevallen kan de accountant van plan zijn de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het opstellen en het onderhoud van het rapport te toetsen, in welk geval de IT-applicatie waaruit het is gegeneerd, waarschijnlijk onderhevig is aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT. Naast het toetsen van de volledigheid en nauwkeurigheid van het rapport, kan de accountant van plan zijn om de effectieve werking van *general IT controls* die inspelen op risico's die verband houden met ongepaste of ongeautoriseerde programmawijzigingen of gegevenswijzigingen in het rapport, te toetsen.
11. Sommige IT-applicaties kunnen een functie voor het genereren van rapporten bevatten, terwijl sommige entiteiten ook afzonderlijke applicaties voor het genereren van rapporten (d.w.z. rapportgenerators) kunnen gebruiken. In dergelijke gevallen kan het nodig zijn dat de accountant de bronnen van door het systeem gegenereerde rapporten bepaalt (d.w.z. de applicatie die het rapport opstelt en de gegevensbronnen die door het rapport worden gebruikt) om de IT-applicaties te bepalen die aan risico's onderhevig zijn die voortkomen uit het gebruik van IT.
12. De gegevensbronnen die door IT-applicaties worden gebruikt, kunnen databases zijn die bijvoorbeeld alleen toegankelijk zijn via de IT-applicatie of door IT-personeel met database beheerrechten. In andere gevallen kan de gegevensbron een datawarehouse zijn dat zelf kan worden beschouwd als een IT-applicatie onderhevig aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT.
13. De accountant kan een risico geïdentificeerd hebben waarvoor gegevensgerichte werkzaamheden alleen niet voldoende zijn vanwege het gebruik van in hoge mate geautomatiseerde en papierloze verwerking van transacties door de entiteit, wat betrekking kan hebben op meerdere geïntegreerde IT-applicaties. In dergelijke omstandigheden omvatten de door de accountant geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen waarschijnlijk geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen. Verder kan de entiteit steunen op *general IT-controls* om de integriteit van de verwerkte transacties en andere informatie die gebruikt is in de verwerking, te handhaven. In dergelijke gevallen zijn de IT-applicaties die betrokken zijn bij de verwerking en de opslag van de informatie waarschijnlijk onderhevig aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT.

Computergebruik door eindgebruikers

14. Hoewel controle-informatie ook kan bestaan uit door het systeem gegenereerde *output* die wordt gebruikt in een berekening uitgevoerd in een computerhulpmiddel voor eindgebruikers (bijv. spreadsheetsoftware of eenvoudige databases), worden dergelijke hulpmiddelen doorgaans niet geïdentificeerd als IT-applicaties in de context van paragraaf 26(b). Het opzetten en implementeren van interne beheersingsmaatregelen rond toegang en wijziging van computerhulpmiddelen voor eindgebruikers kan uitdagend zijn en dergelijke interne beheersingsmaatregelen zijn zelden gelijk aan of even effectief als *general IT controls*. In plaats daarvan kan de accountant een combinatie van beheersingsmaatregelen met betrekking tot informatieverwerking overwegen, rekening houdend met het doel en de complexiteit van het betreffende computergebruik door eindgebruikers, zoals:
    - interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot informatieverwerking inzake de initiatie en verwerking van de brongegevens, inclusief relevante geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen of via interfaces tot het punt van waaruit de gegevens worden geëxtraheerd (dat wil zeggen het datawarehouse);
    - interne beheersingsmaatregelen om te controleren of de logica werkt zoals bedoeld, bijvoorbeeld interne beheersingsmaatregelen die het extraheren van gegevens 'bewijzen', zoals het aansluiten van het rapport op de gegevens waarvan het is afgeleid, het vergelijken van de individuele gegevens uit het rapport met de bron en vice versa, en interne beheersingsmaatregelen die de formules of macro's controleren; of
    - gebruik van validatie softwarehulpmiddelen, die formules of macro's controleren, zoals spreadsheet integriteitshulpmiddelen.

Schaalbaarheid

15. De mogelijkheid van de entiteit om de integriteit te handhaven van de informatie die in het informatiesysteem is opgeslagen en verwerkt, kan variëren op basis van de complexiteit en het aantal gerelateerde transacties en andere informatie. Hoe groter de complexiteit en de hoeveelheid gegevens dat een significante transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting ondersteunt, hoe minder waarschijnlijk het wordt dat de entiteit de integriteit van die informatie handhaaft via interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot informatieverwerking alleen (bijvoorbeeld

interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot *input* en *output* of interne beheersingsmaatregelen voor beoordeling). Het wordt ook minder waarschijnlijk dat de accountant controle-informatie zal kunnen verkrijgen over de volledigheid en nauwkeurigheid van dergelijke informatie door gegevensgerichte werkzaamheden alleen wanneer dergelijke informatie wordt gebruikt als controle-informatie. In sommige omstandigheden, wanneer het aantal en de complexiteit van transacties lager is, kan het management een interne beheersingsmaatregel met betrekking tot informatieverwerking hebben die voldoende is om de nauwkeurigheid en volledigheid van de gegevens te verifiëren (bijv. individueel verwerkte en gefactureerde verkooporders kunnen worden aangesloten met de *hard copy* die oorspronkelijk in de IT-applicatie is ingevoerd). Wanneer de entiteit steunt op general IT-controls om de integriteit van bepaalde informatie die door IT-applicaties wordt gebruikt, te handhaven, kan de accountant bepalen dat de IT-applicaties die die informatie bevatten, onderhevig zijn aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT.

Voorbeeldkenmerken van een IT-applicatie die waarschijnlijk niet onderhevig is aan risico's die voortkomen uit IT	**Voorbeeldkenmerken van een IT-applicatie die waarschijnlijk onderhevig is aan risico's die voortkomen uit IT**
• Zelfstandige applicaties. • De hoeveelheid gegevens (transacties) is niet significant. • De functionaliteit van de applicatie is niet complex. • Elke transactie wordt ondersteund door originele *hard copy* documentatie.	• Applicaties zijn gekoppeld. • De hoeveelheid gegevens (transacties) is significant. • De functionaliteit van de applicatie is complex zoals: ° de toepassing initieert automatisch transacties; en ° er zijn verschillende complexe berekeningen met onderliggende geautomatiseerde invoer.
De IT-applicatie is waarschijnlijk niet onderhevig aan risico's op IT omdat: • de hoeveelheid gegevens niet significant is en het management daarom niet steunt op *general IT controls* om de gegevens te verwerken of te onderhouden; • het management niet op geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen of een andere geautomatiseerde functionaliteit steunt. De accountant heeft geen geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen geïdentificeerd in overeenstemming met paragraaf 26(a); • hoewel het management systeem-gegenereerde rapporten gebruikt in hun interne beheersingsmaatregelen, het niet op deze rapporten steunt. In plaats daarvan, sluit het de rapporten aan met de *hard copy* documentatie en verifieert het de berekeningen in de rapporten; • de accountant informatie die wordt gegenereerd door de entiteit die als controle-informatie wordt gebruikt direct zal toetsen.	De IT-applicatie is waarschijnlijk onderhevig aan risico's op IT omdat: • het management steunt op een applicatie systeem om gegevens te verwerken of te onderhouden als de hoeveelheid gegevens significant is; • het management steunt op het applicatie systeem om bepaalde geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen uit te voeren die de accountant ook heeft geïdentificeerd.

Andere aspecten van de IT-omgeving die onderhevig zijn aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT

16. Wanneer de accountant IT-applicaties identificeert die onderhevig zijn aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT, zijn andere aspecten van de IT-omgeving doorgaans ook onderhevig aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT. De IT infrastructuur omvat de databases, het besturingssysteem en het netwerk. Databases slaan de gegevens die gebruikt worden door IT-applicaties op en kunnen bestaan uit vele onderling verbonden gegevenstabellen. Gegevens in databases kunnen ook rechtstreeks toegankelijk zijn via database managementsystemen door IT of ander personeel met database beheerrechten. Het besturingssysteem is verantwoordelijk voor het beheer van de communicatie tussen hardware, IT-applicaties en andere software die in het netwerk worden gebruikt. Als zodanig kunnen IT-applicaties en databases direct toegankelijk zijn via het besturingssysteem. Een netwerk wordt gebruikt in de IT infrastructuur om gegevens te verzenden en informatie, middelen en diensten te delen via een gemeenschappelijke communicatielink. Het netwerk brengt doorgaans ook een logische beveiligingslaag tot stand (ingeschakeld via het besturingssysteem) voor toegang tot de onderliggende middelen.
17. Wanneer IT-applicaties door de accountant worden geïdentificeerd als onderhevig aan risico's die voortkomen uit IT, word(t)(en) de database(s) die de gegevens opslaat(n) die worden verwerkt door een geïdentificeerde IT-applicatie, meestal ook geïdentificeerd. Omdat de mogelijkheid voor de werking van een IT-applicatie vaak afhankelijk is van het besturingssysteem en de IT-applicaties en databases direct toegankelijk kunnen zijn vanuit het besturingssysteem, is het besturingssysteem op een gelijke manier meestal onderhevig aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT. Het netwerk kan worden geïdentificeerd wanneer het een centraal toegangspunt is voor de geïdentificeerde IT-applicaties en gerelateerde databases of wanneer een IT applicatie interactie heeft met leveranciers of externe partijen via het internet, of wanneer web-gerichte IT-applicaties worden geïdentificeerd door de accountant.

Identificeren van risico's die voortkomen uit het gebruik van IT en general IT-controls

18. Voorbeelden van risico's die voortkomen uit het gebruik van IT omvatten risico's die verband houden met een ongepast steunen op IT-applicaties die onnauwkeurig gegevens verwerken,

onnauwkeurige gegevens verwerken, of beide, zoals:
- onbevoegde toegang tot gegevens die kan leiden tot vernietiging van gegevens of ongepaste wijzigingen in gegevens, inclusief het opnemen van ongeautoriseerde of niet-bestaande transacties of het onjuist vastleggen van transacties. Bijzondere risico's kunnen ontstaan wanneer meerdere gebruikers toegang hebben tot een gemeenschappelijke database;
- de mogelijkheid voor IT-personeel om toegangsrechten te verkrijgen die verder gaan dan nodig is om hun toegewezen taken uit te voeren waardoor functiescheiding wordt doorbroken.
- onbevoegde wijzigingen in gegevens in hoofdbestanden;
- onbevoegde wijzigingen in IT-applicaties of andere aspecten van de IT-omgeving;
- het niet aanbrengen van noodzakelijke wijzigingen in IT-applicaties of andere aspecten van de IT-omgeving;
- ongepaste handmatige interventie;
- potentieel verlies van gegevens of onmogelijkheid om toegang te krijgen tot gegevens zoals vereist.

19. De overweging van de accountant van onbevoegde toegang kan risico's met betrekking tot onbevoegde toegang omvatten door interne of externe partijen (vaak aangeduid als *cybersecurity*-risico's). Dergelijke risico's hoeven niet noodzakelijkerwijs invloed te hebben op de financiële verslaggeving, aangezien de IT-omgeving van een entiteit ook IT-applicaties en aanverwante gegevens kan omvatten die betrekking hebben op operationele of nalevingsbehoeften. Het is belangrijk op te merken dat cyberincidenten meestal eerst voorkomen via het datacenter en interne netwerklagen, die de neiging hebben verder verwijderd te zijn van de IT-applicatie, database en besturingssystemen die van invloed zijn op het opstellen van de financiële overzichten. Dienovereenkomstig, als informatie over een inbreuk op de beveiliging is geïdentificeerd, overweegt de accountant gewoonlijk in hoeverre een dergelijke inbreuk op de beveiliging de financiële verslaggeving zou kunnen beïnvloeden. Als de financiële verslaggeving hierdoor kan worden beïnvloed, kan de accountant besluiten inzicht te verwerven in de interne beheersingsmaatregelen en deze te toetsen om de mogelijke impact of reikwijdte van mogelijke afwijkingen in de financiële overzichten te bepalen of kan de accountant bepalen dat de entiteit voldoende toelichting heeft verstrekt over een dergelijke inbreuk op de beveiliging.
20. Wet- en regelgeving die een direct of indirect effect op de financiële overzichten van de entiteit heeft, kan bovendien gegevensbeschermingswetgeving omvatten. Overweging van de naleving van dergelijke wet- of regelgeving door een entiteit, in overeenstemming met Standaard 250,[284] kan inzicht in de IT processen van de entiteit en *general IT controls* die de entiteit heeft geïmplementeerd om de relevante wet- of regelgeving te adresseren, omvatten.
21. *General IT-controls* worden geïmplementeerd om in te spelen op risico's die voortkomen uit het gebruik van IT. Dienovereenkomstig gebruikt de accountant het verkregen inzicht in de geïdentificeerde IT-applicaties en andere aspecten van de IT-omgeving en de van toepassing zijnde risico's die voortkomen uit het gebruik van IT bij het bepalen van de te identificeren *general IT controls*. In sommige gevallen kan een entiteit gemeenschappelijke IT-processen rondom de IT-omgeving of tussen bepaalde IT-applicaties gebruiken, in welk geval gemeenschappelijke risico's die voortkomen uit het gebruik van IT en gemeenschappelijke *general IT controls* kunnen worden geïdentificeerd.
22. In het algemeen kan waarschijnlijk een groter aantal *general IT controls* met betrekking tot IT-applicaties en databases worden geïdentificeerd dan voor andere aspecten van de IT-omgeving. Dit komt omdat deze aspecten het meest betrokken zijn bij de informatieverwerking en opslag van informatie in het informatiesysteem van de entiteit. Bij het identificeren van *general IT controls* kan de accountant de interne beheersing van handelingen van zowel eindgebruikers als van het IT-personeel van de entiteit of IT-serviceproviders overwegen.
23. **Bijlage 6** geeft een nadere toelichting op de aard van de *general IT controls* doorgaans geïmplementeerd voor verschillende aspecten van de IT-omgeving. Daarnaast worden voorbeelden van *general IT controls* voor verschillende IT-processen gegeven.

Bijlage 6: Overwegingen voor het verwerven van inzicht in general IT controls

Bijlage 6
(Zie Par. 25(c)(ii), A173–A174)
Deze bijlage bevat verdere aangelegenheden die de accountant kan overwegen bij het verwerven van inzicht in *general IT controls*.
1. De aard van de *general IT controls* die doorgaans worden geïmplementeerd voor elk aspect van de IT-omgeving:
   a. Applicaties
      General IT-controls op de IT-applicatielaag hangen samen met de aard en omvang van applicatiefunctionaliteit en de toegangspaden die zijn toegestaan in de technologie. Bijvoor-

[284] Standaard 250.

beeld meer interne beheersingsmaatregelen zullen relevant zijn voor in hoge mate geïntegreerde IT-applicaties met complexe beveiligingsopties dan een verouderde IT-applicatie die een klein aantal rekeningsaldi ondersteunt met uitsluitend wachtwoordbeveiliging.

b. Database
General IT-controls op de databaselaag spelen normaliter in op de risico's die voortkomen uit het gebruik van IT gerelateerd aan ongeautoriseerde updates van financiële verslaggevingsinformatie in de database via directe toegang tot de database of uitvoering van een script of programma.

c. Besturingssysteem
General IT-controls op de laag van het besturingssysteem spelen doorgaans in op risico's die voortkomen uit het gebruik van IT met betrekking tot beheerderstoegang, dat het doorbreken van andere interne beheersingsmaatregelen mogelijk kan maken. Dit omvat handelingen zoals het in gevaar brengen van de inloggegevens van andere gebruikers, het toevoegen van nieuwe, ongeautoriseerde gebruikers, laden van malware of uitvoeren van scripts of andere ongeautoriseerde programma's.

d. Netwerk
General IT-controls op de netwerklaag spelen doorgaans in op risico's die voortkomen uit het gebruik van IT gerelateerd aan netwerksegmentatie, toegang op afstand en authenticatie. Netwerk beheersmaatregelen kunnen relevant zijn wanneer een entiteit web-gerichte applicaties heeft die worden gebruikt voor financiële verslaggeving. Netwerk beheersmaatregelen kunnen ook relevant zijn wanneer de entiteit significante relaties met zakenpartners heeft of gebruik maakt van serviceorganisaties, waardoor gegevensoverdracht en de noodzaak van toegang op afstand kunnen toenemen.

2. Voorbeelden van general IT-controls die kunnen bestaan, georganiseerd door IT-processen, omvatten:

a. Proces om toegang te beheren:
- Authenticatie
  Interne beheersingsmaatregelen die ervoor zorgen dat een gebruiker die toegang heeft tot de IT-applicatie of een ander aspect van de IT-omgeving, de eigen inloggegevens van de gebruiker gebruikt (dat wil zeggen, de gebruiker geen inloggegevens van andere gebruikers gebruikt).
- Interne beheersingsmaatregelen die gebruikers toestaan om toegang te hebben tot de informatie die nodig is voor hun taakverantwoordelijkheden en verder niet, wat een passende functiescheiding mogelijk maakt.
  Autorisatie
- Toegang verlenen
  Interne beheersingsmaatregelen om nieuwe gebruikers en wijzigingen in de toegangsrechten van bestaande gebruikers te autoriseren.
- Toegang opheffen
  Interne beheersingsmaatregelen om gebruikerstoegang te verwijderen bij beëindiging dienstverband of functieverandering.
- Toegangsprivileges
  Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de toegang van beheerders of krachtige gebruikers.
- Beoordelingen van gebruikerstoegang
  Interne beheersingsmaatregelen om gebruikerstoegang opnieuw te certificeren of te evalueren voor doorlopende autorisatie in de loop van de tijd.
- Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot beveiligingsconfiguratie
  Elke technologie heeft over het algemeen belangrijke configuratie-instellingen die helpen de toegang tot haar omgeving te beperken.
- Fysieke toegang
  Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot fysieke toegang tot het datacenter en hardware, omdat dergelijke toegang gebruikt kan worden om andere interne beheersingsmaatregelen te doorbreken.

b. Proces om programma- of andere wijzigingen in de IT-omgeving te beheren:
- Change management proces
  Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het ontwikkelen, testen en doorvoeren van wijzigingen naar een productie omgeving (d.w.z. eindgebruiker).
- Functiescheiding over wijzigingsmigratie
  Interne beheersingsmaatregelen die toegang scheiden om wijzigingen in een productieomgeving aan te brengen.
- Systeemontwikkeling of acquisitie of implementatie
  Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de initiële ontwikkeling of implementatie van IT-applicaties (of in relatie tot andere aspecten van de IT-omgeving).
- Data conversie
  Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de conversie van gegevens tijdens

ontwikkeling, implementatie of upgrades naar de IT-omgeving.

c. Proces om IT-activiteiten te beheren
   - Taakplanning
     Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de toegang om taken of programma's te plannen en te initiëren die gevolgen kunnen hebben voor de financiële verslaggeving.
   - Taakmonitoring
     Interne beheersingsmaatregelen om financiële verslaggevingstaken of -programma's te monitoren voor succesvolle uitvoering.
   - Back-up en herstel
     Interne beheersingsmaatregelen om ervoor te zorgen dat back-ups van financiële verslaggevingsgegevens plaatsvinden zoals gepland, zodat gegevens beschikbaar zijn en kunnen worden geraadpleegd voor tijdig herstel in geval van een storing of aanval.
   - Indringersdetectie
     Interne beheersingsmaatregelen om te monitoren op kwetsbaarheden en/of inbraken in de IT-omgeving.

De onderstaande tabel illustreert voorbeelden van *general IT controls* om in te spelen op voorbeelden van risico's die voortkomen uit het gebruik van IT, inclusief verschillende IT-applicaties op basis van hun aard.

Proces	**risico's**	**Interne beheersings-maatregelen**	**IT-applicaties**		
IT proces	Voorbeeld-risico's die voortkomen uit het gebruik van IT	Voorbeeld general IT-controls	Niet-complexe commerciële software – Van toepassing (Ja/ nee)	Middelgrote en matig complexe commerciële software of IT-applicaties – Van toepassing (Ja/ nee)	Grote of complexe IT-applicaties (bijvoorbeeld ERP systemen) – Van toepassing (Ja/ nee)

Proces	risico's	Interne beheersings-maatregelen	IT-applicaties		
Toegang beheren.	Gebruikers-toegangs- privileges: Gebruikers hebben toegangs- privileges die verder gaan dan nodig om hun toegewezen taken uit te voeren, hetgeen ongepaste functie-scheiding kan creëren.	Management keurt de aard en omvang van gebruikers toegangs-privileges voor nieuwe en aangepaste gebruikers-toegang goed, inclusief standaard applicatie profielen / rollen, kritische financiële verslaggevings-transacties, en functiescheiding.	Ja – in plaats van beoordelingen van gebruikerstoegang hieronder.	Ja.	Ja.
		Toegang voor beëindigde of overgedragen gebruikers is tijdig verwijderd of gewijzigd.	Ja – in plaats van beoordelingen van gebruikerstoegang hieronder.	Ja.	Ja.
		Gebruikers-toegang wordt periodiek beoordeeld.	Ja – in plaats van interne beheersingsmaat-regelen over toegang verlenen /opheffen hierbo-ven.	Ja voor bepaalde applicaties.	Ja.
		Functiescheiding wordt gemonitord en conflicterende toegang wordt verwijderd of toegewezen aan mitigerende interne beheersingsmaat-regelen, die zijn gedocumenteerd en getoetst.	Nvt – geen systeem ingeschakelde scheiding.	Ja voor bepaalde applicaties.	Ja.
		Toegang op Privilege-niveau (bijv. configuratie, gegevens en veiligheids-beheerders) is geautoriseerd en op gepaste wijze beperkt.	Ja – waarschijnlijk alleen bij IT-applicatie-laag.	Ja – bij IT applicatie en bepaalde lagen van IT-omgeving voor een platform.	Ja bij alle lagen van IT-omgeving voor een platform.
Toegang beheren.	Directe gegevens toegang: Ongepaste veranderingen zijn rechtstreeks gemaakt in financiële data door andere middelen dan applicatie transac-ties.	Toegang tot applicatie gegevens-bestanden of database objecten / tabellen / gegevens is beperkt tot geautoriseerd personeel op basis van hun taakverant-woordelijkheden en toegewezen rol, en dergelijke toegang is goedgekeurd door het manage-ment.	Nvt.	Ja voor bepaalde applicaties en databases.	Ja.

Proces	risico's	Interne beheersings-maatregelen	IT-applicaties		
Toegang beheren	Systeem instellingen: Systemen zijn niet voldoende geconfigureerd of bijgewerkt om systeemtoegang te beperken tot naar behoren geautoriseerde en geschikte gebruikers.	Toegang is geverifieerd door unieke gebruikers-ID's en wachtwoorden of andere methoden zoals een mechanisme voor het valideren dat gebruikers geautoriseerd zijn om toegang te krijgen tot het systeem. Wachtwoord parameters voldoen aan de bedrijfs- of sector normen (bijv. minimum lengte wachtwoord en complexiteit, vervaldatum, account-vergrendeling).	Ja – alleen wachtwoord authenticatie.	Ja – mix van wachtwoord en multi-factor authenticatie.	Ja.
		De belangrijkste kenmerken van de bewakings-configuratie zijn op gepaste wijze geïmplementeerd.	Nvt – er bestaan geen technische veiligheids-configuraties.	Ja voor bepaalde applicaties en databases.	Ja.
Wijzigingen beheren.	Applicatie wijzigingen: Ongepaste wijzigingen zijn doorgevoerd aan applicatie-systemen of programma's die relevante geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen (d.w.z. configureerbare instellingen, geautomatiseerde algoritmen, geautomatiseerde berekeningen en geautomatiseerde data-extractie) of rapport logica bevatten.	Applicatie wijzigingen zijn op gepaste wijze getest en goedgekeurd voordat ze doorgevoerd worden naar de productie omgeving.	Nvt – zou verifiëren dat er geen broncode is geïnstalleerd.	Ja – voor niet-commerciële software.	Ja.
		Toegang tot het doorvoeren van wijzigingen in de applicatie productie omgeving is op gepaste wijze beperkt en gescheiden van de ontwikkel-omgeving.	Nvt.	Ja – voor niet-commerciële software.	Ja.
Wijziging beheren.	Database wijzigingen: Ongepaste wijzigingen zijn doorgevoerd in de database structuur en relaties tussen de gegevens.	Database wijzigingen zijn op gepaste wijze getoetst en goedgekeurd voordat ze verplaatst worden naar de productie omgeving.	Nvt – geen database veranderingen gemaakt bij de entiteit.	Ja – voor niet-commerciële software.	Ja.
Wijzigingen beheren.	Systeem software wijzigingen: Ongepaste wijzigingen zijn gemaakt in systeem software (bijv. besturings-systeem, netwerk, *change management* software, toegangs-controle software).	Systeem software wijzigingen zijn op gepaste wijze getest en goedgekeurd voordat ze worden doorgevoerd naar de productie.	Nvt – geen systeem software wijzigingen zijn gemaakt bij entiteit.	Ja.	Ja.

Proces	risico's	Interne beheersings-maatregelen	IT-applicaties		
Wijzigingen beheren.	Gegevens conversie: Gegevens geconverteerd uit verouderde systemen of voorgaande versies introduceren fouten in gegevens als de conversie incomplete, overtollige, verouderde, of onnauwkeurige gegevens overbrengt.	Management keurt de resultaten van de conversie van gegevens goed (bijvoorbeeld balans-opmakende en aansluitings-activiteiten) van het oude applicatie systeem of de gegevens structuur naar het nieuwe applicatiesysteem of de gegevens-structuur en monitort dat de conversie is uitgevoerd in overeenstemming met vastgestelde conversiebeleids-lijnen en procedures.	Nvt – behandeld door handmatige interne beheersingsmaat-regelen.	Ja.	Ja.

Proces	risico's	Interne beheersings-maatregelen	IT-applicaties		
IT activiteiten.	Netwerk: het netwerk voorkomt onvoldoende dat onbevoegde gebruikers ongepast toegang verkrijgen tot informatie systemen.	Toegangsauthenticatie door unieke gebruikers-ID's en wachtwoorden of andere methoden zoals een mechanisme voor het valideren dat gebruikers geautoriseerd zijn om toegang te krijgen tot het systeem. Wachtwoord parameters voldoen aan bedrijfs- of professionele beleidslijnen en normen (bijv. min. lengte wachtwoord en complexiteit, vervaldatum, accountvergrendeling).	Nvt – er bestaat geen aparte netwerk authenticatie methode.	Ja.	Ja.
		Het netwerk is zodanig gesegmenteerd dat webgerichte applicaties gescheiden zijn van het interne netwerk.	Nvt – geen netwerk segmentatie toegepast.	Ja – met oordeelsvorming.	Ja – met oordeelsvorming.
		Kwetsbaarheidsscans van de netwerk omgeving worden periodiek uitgevoerd door het netwerk management team (beveiligingscentrum), dat ook potentiële kwetsbaarheden onderzoekt.	Nvt.	Ja – met oordeelsvorming.	Ja – met oordeelsvorming.
		Waarschuwingen worden periodiek gegenereerd om bedreigingen die zijn geïdentificeerd door de inbreuk detectiesystemen te communiceren. Deze bedreigingen zijn onderzocht door het netwerk management team (beveiligingscentrum).	Nvt.	Ja – met oordeelsvorming.	Ja – met oordeelsvorming.
		Interne beheersingsmaatregelen zijn geïmplementeerd om toegang tot *Virtual Private Network* (VPN) te beperken tot geautoriseerde en geschikte gebruikers.	Nvt – geen VPN.	Ja – met oordeelsvorming.	Ja – met oordeelsvorming.

Proces	risico's	Interne beheersings-maatregelen	IT-applicaties		
IT Activiteiten.	Gegevens back-up en herstel: Financiële gegevens kunnen niet tijdig worden hersteld of benaderd bij een verlies van gegevens.	Er wordt regelmatig een back-up gemaakt van financiële gegevens volgens een vastgesteld schema en frequentie.	Nvt – steunend op handmatige back-ups door het financiële team.	Ja.	Ja.
IT Activiteiten.	Taakplanning: Productie systemen, programma's, of taken resulteren in onnauwkeurig, onvolledig, of ongeautoriseerd verwerken van gegevens.	Alleen geautoriseerde gebruikers hebben toegang om de batch taken bij te werken (inclusief interface-taken) in de taakplannings-software.	Nvt – geen batch taken.	Ja voor bepaalde applicaties.	Ja.
		Kritische systemen, programma's of taken worden gemonitord en verwerkings-fouten worden gecorrigeerd om te zorgen voor succesvolle implementatie.	Nvt – geen taakmonitoring.	Ja voor bepaalde applicaties.	Ja.

320 Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1

Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot het toepassen van het begrip materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle van financiële overzichten. Standaard 450[285] verduidelijkt hoe materialiteit wordt gehanteerd bij het evalueren van het effect van geïdentificeerde afwijkingen op de controle en van eventuele niet-gecorrigeerde afwijkingen op de financiële overzichten.

Materialiteit in de context van een controle

2

In stelsels inzake financiële verslaggeving wordt het begrip materialiteit in de context van het opstellen en het presenteren van financiële overzichten vaak toegelicht. Ook al kunnen stelsels inzake financiële verslaggeving materialiteit in verschillende termen benaderen, toch wordt in het algemeen het volgende uiteengezet:

- afwijkingen, met inbegrip van weglatingen, afzonderlijk of gezamenlijk, worden van materieel belang geacht indien daarvan redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij een invloed zullen hebben op de economische beslissingen die gebruikers op basis van de financiële overzichten nemen;
- oordeelsvormingen met betrekking tot de materialiteit komen tot stand in het licht van de gegeven omstandigheden en worden door de omvang of de aard van een afwijking, of door een combinatie van beide, beïnvloed; en
- bij oordeelsvormingen met betrekking tot aangelegenheden die van materieel belang zijn voor de gebruikers van financiële overzichten, worden de gemeenschappelijke behoeften aan financiële informatie van de gebruikers als groep overwogen.[286] Het mogelijke effect van afwijkingen op specifieke individuele gebruikers, van wie de behoeften ver uiteen kunnen lopen, wordt niet overwogen.

3

Een dergelijke toelichting, indien in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving opgenomen, voorziet de accountant van een referentiekader bij het bepalen van de materialiteit voor

[285] Standaard 450, *Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen*.

[286] Zo wordt, ten aanzien van een entiteit met winstoogmerk, volgens het 'Raamwerk voor de opstelling en presentatie van jaarrekeningen', dat in april 2001 door de International Accounting Standards Board is aangenomen, door het ter beschikking stellen van financiële overzichten die voldoen aan de behoeften van investeerders, aangezien deze de onderneming van risicokapitaal voorzien, tevens voldaan aan het merendeel van de behoeften van andere gebruikers waarin door financiële overzichten kan worden voorzien.

de controle. Indien het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving het begrip materialiteit niet toelicht, verschaffen de in paragraaf 2 vermelde kenmerken voor de accountant een referentiekader.

4

Het bepalen van materialiteit door de accountant is een kwestie van professionele oordeelsvorming en wordt beïnvloed door de perceptie die de accountant heeft van de behoeften aan financiële informatie welke de gebruikers van de financiële overzichten hebben. In dit verband mag de accountant redelijkerwijs aannemen dat gebruikers:

a. een redelijke kennis hebben van bedrijfs- en economische activiteiten, alsmede van financiële verslaggeving, en bereid zijn de informatie in de financiële overzichten met een redelijke mate van toewijding te bestuderen;
b. begrijpen dat financiële overzichten worden opgesteld, gepresenteerd en gecontroleerd overeenkomstig materialiteitsniveaus;
c. de onzekerheden erkennen die inherent zijn aan het bepalen van bedragen op basis van schattingen, beoordelingen en het in aanmerking nemen van toekomstige gebeurtenissen; en
d. redelijke economische beslissingen nemen op basis van de informatie in de financiële overzichten.

5

Het begrip materialiteit wordt door de accountant toegepast zowel bij het plannen en uitvoeren van de controle, als bij het evalueren van het effect van de geïdentificeerde afwijkingen op de controle en van eventuele niet-gecorrigeerde afwijkingen op de financiële overzichten, alsmede bij het vormen van het oordeel in de controleverklaring. (Zie Par. A1)

6

Bij het plannen van de controle past de accountant oordeelsvorming toe betreffende de afwijkingen die van materieel belang zullen worden geacht. Deze oordeelsvormingen vormen de basis voor:

a. het bepalen van de aard, timing en omvang van de risico-inschattingswerkzaamheden;
b. het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang; en
c. het bepalen van de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden.

De vastgestelde materialiteit bij het plannen van de controle hoeft niet noodzakelijkerwijs een vastgestelde waarde te zijn waaronder niet-gecorrigeerde afwijkingen, afzonderlijk of gezamenlijk, altijd als niet van materieel belang worden geëvalueerd. De omstandigheden waarbinnen bepaalde afwijkingen optreden, kunnen ertoe leiden dat de accountant die afwijkingen als van materieel belang evalueert, ook al liggen zij onder het materialiteitsniveau. Het is niet praktisch uitvoerbaar controlewerkzaamheden op te zetten om alle afwijkingen te detecteren die mogelijk alleen uit hun aard van materieel belang zijn. Echter, het overwegen van de aard van de mogelijke afwijkingen in de toelichtingen is relevant voor de opzet van controlewerkzaamheden om in te spelen op de risico's van een afwijking van materieel belang[287]. Bovendien neemt de accountant bij het evalueren van het effect op de financiële overzichten van niet-gecorrigeerde afwijkingen niet alleen de omvang, maar ook de aard van niet-gecorrigeerde afwijkingen en de specifieke omstandigheden waarin deze zich voordoen, in aanmerking[288]. (Zie Par. A2)

Ingangsdatum

7

Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstelling

8

De doelstelling van de accountant is het op passende wijze toepassen van het begrip materialiteit bij de planning en uitvoering van de controle.

Definitie

9

Voor de toepassing van de Standaarden heeft de volgende term de hierna weergegeven betekenis:
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 totaal van niet-gecorrigeerde en niet-gedetecteerde afwijkingen het materialiteitsniveau voor de financiële overzichten als geheel overschrijdt, tot een passend laag niveau terug te brengen. Indien van toepassing wordt met uitvoeringsmaterialiteit tevens het bedrag of de bedragen bedoeld die door de accountant voor bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen op een lager niveau of op lagere niveaus dan het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus zijn vastgesteld.

---

[287] Zie Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving*, paragraaf A134 en A135.
[288] Standaard 450, paragraaf A21.

Vereisten

Het bepalen van materialiteit en uitvoeringsmaterialiteit bij het plannen van de controle

10

Bij het vaststellen van de algehele controleaanpak dient de accountant de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel te bepalen. Het kan zijn dat, in de specifieke omstandigheden van de entiteit, er sprake is van één of meer bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen waarvoor afwijkingen van kleinere bedragen dan de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel redelijkerwijs kunnen worden verondersteld de economische beslissingen van gebruikers die genomen zijn op basis van de financiële overzichten te zullen beïnvloeden. In deze gevallen dient de accountant tevens het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus te bepalen die van toepassing zijn op die bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen. (Zie Par. A3, A4, A5, A6, A7, A8, A9, A10, A11 en A12)

11

De accountant dient de uitvoeringsmaterialiteit voor de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang en de bepaling van de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden te bepalen. (Zie Par. A13)

Herziening naarmate de controle vordert

12

De accountant dient de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel (en, indien van toepassing, het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus van bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen) te herzien wanneer hij tijdens de controle kennis heeft gekregen van informatie op grond waarvan hij initieel een ander bedrag (of bedragen) zou hebben bepaald. (Zie Par. A14)

13

Indien de accountant tot de conclusie komt dat een lagere materialiteit voor de financiële overzichten als geheel (alsmede, indien van toepassing, het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus van bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen) dan initieel is vastgesteld passend is, dient hij te bepalen of het nodig is de uitvoeringsmaterialiteit te herzien, alsmede of de aard, timing en omvang van de verdere controlewerkzaamheden passend blijven.

Documentatie

14

De accountant dient in de controledocumentatie de volgende bedragen en de factoren die bij het vaststellen hiervan in overweging zijn genomen, op te nemen:[289]

a. materialiteit voor de financiële overzichten als geheel (Zie Par. 10);
b. indien van toepassing, het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus voor bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen (Zie Par. 10);
c. de uitvoeringsmaterialiteit (Zie Par. 11); en
d. alle herzieningen van (a)-(c) naarmate de controle vordert (Zie Par. 12 en 13).

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Materialiteit en controlerisico

(Zie Par. 5)

A1

Bij het uitvoeren van een controle van financiële overzichten zijn de algehele doelstellingen van de accountant het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid of de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten als gevolg van fraude of van fouten, waardoor de accountant in staat wordt gesteld om een oordeel tot uitdrukking te brengen over de vraag of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten in overeenstemming zijn met een van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving, het rapporteren over de financiële overzichten en het communiceren zoals vereist is op grond van de Standaarden, in overeenstemming met de bevindingen van de accountant[290]. De accountant verkrijgt een redelijke mate van zekerheid door het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie teneinde het controlerisico tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen[291]. Het controlerisico is het risico dat de accountant een onjuist controleoordeel tot uitdrukking brengt wanneer de financiële overzichten een afwijking van

[289] Standaard 230, *Controledocumentatie*, paragraaf 8, 9, 10, 11, en A6.
[290] Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden*, paragraaf 11.
[291] Standaard 200, paragraaf 17.

materieel belang bevatten. Het controlerisico is een functie van de risico's op een afwijking van materieel belang en van het ontdekkingsrisico[292]. Materialiteit en controlerisico worden gedurende de controle in acht genomen, in het bijzonder bij:

a. het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang;[293]
b. het bepalen van de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden;[294] en
c. het evalueren van het effect van eventuele niet-gecorrigeerde afwijkingen op de financiële overzichten[295], alsmede bij het vormen van het oordeel in de controleverklaring.[296]

Materialiteit in de context van een controle
(Zie Par. 6)
A2
Identificeren en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang[297] omvat het gebruik van professionele oordeelsvorming om die transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen, met inbegrip van kwalitatieve informatie, te identificeren, waarvan de afwijking van materieel belang zou kunnen zijn (dat wil zeggen, in het algemeen worden afwijkingen beschouwd van materieel belang te zijn als redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij de economische beslissingen die gebruikers op basis van de financiële overzichten als geheel nemen, beïnvloeden). Bij de overweging of afwijkingen in kwalitatieve toelichtingen van materieel belang zouden kunnen zijn, kan de accountant relevante factoren identificeren zoals:

- de omstandigheden van de entiteit gedurende de periode (bijvoorbeeld de entiteit is een significante bedrijfscombinatie tijdens de periode aangegaan);
- het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving inclusief de veranderingen daarin (bijvoorbeeld een nieuwe financiële verslaggevingsstandaard kan nieuwe kwalitatieve toelichtingen vereisen die significant zijn voor de entiteit);
- kwalitatieve toelichtingen die belangrijk zijn voor de gebruikers van de financiële overzichten vanwege de aard van een entiteit (bijvoorbeeld toelichtingen op liquiditeitsrisico kunnen belangrijk zijn voor de gebruikers van de financiële overzichten van een financiële instelling).

Het bepalen van materialiteit en de uitvoeringsmaterialiteit bij het plannen van de controle

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden
(Zie Par. 10)
A3
In het geval van een entiteit in de publieke sector zijn wet- en regelgevende of toezichthoudende instanties vaak de belangrijkste gebruikers van haar financiële overzichten. Bovendien kunnen de financiële overzichten worden gebruikt bij het nemen van andere dan economische beslissingen. Het bepalen van de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel (en, indien van toepassing, het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus voor bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen) bij een controle van de financiële overzichten van een entiteit in de publieke sector wordt daarom beïnvloed door wet- en regelgeving of andere van kracht zijnde voorschriften; alsmede door de behoeften aan financiële informatie van wetgevers en het publiek in verband met de programma's van de publieke sector.

Gebruik van benchmarks bij het bepalen van materialiteit voor de financiële overzichten als geheel
(Zie Par. 10)
A4
Het bepalen van de materialiteit houdt het toepassen van professionele oordeelsvorming in. Er wordt vaak een percentage op een bepaalde benchmark toegepast als uitgangspunt bij het bepalen van de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel. Factoren die het vaststellen van een geschikte benchmark kunnen beïnvloeden zijn onder meer:

- de elementen van de financiële overzichten (bijvoorbeeld: activa, verplichtingen, eigen vermogen, opbrengsten, lasten);
- of er elementen zijn waarop de gebruikers van de financiële overzichten van de specifieke entiteit doorgaans hun aandacht richten (voor de evaluatie van de financiële prestaties besteden gebruikers bijvoorbeeld vaak aandacht aan winst, opbrengsten of netto activa);
- de aard van de entiteit, de fase van de levenscyclus waarin de entiteit zich bevindt, alsmede de sector en de economische omgeving waarbinnen de entiteit werkzaam is;

[292] Standaard 200, paragraaf 13(c).
[293] Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving*.
[294] Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's*.
[295] Standaard 450.
[296] Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*.
[297] Standaard 315, paragraaf 25 vereist van de accountant om het risico van afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten en het niveau van beweringen te identificeren en in te schatten.

- de eigendomsstructuur van de entiteit en de manier waarop zij wordt gefinancierd (bijvoorbeeld: indien een entiteit alleen wordt gefinancierd door schulden in plaats van eigen vermogen, letten gebruikers vaak meer op activa en de claims daarop dan op het resultaat van de entiteit); en
- de relatieve volatiliteit van de benchmark.

A5
Benchmarks die, afhankelijk van de omstandigheden van de entiteit, geschikt kunnen zijn, zijn onder meer categorieën van gerapporteerde resultaten zoals winst vóór belasting, totale opbrengsten, brutowinst en totale lasten, het totaal eigen vermogen of de intrinsieke waarde. Winst vóór belastingen uit voortgezette bedrijfsactiviteiten wordt vaak gebruikt voor entiteiten met een winstoogmerk. Wanneer de winst vóór belastingen uit voortgezette bedrijfsactiviteiten volatiel is, kunnen andere benchmarks meer geschikt zijn, zoals de brutowinst of de totale opbrengsten.

A6
In verband met de gekozen benchmark omvatten relevante financiële data gewoonlijk de financiële resultaten en de financiële posities van voorgaande verslagperioden, de financiële resultaten en de financiële positie van de verslagperiode tot op heden, alsmede de begrotingen en prognoses voor de huidige periode, aangepast voor significante wijzigingen in de omstandigheden van de entiteit (bijvoorbeeld: een significante bedrijfsovername) en relevante wijzigingen in de omstandigheden van de sector of de economische omgeving waarbinnen de entiteit werkzaam is. Wanneer bijvoorbeeld, als uitgangspunt, de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel voor een bepaalde entiteit is vastgesteld op basis van een percentage van de winst vóór belastingen uit voortgezette bedrijfsactiviteiten, kan de accountant gezien de omstandigheden die tot een uitzonderlijke afname of toename van deze winst aanleiding hebben gegeven, besluiten dat de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel beter wordt bepaald door middel van een genormaliseerde winst vóór belastingen uit voortgezette bedrijfsactiviteiten op basis van resultaten uit het verleden.

A7
Materialiteit houdt verband met de financiële overzichten waarover de accountant rapporteert. Als de financiële overzichten zijn opgesteld voor een financiële verslagperiode van meer of minder dan twaalf maanden, zoals het geval kan zijn bij een nieuwe entiteit of bij een wijziging in de financiële verslagperiode, houdt materialiteit verband met de financiële overzichten die voor die financiële verslagperiode zijn opgesteld.

A8
Het bepalen welk percentage op een gekozen benchmark moet worden toegepast, houdt het toepassen van professionele oordeelsvorming in. Er bestaat een verband tussen het percentage en de gekozen benchmark, zodat op de winst vóór belastingen uit voortgezette bedrijfsactiviteiten gewoonlijk een hoger percentage dan op de totale opbrengsten zal worden toegepast. Zo kan de accountant vijf procent van de winst vóór belastingen uit voortgezette bedrijfsactiviteiten geschikt achten voor een entiteit met winstoogmerk in de verwerkende industrie, terwijl hij mogelijk één procent van de totale opbrengsten of van de totale lasten geschikt acht voor een entiteit zonder winstoogmerk. Afhankelijk van de omstandigheden kan echter een hoger of lager percentage passend worden geacht.

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden

A9
Wanneer de winst vóór belastingen uit voortgezette bedrijfsactiviteiten van een entiteit consistent nominaal is, zoals het geval kan zijn bij een bedrijf dat door de eigenaar wordt bestuurd en waar de eigenaar veel van de winst vóór belastingen opneemt in de vorm van een beloning, is een benchmark zoals winst vóór beloningen en belastingen mogelijkerwijs relevanter.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

A10
Bij een controle van een entiteit in de publieke sector kunnen de totale kosten of de netto kosten (lasten minus opbrengsten of uitgaven minus ontvangsten) geschikte benchmarks zijn voor op programma's gebaseerde activiteiten. Als publieke activa in bewaring zijn bij een entiteit in de publieke sector, kunnen activa een geschikte benchmark zijn.

Materialiteitsniveau of materialiteitsniveaus voor bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen

(Zie Par. 10)

A11
Factoren die kunnen wijzen op het bestaan van één of meer bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen waarvan redelijkerwijs kan worden aangenomen dat afwijkingen onder het materialiteitsniveau voor de financiële overzichten als geheel van invloed zijn op de economische beslissingen die door gebruikers op basis van de financiële overzichten worden genomen, zijn onder meer:

- de vraag of wet- of regelgeving, dan wel het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving van invloed is op verwachtingen van gebruikers met betrekking tot de waardebepaling of de toelichting van bepaalde elementen (bijvoorbeeld: transacties met verbonden partijen,

de beloning van het management en de met governance belaste personen en gevoeligheidsanalyses voor schattingen van reële waarde met een hoge schattingsonzekerheid);
- de belangrijkste in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen met betrekking tot de industrie waarin de entiteit werkzaam is (bijvoorbeeld: onderzoeks- en ontwikkelingskosten voor een farmaceutisch bedrijf);
- de vraag of de aandacht wordt gericht op een bijzonder aspect van de activiteiten van de entiteit dat afzonderlijk wordt toegelicht in de financiële overzichten (bijvoorbeeld: toelichtingen over segmenten of een significante bedrijfscombinatie).

A12
Wanneer wordt overwogen of, in de specifieke omstandigheden van de entiteit, zulke transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen bestaan, kan de accountant het nuttig achten inzicht te verwerven in de opvattingen en verwachtingen van de met governance belaste personen en het management.

Uitvoeringsmaterialiteit
(Zie Par. 11)
A13
Wanneer de planning van de controle er alleen op gericht is individuele afwijkingen van materieel belang te detecteren, wordt voorbijgegaan aan het feit dat het totaal van de individuele afwijkingen die niet van materieel belang zijn, ertoe kan leiden dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten, en wordt geen speelruimte gelaten voor mogelijke niet-gedetecteerde afwijkingen. Uitvoeringsmaterialiteit (die gedefinieerd is als één of meer bedragen) wordt vastgesteld om de waarschijnlijkheid dat het totaal van niet-gecorrigeerde en niet-gedetecteerde afwijkingen in de financiële overzichten de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel overschrijdt, tot een passend laag niveau terug te brengen. Op gelijksoortige wijze wordt uitvoeringsmaterialiteit met betrekking tot een materialiteitsniveau dat voor bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen bepaald is, vastgesteld teneinde de waarschijnlijkheid dat het totaal van niet-gecorrigeerde en niet-gedetecteerde afwijkingen in die bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen het materialiteitsniveau voor die specifieke transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen overschrijdt, tot een passend laag niveau terug te brengen. Het bepalen van uitvoeringsmaterialiteit is geen eenvoudige mechanische berekening en houdt het toepassen van professionele oordeelsvorming in. Het wordt beïnvloed door het door de accountant verworven inzicht in de entiteit, dat wordt geactualiseerd tijdens het uitvoeren van de risico-inschattingswerkzaamheden, alsmede door de aard en omvang van de afwijkingen die zijn vastgesteld bij eerdere controles en aldus door de verwachtingen van de accountant met betrekking tot afwijkingen in de huidige verslagperiode.

Herziening naarmate de controle vordert
(Zie Par. 12)
A14
Het kan gebeuren dat het nodig is dat de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel (en, indien van toepassing, het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus voor bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen) moet worden herzien ten gevolge van wijzigingen in omstandigheden die tijdens de controle zijn opgetreden (bijvoorbeeld: een beslissing om een groot deel van de activiteiten van de entiteit af te stoten), nieuwe informatie of een wijziging in het door de accountant verworven inzicht in de entiteit en haar activiteiten ten gevolge van het uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden. Indien bijvoorbeeld tijdens de controle blijkt dat de werkelijke financiële resultaten naar alle waarschijnlijkheid aanzienlijk zullen verschillen van de verwachte financiële resultaten aan het eind van de verslagperiode die initieel zijn gebruikt om de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel vast te stellen, zal de accountant die materialiteit herzien.

330 Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard
1
Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant voor het opzetten en implementeren van manieren om op de risico's op een afwijking van materieel belang in te spelen die hij overeenkomstig Standaard 315[298] bij een controle van financiële overzichten heeft geïdentificeerd en ingeschat.

[298] Standaard 315, *risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten.*

Ingangsdatum
2
Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstelling
3
Het doel van de accountant is het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang door middel van het opzetten en implementeren van geschikte manieren om op deze risico's in te spelen.

Definities
4
Voor de toepassing van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
a. *gegevensgerichte controle* – Een controlemaatregel die is opgezet om afwijkingen van materieel belang op het niveau van beweringen te detecteren. Gegevensgerichte controles bestaan uit:
1. detailcontroles (van transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen); en
2. gegevensgerichte cijferanalyses.
b. *toetsingen van interne beheersingsmaatregelen* – Een controlemaatregel die is opgezet om de effectieve werking te evalueren van interne beheersingsmaatregelen gericht op het voorkomen of het detecteren en corrigeren van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen.

Vereisten

Algehele manieren om op risico's in te spelen
5
De accountant dient algehele manieren op te zetten en te implementeren om op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten in te spelen. (Zie Par. A1, A2 en A3)

Controlewerkzaamheden gericht op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen
6
De accountant dient verdere controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren waarvan de aard, timing en omvang worden gebaseerd op, en een reactie zijn op, de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen. (Zie Par. A4, A5, A6, A7, A8 en A42, A43, A44, A45, A46, A47, A48, A49, A50, A51 en A52)
7
Bij het opzetten van verdere controlewerkzaamheden die zullen worden uitgevoerd dient de accountant:
a. de redenen te overwegen die hebben geleid tot de inschatting van het risico op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen voor elk(e) significante transactiestroom, rekeningsaldo en in de financiële overzichten opgenomen toelichting, waaronder:
   1. de waarschijnlijkheid en orde van grootte op een afwijking van materieel belang op grond van de specifieke kenmerken van de significante transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting (dat wil zeggen het inherente risico); en
   2. de vraag in hoeverre bij de risico-inschatting rekening is gehouden met interne beheersingsmaatregelen die inspelen op het risico op een afwijking van materieel belang (dat wil zeggen het interne beheersingsrisico), waarbij wordt vereist dat de accountant controle-informatie verkrijgt om te bepalen of deze interne beheersingsmaatregelen effectief werken (dat wil zeggen dat de accountant van plan is om de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen te toetsen bij het bepalen van de aard, timing en omvang van de gegevensgerichte controles); en (Zie Par. A9, A10, A11, A12, A13, A14, A15, A16, A17 en A18)
b. overtuigender controle-informatie te verkrijgen naarmate het risico door de accountant hoger wordt ingeschat. (Zie Par. A19)

Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen
8
De accountant dient toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen op te zetten en uit te voeren om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen indien:
a. de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen de verwachting omvat dat de interne beheersingsmaatregelen effectief werken (dat wil zeggen dat de accountant van plan is om de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen te toetsen bij het bepalen van de aard, timing en omvang van gegevensgerichte controlewerkzaamheden); of

b. gegevensgerichte controlewerkzaamheden alleen geen voldoende en geschikte controle-informatie op het niveau van beweringen kunnen verschaffen. (Zie Par. A20, A21, A23 en A24)

9

Bij het opzetten en uitvoeren van systeemgerichte controles dient de accountant overtuigender controle-informatie te verkrijgen naarmate hij in sterkere mate wil steunen op de effectiviteit van een interne beheersingsmaatregel. (Zie Par. A25)

Aard en omvang van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen

10

Bij het opzetten en uitvoeren van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen dient de accountant:

a. in combinatie met het verzoeken om inlichtingen ook andere controlewerkzaamheden uit te voeren gericht op het verkrijgen van controle-informatie over de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen, waaronder:
   1. de wijze waarop de interne beheersingsmaatregelen zijn toegepast op relevante tijdstippen gedurende de verslagperiode waarop de controle betrekking heeft;
   2. de consistentie waarmee ze zijn toegepast; en
   3. de vraag door wie of met welke middelen deze zijn toegepast. (Zie Par. A26, A27, A28 en A29)
b. voor zover nog niet geadresseerd vast te stellen of de te toetsen interne beheersingsmaatregelen afhankelijk zijn van andere interne beheersingsmaatregelen (indirecte interne beheersingsmaatregelen) en zo ja, of het noodzakelijk is controle-informatie te verkrijgen die de effectieve werking van die indirecte interne beheersingsmaatregelen onderbouwt. (Zie Par. A30 en A31)

Timing van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen

11

Wanneer de accountant voornemens is te steunen op de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot een bepaald moment of een bepaalde periode, dient hij deze te toetsen volgens de hierna volgende paragrafen 12 en 15, teneinde een juiste basis te verkrijgen voor het feit dat hij voornemens is daarop te steunen. (Zie Par. A32)

Gebruikmaken van controle-informatie die in de loop van een tussentijdse periode is verkregen

12

Indien de accountant controle-informatie verkrijgt over de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen gedurende een tussentijdse periode, dient hij:

a. controle-informatie te verkrijgen over significante wijzigingen die zich na afloop van de tussentijdse periode in deze interne beheersingsmaatregelen hebben voorgedaan; en
b. te bepalen welke aanvullende controle-informatie voor de resterende verslagperiode moet worden verkregen. (Zie Par. A33, A34)

Gebruikmaken van controle-informatie die tijdens vorige controles is verkregen

13

Bij het bepalen of het passend is controle-informatie over de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen te gebruiken die uit vorige controles is verkregen en zo ja, hoe lang de periode is die kan verstrijken tot het moment dat een maatregel opnieuw moet worden getoetst, dient de accountant het volgende in aanmerking te nemen:

a. de effectiviteit van andere componenten van het systeem van interne beheersing van de entiteit, met inbegrip van de interne beheersingsomgeving, het proces van monitoren door de entiteit van het systeem van interne beheersing en het proces van risico-inschatting van de entiteit;
b. de risico's die voortkomen uit de kenmerken van de interne beheersingsmaatregelen, waaronder de vraag of deze geautomatiseerd of handmatig zijn;
c. de effectiviteit van de *general IT controls*;
d. de effectiviteit van de interne beheersingsmaatregel en het gebruik daarvan door de entiteit, met inbegrip van de aard en omvang van deviaties in de toepassing van de maatregel die gebleken zijn bij vorige controles, alsmede de vraag of er wijzigingen in het personeel hebben plaatsgevonden die een significante invloed hebben op de toepassing van de interne beheersingsmaatregel;
e. de vraag of het achterwege blijven van wijzigingen in een bepaalde interne beheersingsmaatregel een risico vormt als gevolg van gewijzigde omstandigheden; en
f. de risico's op een afwijking van materieel belang en de mate waarin wordt gesteund op de interne beheersingsmaatregel. (Zie Par. A35)

14

Indien de accountant voornemens is de in het kader van vorige controles verkregen controle-informatie over de effectieve werking van specifieke interne beheersingsmaatregelen te gebruiken, dient de accountant de blijvende relevantie en betrouwbaarheid van deze controle-informatie vast te stellen door controle-informatie te verkrijgen in verband met de vraag of zich na afloop van de vorige controle significante wijzigingen in die interne beheersingsmaatregelen hebben voorgedaan. De accountant dient controle-informatie te verkrijgen over de vraag of dergelijke wijzigingen hebben plaatsgevonden door het verzoeken om inlichtingen in combinatie met waarneming of inspectie om

het inzicht in deze specifieke maatregelen te bevestigen en dient:
a. wanneer zich wijzigingen hebben voorgedaan die van invloed zijn op de blijvende relevantie van deze controle-informatie die in vorige controles is verkregen, de interne beheersingsmaatregelen voor de lopende controle te toetsen; en (Zie Par. A36)
b. wanneer zich geen wijzigingen hebben voorgedaan, de interne beheersingsmaatregelen ten minste één keer per drie controles te toetsen en bij iedere controle een deel van de interne beheersingsmaatregelen te toetsen om de mogelijkheid te voorkomen dat in één afzonderlijke controleperiode alle interne beheersingsmaatregelen worden getoetst waarop de accountant voornemens is te steunen, zonder interne beheersingsmaatregelen te toetsen in de twee daaropvolgende controleperioden. (Zie Par. A37, A38 en A39)

Interne beheersingsmaatregelen voor significante risico's
15
Indien de accountant voornemens is te steunen op interne beheersingsmaatregelen voor een risico dat hij als een significant risico heeft aangemerkt, dient hij deze interne beheersingsmaatregelen gedurende de lopende controleperiode te toetsen.

Evalueren van de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen
16
Bij het evalueren van de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen waarop de accountant voornemens is te steunen, dient de accountant te evalueren of de afwijkingen die door middel van gegevensgerichte controles zijn gedetecteerd, een aanwijzing zijn voor het niet effectief werken van deze interne beheersingsmaatregelen. Wanneer er door middel van gegevensgerichte controles geen afwijkingen worden gedetecteerd, verschaft dit echter nog geen controle-informatie die aantoont dat de interne beheersingsmaatregelen die op de te toetsen bewering betrekking hebben, effectief zijn. (Zie Par. A40)
17
Indien wordt gedetecteerd dat er deviaties zijn van de interne beheersingsmaatregelen waarop de accountant voornemens is te steunen, dient hij om specifieke inlichtingen te verzoeken teneinde kennis te verkrijgen over deze aangelegenheden en over de potentiële gevolgen daarvan. Tevens dient hij te bepalen of: (Zie Par. A41)
a. de toetsingen van interne beheersingsmaatregelen die zijn uitgevoerd, een passende basis vormen voor het steunen op deze interne beheersingsmaatregelen;
b. aanvullende toetsingen van interne beheersingsmaatregelen noodzakelijk zijn; of
c. het nodig is op de risico's op een afwijking van materieel belang in te spelen door het uitvoeren van gegevensgerichte controles.

Gegevensgerichte controles
18
Ongeacht de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang dient de accountant gegevensgerichte controles op te zetten en uit te voeren voor elk van de transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen die van materieel belang zijn. (Zie Par. A42, A43, A44, A45, A46 en A47)
19
De accountant dient te overwegen of werkzaamheden inzake externe bevestigingen moeten worden uitgevoerd als gegevensgerichte controles (Zie Par. A48, A49, A50 en A51).

Gegevensgerichte controles met betrekking tot het proces van het opstellen van de financiële overzichten
20
De gegevensgerichte controles die de accountant uitvoert, dienen in ieder geval de volgende controlewerkzaamheden bij het proces van het opstellen van de financiële overzichten te omvatten:
a. het aansluiten of afstemmen van informatie in de financiële overzichten op de onderliggende administratieve vastleggingen, inclusief het aansluiten of afstemmen van informatie in toelichtingen ongeacht of dergelijke informatie is verkregen binnen of buiten het grootboek en subgrootboeken; en
b. het onderzoeken van journaalboekingen van materieel belang en van andere aanpassingen die tijdens het opstellen van de financiële overzichten zijn gemaakt. (Zie Par. A52)

Gegevensgerichte controles die op significante risico's inspelen
21
Indien de accountant heeft bepaald dat een ingeschat risico op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen een significant risico vormt, dient hij gegevensgerichte controles uit te voeren die specifiek op dat risico inspelen. Wanneer de aanpak van een significant risico slechts uit gegevensgerichte controles bestaat, dienen de werkzaamheden onder meer te bestaan uit detailcontroles. (Zie Par. A53)

Timing van de gegevensgerichte controles

22

Indien op een tussentijdse datum gegevensgerichte controles worden uitgevoerd, dient de accountant het resterende deel van de verslagperiode te bestrijken door:

a. het uitvoeren van gegevensgerichte controles in combinatie met toetsingen van interne beheersingsmaatregelen voor de resterende periode; of
b. indien de accountant bepaalt dat dit voldoende is, het slechts uitvoeren van verdere gegevensgerichte controles die een redelijke basis verschaffen voor het doortrekken van zijn conclusies van de tussentijdse datum naar de einddatum van de verslagperiode. (Zie Par. A54, A55, A56 en A57)

23

Indien de accountant op een tussentijdse datum afwijkingen detecteert die hij niet had verwacht tijdens de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang, dient hij te evalueren of de desbetreffende inschatting van het risico en de voor de resterende periode in de planning opgenomen aard, timing en omvang van de gegevensgerichte controles moeten worden aangepast. (Zie Par. A58)

Adequaatheid van de presentatie en van de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen

24

De accountant dient controlewerkzaamheden uit te voeren om te evalueren of de presentatie van de financiële overzichten als geheel in overeenstemming is met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Bij het maken van deze evaluatie, dient de accountant te overwegen of de financiële overzichten zijn gepresenteerd op een wijze die het volgende op passende wijze weerspiegelt:

- de classificatie en beschrijving van de financiële informatie en de onderliggende transacties, gebeurtenissen en omstandigheden; en
- de presentatie, structuur en inhoud van de financiële overzichten. (Zie Par. A59)

Evaluatie van het voldoende en geschikt zijn van controle-informatie

25

De accountant dient op basis van de uitgevoerde controlewerkzaamheden en de verkregen controle-informatie, voorafgaand aan de afronding van de controle, te evalueren of de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen nog steeds geldt. (Zie Par. A60 en A61)

26

De accountant dient te concluderen of voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen. Bij het vormen van zijn oordeel dient de accountant alle relevante controle-informatie te overwegen, ongeacht of die de in de financiële overzichten opgenomen beweringen ondersteunen of daarmee in tegenspraak lijken te zijn. (Zie Par. A62)

27

Indien de accountant geen voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen met betrekking tot een relevante bewering met betrekking tot een transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting, dient de accountant te proberen om verdere controle-informatie te verkrijgen. Indien de accountant niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, dient de accountant over de financiële overzichten een oordeel met beperking of een oordeelonthouding te formuleren.

Documentatie

28

De accountant dient het volgende in de controledocumentatie op te nemen:[299]

a. de algehele manieren om op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten in te spelen, alsmede de aard, timing en omvang van de verdere controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd;
b. de samenhang van deze werkzaamheden met de ingeschatte risico's op het niveau van beweringen; en
c. de uitkomsten van de controlewerkzaamheden, met inbegrip van de conclusies wanneer deze niet anderszins duidelijk zijn. (Zie Par. A63)

29

Indien de accountant voornemens is gebruik te maken van bij vorige controles verkregen controle-informatie over de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen, dient hij de bereikte conclusies betreffende het steunen op dergelijke in het kader van een voorgaande controle getoetste maatregelen in de controledocumentatie op te nemen.

30

In de documentatie van de accountant dient duidelijk naar voren te komen dat informatie in de financiële overzichten in overeenstemming is met of aansluit op de onderliggende administratieve

[299] Standaard 230, *Controledocumentatie*, paragraaf 8, 9, 10, 11 en A6.

vastleggingen inclusief het aansluiten of afstemmen van toelichtingen ongeacht of dergelijke informatie is verkregen binnen of buiten het grootboek en subgrootboeken.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Algehele manieren om op risico's in te spelen
(Zie Par. 5)
A1
Algehele manieren om op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten in te spelen, kunnen het volgende inhouden:
- het opdrachtteam er nadrukkelijk op wijzen dat het noodzakelijk is een professioneel-kritische instelling te handhaven;
- het inschakelen van meer ervaren staf of staf met specifieke bekwaamheden dan wel het gebruikmaken van deskundigen;
- wijzigingen in de aard, timing en omvang van de aansturing van en het toezicht op de leden van het opdrachtteam en de beoordeling van de uitgevoerde werkzaamheden;
- het bij het selecteren van de uit te voeren aanvullende controlewerkzaamheden inbouwen van een hogere mate van onvoorspelbaarheid;
- wijzigingen in de algehele controlestrategie zoals vereist door Standaard 300, of geplande controlewerkzaamheden, en kunnen wijzigingen omvatten in:
  - de bepaling van de materialiteit door de accountant in overeenstemming met Standaard 320;
  - de plannen van de accountant om de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen te toetsen en de overtuigingskracht van controle-informatie die nodig is om het geplande steunen op de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen te ondersteunen, met name wanneer tekortkomingen in de interne beheersingsomgeving of de monitoringactiviteiten van de entiteit worden vastgesteld;
  - de aard, timing en omvang van gegevensgerichte werkzaamheden. Het kan bijvoorbeeld passend zijn om gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren op of nabij de datum van de financiële overzichten wanneer het risico op een afwijking van materieel belang als hoger wordt ingeschat.

A2
De inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten, en daarmee de algehele manieren van de accountant om op die risico's in te spelen, worden beïnvloed door zijn begrip van de interne beheersingsomgeving. Een effectieve interne beheersingsomgeving kan ertoe leiden dat de accountant meer vertrouwen stelt in de interne beheersing en in de betrouwbaarheid van de binnen de entiteit gegenereerde controle-informatie, alsmede dat de accountant bijvoorbeeld op een tussentijdse datum controlewerkzaamheden uitvoert in plaats van aan het einde van de verslagperiode. Tekortkomingen in de interne beheersingsomgeving hebben evenwel het tegenovergestelde effect; de accountant kan bijvoorbeeld op een niet effectieve interne beheersingsomgeving inspelen door:
- meer controlewerkzaamheden aan het einde van de periode in plaats van op een tussentijdse datum uit te voeren;
- uitgebreider controle-informatie te verkrijgen uit gegevensgerichte controles;
- het aantal locaties uit te breiden dat in de controle wordt betrokken.

A3
Dergelijke overwegingen zijn daarom in significante mate van invloed op de algehele benadering van de accountant, zoals de nadruk die wordt gelegd op gegevensgerichte controles (gegevensgerichte aanpak) of op een aanpak waarbij zowel systeemgerichte als gegevensgerichte controles worden uitgevoerd (gecombineerde aanpak).

Controlewerkzaamheden gericht op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen

De aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden
(Zie Par. 6)
A4
De inschatting door de accountant van de geïdentificeerde risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen vormt de basis voor het bepalen van de passende controleaanpak voor de opzet en uitvoering van verdere controlewerkzaamheden. De accountant kan bijvoorbeeld bepalen dat:
a. hij alleen door het uitvoeren van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen op effectieve wijze op het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang in een bepaalde bewering kan inspelen;
b. het uitvoeren van enkel gegevensgerichte controles passend is voor bepaalde beweringen, en dat de accountant daarom bij de inschatting van het risico op een afwijking van materieel belang geen rekening houdt met de gevolgen van de interne beheersingsmaatregelen. Dit kan het geval zijn

omdat de accountant geen risico heeft geïdentificeerd waarvoor gegevensgerichte werkzaamheden alleen geen voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen en het daarom niet vereist is om de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen te toetsen. Op grond daarvan kan de accountant niet van plan zijn om de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen te toetsen bij het bepalen van de aard, timing en omvang van de gegevensgerichte controles; of

c. een gecombineerde benadering met gebruikmaking van zowel toetsingen van interne beheersingsmaatregelen als gegevensgerichte controles een effectieve benadering is.

De accountant hoeft geen verdere controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren waar de inschatting van het risico op een afwijking van materieel belang beneden het aanvaardbare lage niveau is. Zoals vereist op grond van paragraaf 18, zet de accountant evenwel gegevensgerichte controles op en voert de accountant deze uit voor elk van de transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen, onafhankelijk van de geselecteerde benadering en het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang.

A5

De aard van een controlemaatregel verwijst naar het doel (namelijk toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen dan wel gegevensgerichte controles) alsmede naar het soort daarvan (namelijk inspectie, waarneming, het verzoeken om inlichtingen, het verzoek tot externe bevestiging, de rekenkundige controle, het opnieuw uitvoeren of cijferanalyse). De aard van de controlewerkzaamheden is van het grootste belang voor de wijze waarop op de ingeschatte risico's wordt ingespeeld.

A6

De timing van een controlemaatregel verwijst naar het moment waarop de maatregel wordt uitgevoerd, dan wel naar de periode of datum waarop de controle-informatie betrekking heeft.

A7

De omvang van een controlemaatregel heeft betrekking op het aantal elementen dat wordt gecontroleerd, bijvoorbeeld de steekproefomvang of het aantal uit te voeren waarnemingen van een interne beheersingsmaatregel.

A8

Door het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden waarvan de aard, timing en omvang gebaseerd zijn op en die inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen wordt een duidelijk verband gelegd tussen de verdere controlewerkzaamheden en de risico-inschatting.

Manieren om op de ingeschatte risico's op het niveau van beweringen in te spelen
(Zie Par. 7(a))

Aard

A9

Standaard 315 vereist dat de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen door de accountant wordt uitgevoerd door het inherente risico en het beheersingsrisico in te schatten. De accountant schat het inherente risico in door de waarschijnlijkheid en de orde van grootte van een afwijking in te schatten, rekening houdend met hoe en de mate waarin de inherente risicofactoren de vatbaarheid van relevante beweringen voor afwijkingen beïnvloeden.[300] De door de accountant ingeschatte risico's inclusief de redenen voor die ingeschatte risico's kunnen zowel van invloed zijn op beide soorten van controlewerkzaamheden die moeten worden uitgevoerd als op de combinatie daarvan. Wanneer bijvoorbeeld een risico hoog wordt ingeschat, kan de accountant de volledigheid van de contractvoorwaarden laten bevestigen door de tegenpartij, in aanvulling op het inspecteren van het document. Verder kunnen sommige controlewerkzaamheden meer geschikt zijn voor bepaalde beweringen dan voor andere. Met betrekking tot bijvoorbeeld opbrengsten is het mogelijk dat toetsingen van interne beheersingsmaatregelen het beste inspelen op het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang in de bewering 'volledigheid', terwijl gegevensgerichte controles het beste inspelen op het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang in de bewering 'voorkomen'.

A10

De redenen die bij de inschatting van een risico worden gegeven, zijn van belang bij het bepalen van de aard van de controlewerkzaamheden. Indien bijvoorbeeld een risico lager wordt ingeschat vanwege de kenmerken van een bepaalde transactiestroom en los van de daarop betrekking hebbende interne beheersingsmaatregelen, kan de accountant bepalen dat het enkel uitvoeren van gegevensgerichte cijferanalyses voldoende en geschikte controle-informatie verschaft. Indien daarentegen een risico lager wordt ingeschat omdat de accountant van plan is de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen te toetsen en de accountant voornemens is gegevensgerichte controles op te zetten uitgaande van deze inschatting als laag, voert de accountant toetsingen van interne beheersingsmaatregelen uit zoals op grond van paragraaf 8(a) is vereist. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn bij een transactiestroom met redelijk gelijksoortige, niet gecompliceerde kenmerken die

[300] Standaard 315, paragraaf 31 en 34.

routinematig wordt verwerkt en door het informatiesysteem van de entiteit intern wordt beheerst.

Timing
A11
De accountant kan toetsingen van interne beheersingsmaatregelen dan wel gegevensgerichte controles op een tussentijdse datum of aan het einde van de periode uitvoeren. Hoe groter het risico op een afwijking van materieel belang, des te groter is de waarschijnlijkheid dat de accountant besluit dat het effectiever is om gegevensgerichte controles op of rond de einddatum van de verslagperiode uit te voeren, veeleer dan op een daaraan voorafgaande datum, dan wel om controlewerkzaamheden onaangekondigd of op onverwachte momenten uit te voeren (bijvoorbeeld door onaangekondigd controlewerkzaamheden uit te voeren op specifiek uitgekozen locaties). Dit is in het bijzonder van belang bij het overwegen van de manier waarmee op de risico's op fraude kan worden ingespeeld. Zo is het mogelijk dat de accountant, wanneer de risico's op opzettelijke afwijkingen of op manipulatie zijn geïdentificeerd, tot het besluit komt dat het niet effectief zou zijn om controlewerkzaamheden uit te voeren teneinde de controlebevindingen van een tussentijdse datum door te trekken naar het einde van de verslagperiode.
A12
Daartegenover staat dat controlewerkzaamheden die voorafgaand aan de einddatum van de verslagperiode worden uitgevoerd, een hulpmiddel voor de accountant kunnen zijn om significante aangelegenheden in een vroeg stadium van de controle te identificeren, waarna hij deze met de hulp van het management kan oplossen, of voor dergelijke aangelegenheden een effectieve controlebenadering kan opzetten.
A13
Bovendien kunnen sommige controlewerkzaamheden alleen op of na de einddatum van de verslagperiode worden uitgevoerd, bijvoorbeeld:
- het aansluiten of afstemmen van de financiële overzichten met de onderliggende administratieve vastleggingen, inclusief het aansluiten of afstemmen van toelichtingen ongeacht of dergelijke informatie is verkregen binnen of buiten het grootboek en subgrootboeken;
- het onderzoeken van tijdens het opstellen van de financiële overzichten aangebrachte aanpassingen; en
- werkzaamheden die inspelen op het risico dat de entiteit aan het einde van de periode onbehoorlijke verkoopovereenkomsten kan zijn aangegaan of transacties op de einddatum van de periode niet zou hebben afgerond.

A14
Verdere relevante factoren die van invloed zijn op de overweging van de accountant op welk moment hij controlewerkzaamheden uitvoert, zijn onder meer de volgende:
- de interne beheersingsomgeving;
- het moment waarop relevante informatie beschikbaar is (zo kunnen elektronische bestanden op een later moment worden overschreven of kunnen procedures die moeten worden geobserveerd alleen op bepaalde momenten voorkomen);
- de aard van het risico (indien bijvoorbeeld het risico bestaat dat de opbrengsten door middel van het vervaardigen van valse verkoopovereenkomsten als te hoog worden voorgesteld om aan de winstverwachtingen te voldoen, zou de accountant wellicht de op de einddatum van de verslagperiode beschikbare contracten wensen te onderzoeken);
- de periode of de datum waarop de controle-informatie betrekking heeft.
- de timing van het opstellen van de financiële overzichten, in het bijzonder voor die toelichtingen die verdere uitleg geven over bedragen die zijn vastgelegd in het overzicht van de financiële positie, het overzicht van gerealiseerde en niet-gerealiseerde resultaten, het mutatieoverzicht van het eigen vermogen of het kasstroomoverzicht.

Omvang
A15
De omvang van een controlemaatregel die noodzakelijk wordt geacht, wordt bepaald na het overwegen van de materialiteit, het ingeschatte risico en de mate van zekerheid die de accountant voornemens is te verkrijgen. Wanneer één bepaalde doelstelling wordt bereikt door middel van een combinatie van werkzaamheden, wordt de omvang van elk van deze werkzaamheden afzonderlijk overwogen. In het algemeen neemt de omvang van de werkzaamheden toe wanneer het risico op een afwijking van materieel belang groter is. Voor het inspelen op het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude kan bijvoorbeeld een grotere steekproefomvang of het uitvoeren van gegevensgerichte cijferanalyses op een meer gedetailleerd niveau geschikt zijn. Het vergroten van de omvang van controlewerkzaamheden is echter enkel effectief indien de controlemaatregel zelf op het specifieke risico inspeelt.
A16
Het gebruik van auditsoftwaretoepassingen kan een meer uitgebreide toetsing van elektronische transacties en grootboekbestanden mogelijk maken, hetgeen nuttig kan zijn wanneer de accountant besluit om de omvang van het toetsen aan te passen, bijvoorbeeld om in te spelen op de risico's op

een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude. Dergelijke technieken kunnen worden gebruikt om een steekproef van transacties uit belangrijke elektronische bestanden te trekken, om transacties met specifieke kenmerken te sorteren dan wel om de gehele populatie te toetsen in plaats van enkel een selectie daaruit.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden
A17
Bij het uitvoeren van controles van entiteiten in de publieke sector kunnen het controlemandaat en andere specifieke controlevoorschriften van invloed zijn op de overwegingen van de accountant inzake de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden.

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden
A18
Bij zeer kleine entiteiten kunnen mogelijk niet veel interne beheersingsmaatregelen door de accountant worden geïdentificeerd, of kan de door de entiteit vastgelegde documentatie daarvan beperkt zijn. Daarom kan het efficiënter zijn dat de accountant verdere controlewerkzaamheden uitvoert die hoofdzakelijk bestaan uit gegevensgerichte controles. In sommige zeldzame gevallen maakt het ontbreken van interne beheersingsmaatregelen of van componenten van het systeem van interne beheersing het onmogelijk om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.

Het hoger inschatten van het risico
(Zie Par. 7(b))
A19
Wanneer overtuigender controle-informatie moet worden verkregen omdat het risico hoger wordt ingeschat, kan de accountant de hoeveelheid controle-informatie vergroten, dan wel controle-informatie verkrijgen die relevanter of betrouwbaarder is, bijvoorbeeld door meer nadruk te leggen op het verkrijgen van controle-informatie van derden of door het verkrijgen vanuit een aantal onafhankelijke bronnen van ondersteunende informatie.

Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen

Het opzetten en uitvoeren van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen
(Zie Par. 8)
A20
Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen worden alleen uitgevoerd voor die interne beheersingsmaatregelen waarvan de accountant heeft vastgesteld dat deze zodanig zijn opgezet dat ze een afwijking van materieel belang in een relevante bewering kunnen voorkomen, of detecteren en corrigeren en de accountant van plan is om deze interne beheersingsmaatregelen te toetsen. Indien op verschillende momenten van de gecontroleerde periode in belangrijke mate verschillende interne beheersingsmaatregelen werden gehanteerd, worden zij allemaal afzonderlijk overwogen.
A21
Het toetsen van de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen verschilt van het verwerven van inzicht bij het evalueren van de opzet en implementatie van interne beheersingsmaatregelen. Dezelfde soorten controlewerkzaamheden worden evenwel gehanteerd. Daarom kan de accountant beslissen dat het efficiënt is de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen op hetzelfde moment te toetsen als het evalueren van de opzet daarvan en het vaststellen dat die zijn geïmplementeerd.
A22
Bovendien, kunnen sommige werkzaamheden met betrekking tot het inschatten van risico's, hoewel deze niet specifiek als toetsingen van interne beheersingsmaatregelen zijn opgezet, toch controle-informatie verschaffen over de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen en daarom toch als toetsingen van interne beheersingsmaatregelen worden gebruikt. Zo kunnen de werkzaamheden voor de risico-inschatting van de accountant bestaan uit:
- het verzoeken om inlichtingen over de wijze waarop het management van begrotingen gebruikmaakt;
- het waarnemen van de door het management gemaakte vergelijking van de begrote en gerealiseerde lasten;
- het inspecteren van de verslagen van het onderzoek naar de verschillen tussen de begrote en de gerealiseerde bedragen.

Deze controlewerkzaamheden verschaffen informatie met betrekking tot de opzet van de begrotingsprocedures van de entiteit en de vraag of deze zijn ingevoerd, maar kunnen ook controle-informatie opleveren over de effectiviteit van de werking van begrotingsprocedures bij het voorkomen of detecteren van afwijkingen van materieel belang in de rubricering van lasten.
A23
Daarnaast kan de accountant een toetsing van interne beheersingsmaatregelen opzetten die gelijktijdig wordt uitgevoerd met een detailcontrole voor dezelfde transactie. Hoewel het doel van een

toetsing van interne beheersingsmaatregelen verschilt van het doel van een detailcontrole, kunnen beide gelijktijdig worden bereikt door het uitvoeren van een toetsing van interne beheersingsmaatregelen en een detailcontrole voor dezelfde transactie, ook wel bekend als de 'dual-purpose test'. Zo kan de accountant een toetsing opzetten ten behoeve van het onderzoeken van een factuur alsmede de uitkomsten daarvan evalueren om vast te stellen of deze is goedgekeurd en om gegevensgerichte controle-informatie over de transactie te verkrijgen. Een 'dual-purpose test' wordt opgezet en geëvalueerd door elke doelstelling van de toetsing afzonderlijk in acht te nemen.

A24

De accountant kan in sommige gevallen tot de conclusie komen dat het onmogelijk is om effectieve gegevensgerichte controles op te zetten waarmee voldoende en geschikte controle-informatie op het niveau van beweringen kan worden verkregen.[301] Dit kan zich voordoen wanneer de entiteit met een geautomatiseerd systeem werkt en van de transacties geen documentatie wordt vervaardigd of bewaard, anders dan via het geautomatiseerde systeem zelf. In dergelijke gevallen is op grond van paragraaf 8(b) vereist dat de accountant de interne beheersingsmaatregelen toetst die inspelen op de risico's waarvoor gegevensgerichte werkzaamheden alleen niet voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen.

Controle-informatie en de voorgenomen mate waarin op interne beheersingsmaatregelen wordt gesteund

(Zie Par. 9)

A25

Er kan naar een hoger betrouwbaarheidsniveau inzake de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen worden gestreefd wanneer de gekozen controlebenadering voornamelijk bestaat uit toetsingen van interne beheersingsmaatregelen, met name wanneer het niet mogelijk of wanneer het niet realiseerbaar is om uit alleen gegevensgerichte controles voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.

Aard en omvang van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen

Andere controlewerkzaamheden in combinatie met het verzoeken om inlichtingen

(Zie Par.10(a))

A26

Het verzoeken om inlichtingen alleen is niet voldoende om de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen te toetsen. Daarom worden in combinatie met het verzoeken om inlichtingen andere controlewerkzaamheden uitgevoerd. In dit opzicht zou het verzoeken om inlichtingen, in combinatie met inspectie of met het opnieuw uitvoeren, meer betrouwbaarheid kunnen verschaffen dan het verzoeken om inlichtingen samen met waarneming, omdat een waarneming slechts betrekking kan hebben op het moment dat deze wordt gedaan.

A27

De aard van een bepaalde interne beheersingsmaatregel heeft invloed op het soort controlewerkzaamheden die vereist zijn om controle-informatie over de effectieve werking van deze interne beheersingsmaatregel te verkrijgen. Indien de effectieve werking bijvoorbeeld blijkt uit documentatie, kan de accountant besluiten die documentatie te inspecteren om controle-informatie over de effectieve werking te verkrijgen. Voor andere interne beheersingsmaatregelen is er evenwel mogelijk geen documentatie aanwezig of is deze niet relevant. Zo is het mogelijk dat er over de werking van sommige onderdelen van de interne beheersingsomgeving geen documentatie beschikbaar is, zoals over de wijze waarop bevoegdheden en verantwoordelijkheden worden toegekend, of over sommige interne beheersingsmaatregelen, zoals geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen. In dergelijke omstandigheden kan mogelijk controle-informatie over de effectieve werking worden verkregen door het verzoeken om inlichtingen in combinatie met controlewerkzaamheden, zoals waarneming of het gebruikmaken van auditsoftwaretoepassingen.

Omvang van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen

A28

Wanneer overtuigender controle-informatie nodig is met betrekking tot de effectiviteit van een interne beheersingsmaatregel, kan het passend zijn de omvang van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen te vergroten. Evenals ten aanzien van de mate waarin de accountant steunt op interne beheersingsmaatregelen, kan hij bij het bepalen van de omvang van de toetsingen van interne beheersingsmaatregelen onder meer het volgende in aanmerking nemen:

- de frequentie waarmee de entiteit de interne beheersingsmaatregel gedurende de periode heeft uitgevoerd;
- de tijdsduur tijdens de controleperiode waarin de accountant op de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen steunt;

[301] Standaard 315, paragraaf 33.

- de verwachte mate van afwijking van een interne beheersingsmaatregel;
- de relevantie en de betrouwbaarheid van de controle-informatie die moet worden verkregen in verband met de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregel op het niveau van beweringen;
- de mate waarin controle-informatie wordt verkregen uit andere toetsingen van interne beheersingsmaatregelen die op de bewering betrekking hebben.

Standaard 530[302] bevat verdere leidraden voor de omvang van de toetsing.

A29

Vanwege de inherente consistentie van geautomatiseerde gegevensverwerking behoeft het wellicht niet noodzakelijk te zijn om de omvang van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen betreffende een geautomatiseerde interne beheersingsmaatregel te vergroten. Van een geautomatiseerde interne beheersingsmaatregel kan worden verwacht dat deze consistent werkt tenzij in de IT applicatie (met inbegrip van tabellen, bestanden of andere permanente data die door de IT applicatie worden gebruikt) wijzigingen zijn geïmplementeerd. Nadat de accountant heeft vastgesteld dat de geautomatiseerde interne beheersingsmaatregel naar behoren werkt (hetgeen kan plaatsvinden op het moment dat deze interne beheersingsmaatregel voor het eerst is geïmplementeerd, of op elk ander moment), kan hij overwegen welke werkzaamheden moeten worden uitgevoerd om vast te stellen dat de interne beheersingsmaatregel effectief blijft werken. Dergelijke toetsingen kunnen onder meer het toetsen van de *general IT-controls* met betrekking tot de IT applicatie inhouden.

A29a

Evenzo kan de accountant toetsingen van interne beheersingsmaatregelen uitvoeren die inspelen op risico's op een afwijking van materieel belang in verband met de integriteit van de gegevens van de entiteit, de volledigheid en nauwkeurigheid van door het systeem van de entiteit gegenereerde rapporten of die inspelen op risico's op een afwijking van materieel belang waarvoor gegevensgerichte werkzaamheden alleen niet voldoende en geschikte controle-informatie kunnen verschaffen. Deze toetsingen van interne beheersingsmaatregelen kunnen toetsingen van general IT-controls omvatten die de aangelegenheden in paragraaf 10(a) behandelen. Wanneer dit het geval is, hoeft de accountant geen verdere toetsingen uit te voeren om controle-informatie over de aangelegenheden genoemd in paragraaf 10(a) te verkrijgen.

A29b

Wanneer de accountant vaststelt dat een general IT-control tekortschiet, kan de accountant de aard van het (de) gerelateerde risico('s) overwegen die voortkomen uit het gebruik van IT die zijn geïdentificeerd in overeenstemming met Standaard 315[303] om de basis te vormen voor de opzet van de aanvullende werkzaamheden van de accountant om in te spelen op het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang. Dergelijke werkzaamheden kunnen betrekking hebben op het bepalen of:

- Het (de) gerelateerde risico('s) die voortkomen uit IT hebben plaatsgevonden. Als gebruikers bijvoorbeeld ongeautoriseerde toegang hebben tot een IT applicatie (maar geen toegang hebben tot de systeemlogboeken die de toegang bijhouden of deze kunnen wijzigen), kan de accountant de systeemlogboeken inspecteren om controle-informatie te verkrijgen dat die gebruikers tijdens de periode geen toegang tot de IT-applicatie hebben gekregen;
- Er zijn alternatieve of overtollige *general IT-controls* of andere interne beheersingsmaatregelen die inspelen op het (de) gerelateerde risico('s) die voortkomen uit het gebruik van IT. Indien dit het geval is, kan de accountant dergelijke interne beheersingsmaatregelen identificeren (indien ze nog niet geïdentificeerd zijn) en daarom hun opzet evalueren, vaststellen dat ze zijn geïmplementeerd en hun effectieve werking toetsen. Als bijvoorbeeld een *general IT-control* met betrekking tot gebruikerstoegang tekortschiet, kan de entiteit een alternatieve interne beheersingsmaatregel hebben waarbij IT-management de toegangsrapporten van eindgebruikers tijdig beoordeelt. Er kunnen omstandigheden zijn waarin een *application control* kan inspelen op een risico dat voortvloeit uit het gebruik van IT. Dit kan wanneer de informatie die kan worden beïnvloed door de tekortschietende *general IT-control*, kan worden aangesloten met externe bronnen (bijvoorbeeld een bankafschrift) of interne bronnen die niet worden beïnvloed door de tekortschietende *general IT-control* (bijvoorbeeld een afzonderlijke IT-applicatie of gegevensbron).

Het toetsen van indirecte interne beheersingsmaatregelen

(Zie Par. 10(b))

A30

In sommige gevallen kan het noodzakelijk zijn controle-informatie te verkrijgen ter ondersteuning van de effectieve werking van indirecte beheersingsmaatregelen (b.v. *general IT-controls*). Zoals uitgelegd in de paragrafen A29 tot A29b, kunnen *general IT-controls* zijn geïdentificeerd in overeenstemming met Standaard 315 vanwege hun ondersteuning van de effectieve werking van geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen of vanwege hun ondersteuning bij het handhaven van de integriteit

[302] Standaard 530, *Het gebruiken van steekproeven bij een controle.*
[303] Standaard 315, paragraaf 26(c)(i).

van de informatie die wordt gebruikt in de financiële verslaggeving van de entiteit inclusief door het systeem gegenereerde rapporten. De vereiste in paragraaf 10(b) erkent dat de accountant mogelijk al bepaalde indirecte interne beheersingsmaatregelen heeft getoetst om de aangelegenheden genoemd in paragraaf 10(a) te adresseren.

A31

-

Timing van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen

Periode waarin op de interne beheersingsmaatregelen zal worden gesteund

(Zie Par. 11)

A32

Controle-informatie die alleen op een bepaald moment betrekking heeft, kan voldoende zijn voor het door de accountant beoogde doel, bijvoorbeeld het toetsen van de interne beheersingsmaatregelen betreffende de voorraadopname op de einddatum van de verslagperiode. Indien de accountant echter voornemens is gedurende een bepaalde periode op een interne beheersingsmaatregel te steunen, is het passender controles uit te voeren die het mogelijk maken controle-informatie te verschaffen die aantoont dat de interne beheersingsmaatregel op relevante momenten tijdens die periode effectief heeft gewerkt. Deze controles kunnen onder meer bestaan uit het toetsen van interne beheersingsmaatregelen in het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing te monitoren.

Gebruikmaken van controle-informatie die tijdens een tussentijdse periode is verkregen

(Zie Par. 12 (b))

A33

Relevante factoren bij het bepalen welke aanvullende controle-informatie moet worden verkregen over interne beheersingsmaatregelen die gedurende de periode na de tussentijdse periode hebben gewerkt, zijn onder meer:

- de significantie van de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen;
- de specifieke interne beheersingsmaatregelen die tijdens de tussentijdse periode werden getoetst, alsmede de belangrijke wijzigingen daarin sinds zij werden getoetst, waaronder wijzigingen in het informatiesysteem, in de processen en in het personeel;
- de mate waarin controle-informatie over de effectieve werking van die maatregelen is verkregen;
- de duur van het resterende deel van de periode;
- de mate waarin de accountant voornemens is de uitvoering van gegevensgerichte controlewerkzaamheden te beperken op basis van het steunen op interne beheersingsmaatregelen;
- de interne beheersingsomgeving.

A34

Aanvullende controle-informatie kan bijvoorbeeld worden verkregen door toetsingen van interne beheersingsmaatregelen uit te voeren voor het resterende deel van de periode, dan wel door te toetsen hoe de entiteit de interne beheersingsmaatregelen monitort.

Gebruikmaken van controle-informatie die tijdens vorige controles is verkregen

(Zie Par. 13)

A35

In sommige omstandigheden kan controle-informatie die bij vorige controles is verkregen controle-informatie verschaften wanneer de accountant controlewerkzaamheden uitvoert om de blijvende relevantie en betrouwbaarheid daarvan vast te stellen. Zo kan de accountant tijdens het uitvoeren van een vorige controle hebben vastgesteld dat een geautomatiseerde interne beheersingsmaatregel naar behoren werkte. De accountant kan vervolgens controle-informatie verkrijgen om vast te stellen of er in de geautomatiseerde interne beheersingsmaatregel wijzigingen zijn aangebracht die van invloed zijn op de doorlopende effectieve werking, bijvoorbeeld door het verzoeken om inlichtingen bij het management alsmede door logboeken te inspecteren teneinde vast te stellen welke interne beheersingsmaatregelen werden gewijzigd. Het overwegen van de controle-informatie over deze wijzigingen kan leiden tot een toe- of afname van de in de lopende periode te verkrijgen controle-informatie over de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen.

Interne beheersingsmaatregelen die zijn gewijzigd sinds vorige controles

(Zie Par. 14(a))

A36

Wijzigingen kunnen de relevantie en betrouwbaarheid van de bij vorige controles verkregen controle-informatie aantasten zodat hierop niet langer kan worden gesteund. Zo hebben wijzigingen in een systeem die een entiteit in staat stellen een nieuw verslag uit dit systeem te verkrijgen, waarschijnlijk geen invloed op de relevantie van de bij een vorige controle verkregen controle-informatie; een wijziging waardoor data op een andere manier worden gegroepeerd of berekend heeft hierop echter wel een invloed.

Interne beheersingsmaatregelen die niet zijn gewijzigd sinds vorige controles
(Zie Par. 14(b))
A37
De beslissing van de accountant om al dan niet te steunen op de controle-informatie die bij vorige controles is verkregen voor interne beheersingsmaatregelen die:
a. niet zijn gewijzigd nadat zij de laatste keer zijn getoetst; en
b. geen interne beheersingsmaatregelen vormen die erop gericht zijn een significant risico te beperken, is een kwestie van professionele oordeelsvorming. Bovendien is ook de tijdsduur die is verstreken tot het moment waarop dergelijke interne beheersingsmaatregelen opnieuw worden getoetst, een kwestie van professionele oordeelsvorming, hoewel op grond van paragraaf 14(b) is vereist dat deze toetsing ten minste één keer per drie jaar wordt uitgevoerd.

A38
In het algemeen geldt dat hoe groter het risico op een afwijking van materieel belang is, of hoe meer wordt gesteund op de interne beheersingsmaatregelen, des te korter naar alle waarschijnlijkheid de periode zal zijn, voor zover bestaande, die is verstreken sinds het moment van de laatste toetsing. Factoren die deze periode kunnen verkorten, of die ertoe leiden dat in het geheel niet wordt gesteund op de bij vorige controles verkregen controle-informatie, zijn onder meer:
- een tekortschietende interne beheersingsomgeving;
- een tekortkoming in het proces van monitoren van het systeem van interne beheersing van de entiteit;
- een significant handmatig element in de interne beheersingsmaatregelen;
- wijzigingen in de personeelsbezetting die een significante invloed hebben op de toepassing van de interne beheersingsmaatregelen;
- veranderende omstandigheden die wijzigingen in de interne beheersingsmaatregelen noodzakelijk maken;
- tekortschietende *general IT controls*.

A39
Indien de accountant voornemens is voor een aantal interne beheersingsmaatregelen op de bij vorige controles verkregen controle-informatie te steunen, verschaft het toetsen van een aantal van deze interne beheersingsmaatregelen gedurende elke controleperiode bevestigende informatie over de blijvende effectieve werking van de interne beheersingsomgeving. Dit levert een bijdrage aan de beslissing van de accountant of het passend is te steunen op de bij vorige controles verkregen controle-informatie.

Het evalueren van de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen
(Zie Par. 16–17)
A40
Een afwijking van materieel belang die door de werkzaamheden van de accountant wordt gedetecteerd, is een sterke aanwijzing van het bestaan van een significante tekortkoming in de interne beheersing.

A41
Het begrip effectiviteit van de werking van interne beheersingsmaatregelen erkent dat er enige deviaties kunnen optreden in de wijze waarop de interne beheersingsmaatregelen door de entiteit worden toegepast. Deviaties ten opzichte van de voorgeschreven interne beheersingsmaatregelen kunnen worden veroorzaakt door factoren als wijzigingen in de personeelsbezetting van belangrijke functies, significante seizoensgebonden fluctuaties in het aantal transacties en menselijke fouten. De gedetecteerde mate waarin wordt afgeweken, met name in vergelijking met de verwachte mate, kan een aanwijzing zijn dat niet kan worden gesteund op de interne beheersingsmaatregel, om het risico op het niveau van beweringen terug te brengen naar het niveau dat door de accountant was ingeschat.

Gegevensgerichte controles
(Zie Par. 18)
A42
Op grond van paragraaf 18 wordt vereist dat de accountant gegevensgerichte controles opzet en uitvoert voor elk van de van materieel belang zijnde transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen. Voor significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen zijn mogelijk al gegevensgerichte werkzaamheden uitgevoerd, omdat paragraaf 6 van de accountant vereist dat de accountant verdere controlewerkzaamheden opzet en uitvoert die inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen. Dienovereenkomstig moeten gegevensgerichte werkzaamheden worden opgezet en uitgevoerd in overeenstemming met paragraaf 18:
- Wanneer de verdere controlewerkzaamheden voor significante transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen, opgezet en uitgevoerd in overeenstemming met paragraaf 6, geen gegevensgerichte werkzaamheden omvatten; of
- Voor elke transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting die geen significante transactiestroom,

rekeningsaldo of toelichting is, maar die als van materieel belang is geïdentificeerd in overeenstemming met Standaard 315.[304]

- Dit vereiste geeft weer dat:
  a. de risico-inschatting door de accountant een kwestie van oordeelsvorming is, waardoor het dus mogelijk is dat niet alle risicos op een afwijking van materieel belang worden geïdentificeerd; en
  b. er inherente beperkingen zijn met betrekking tot de interne beheersingsmaatregelen, waaronder doorbreken daarvan door het management.

A42a
Niet alle beweringen binnen een materiële transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting moeten worden getoetst. Bij het opzetten van de uit te voeren gegevensgerichte werkzaamheden kan de overweging van de accountant van de bewering(en) waarin, indien een afwijking zou voorkomen, een redelijke mogelijkheid bestaat dat de afwijking van materieel belang is, helpen bij het identificeren van de passende aard, timing en omvang van de uit te voeren werkzaamheden.

Aard en omvang van gegevensgerichte controles
A43
Afhankelijk van de omstandigheden kan de accountant besluiten dat:

- het uitvoeren van alleen gegevensgerichte cijferanalyses voldoende zal zijn om het controlerisico tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer de risico-inschatting door de accountant wordt onderbouwd door controle-informatie die uit toetsingen van interne beheersingsmaatregelen is verkregen;
- alleen detailcontroles geschikt zijn;
- een combinatie van gegevensgerichte cijferanalyses en detailcontroles het beste is om op de ingeschatte risico's in te spelen.

A44
In het algemeen kunnen gegevensgerichte cijferanalyses beter worden gebruikt ten aanzien van grote aantallen transacties die min of meer voorspelbaar zijn in de tijd. Standaard 520[305] stelt vereisten vast en verschaft leidraden voor de uitvoering van cijferanalyses tijdens een controle.
A45
De inschatting van het risico of de aard van de bewering is van belang voor het opzetten van detailcontroles. Detailcontroles betreffende de beweringen 'bestaan' en 'voorkomen' zouden kunnen inhouden dat een selectie wordt gemaakt uit elementen die in een in de financiële overzichten opgenomen bedrag zijn begrepen en dat de daarop betrekking hebbende controle-informatie wordt verkregen. Aan de andere kant kunnen detailcontroles betreffende de bewering 'volledigheid' inhouden dat een selectie wordt gemaakt uit elementen waarvan wordt verwacht dat zij in het desbetreffende in de financiële overzichten opgenomen bedrag zijn begrepen en dat wordt onderzocht of dit inderdaad het geval is.
A46
Omdat bij de inschatting van het risico op een afwijking van materieel belang rekening wordt gehouden met de interne beheersingsmaatregelen die de accountant van plan is om te toetsen, moet de omvang van de gegevensgerichte controles mogelijk worden vergroot wanneer de uitkomsten uit de toetsingen van interne beheersingsmaatregelen onbevredigend zijn. Het vergroten van de omvang van een controlemaatregel is echter alleen passend als deze controlemaatregel zelf relevant is voor het specifieke risico.
A47
Bij het opzetten van detailcontroles wordt de omvang van de te toetsen elementen gewoonlijk uitgedrukt in termen van de steekproefomvang. Andere aangelegenheden zijn daarbij echter ook relevant, waaronder de vraag of het effectiever is andere selectiemethoden gericht op toetsing te hanteren. Standaard 500 verschaft hierover aanvullende leidraden.[306]

Overwegen of werkzaamheden inzake externe bevestiging moeten worden uitgevoerd
(Zie Par. 19)
A48
Werkzaamheden inzake externe bevestiging zijn veelal relevant bij beweringen geassocieerd met rekeningsaldi en de elementen daarvan, maar behoeven niet tot deze elementen te worden beperkt. Zo is het mogelijk dat de accountant verzoekt om externe bevestiging van de voorwaarden van overeenkomsten, contracten of transacties afgesloten tussen een entiteit en andere partijen. Werkzaamheden inzake externe bevestiging kunnen tevens worden uitgevoerd om controle-informatie te verkrijgen over het niet vervuld zijn van bepaalde voorwaarden. Zo kan een verzoek specifiek de bevestiging nastreven dat er geen nevenovereenkomsten bestaan die relevant kunnen zijn voor de

[304] Standaard 315, paragraaf 36.
[305] Standaard 520, *Cijferanalyses*.
[306] Standaard 500, *Controle-informatie*, paragraaf 10.

afgrenzingsbewering voor de opbrengsten van een entiteit. Andere situaties waarin werkzaamheden inzake externe bevestigingen relevante controle-informatie kunnen verschaffen bij het inspelen op ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang zijn onder meer:

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

A49

Hoewel externe bevestigingen relevante controle-informatie voor bepaalde beweringen kunnen verschaffen, bestaan er beweringen waarvoor externe bevestigingen minder relevante controle-informatie verschaffen. Zo verschaffen externe bevestigingen minder relevante controle-informatie met betrekking tot de inbaarheid van rekeningsaldi van handelsvorderingen dan voor het bestaan daarvan.

A50

De accountant kan vaststellen dat werkzaamheden inzake externe bevestigingen die met een bepaald doel zijn uitgevoerd, de gelegenheid bieden om controle-informatie over andere aangelegenheden te verkrijgen. Zo omvatten bevestigingsverzoeken voor bankrekeningsaldi vaak verzoeken om informatie die relevant is voor andere beweringen in de financiële overzichten. Dergelijke overwegingen kunnen een invloed uitoefenen op de beslissing van de accountant over de vraag of werkzaamheden inzake externe bevestigingen zullen worden uitgevoerd.

A51

Factoren die een hulpmiddel kunnen vormen voor de accountant bij het bepalen of werkzaamheden inzake externe bevestigingen als gegevensgerichte controlewerkzaamheden moeten worden uitgevoerd, zijn onder meer:

- de kennis van de bevestigende partij van het object van onderzoek – antwoorden kunnen betrouwbaarder zijn indien zij worden verstrekt door een persoon bij de bevestigende partij die over de benodigde kennis beschikt van de informatie die het voorwerp van de bevestiging uitmaakt;
    - de mogelijkheid of de bereidheid van de beoogde bevestigende partij om een antwoord te verstrekken – zo is het mogelijk dat de bevestigende partij:
    - de verantwoordelijkheid voor het antwoorden op een bevestigingsverzoek niet aanvaardt;
    - van mening is dat het verstrekken van een antwoord te duur of te tijdrovend is;
    - zich zorgen maakt over de mogelijke juridische aansprakelijkheid die uit het verstrekken van een antwoord resulteert;
    - verantwoording aflegt voor transacties die luiden in verschillende valuta; of
    - actief is in een omgeving waarin het antwoorden op een verzoek tot bevestiging geen significant aspect van de dagelijkse activiteiten uitmaakt.

In dergelijke situaties is het mogelijk dat bevestigende partijen geen antwoord verstrekken, op informele wijze antwoorden of het gebruik dat van het antwoord wordt gemaakt, trachten te beperken.

- de objectiviteit van de beoogde bevestigende partij – indien de bevestigende partij een verbonden partij is van de entiteit, kunnen antwoorden op verzoeken tot bevestigingen minder betrouwbaar zijn.

Gegevensgerichte controles met betrekking tot het proces van het opstellen van de financiële overzichten

(Zie Par. 20)

A52

De aard en ook de omvang van de gegevensgerichte werkzaamheden van de accountant met betrekking tot het proces van het opstellen van de financiële overzichten zijn afhankelijk van de aard en complexiteit van het proces van financiële verslaggeving van de entiteit en de daarmee samenhangende risico's op een afwijking van materieel belang.

Gegevensgerichte controles die inspelen op significante risicos

(Zie Par. 21)

A53

Paragraaf 21 van deze Standaard vereist van de accountant dat deze gegevensgerichte controles uitvoert die specifiek inspelen op de risico's die hij als significant heeft aangemerkt. Controle-informatie in de vorm van externe bevestigingen die rechtstreeks door de accountant van passende bevestigende partijen wordt verkregen, vormt voor de accountant een hulpmiddel bij het verkrijgen van controle-informatie met het betrouwbaarheidsniveau dat de accountant nodig heeft om in te

spelen op significante risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten. Indien de accountant bijvoorbeeld constateert dat het management onder druk staat om aan winstverwachtingen te voldoen, kan er een risico zijn dat het management het opnemen van opbrengsten te hoog voorstelt door ten onrechte reeds winst op te nemen uit hoofde van verkoopovereenkomsten met voorwaarden die slechts een latere winstopname toestaan, dan wel door te factureren voorafgaand aan de verzending. In deze omstandigheden kan de accountant bijvoorbeeld werkzaamheden inzake externe bevestigingen opzetten, niet alleen om de openstaande saldi te bevestigen, maar ook om de details van de verkoopovereenkomsten, met inbegrip van de datum, de mogelijkheden van retourneren en de leveringsvoorwaarden te bevestigen. Bovendien kan de accountant het nuttig achten om dergelijke werkzaamheden inzake externe bevestigingen aan te vullen met het verzoeken om inlichtingen over wijzigingen in de verkoopovereenkomsten en de leveringsvoorwaarden bij personeelsleden binnen de entiteit die niet bij de financiële activiteiten zijn betrokken. Gegevensgerichte controles met betrekking tot significante risico's worden meestal zodanig opgezet dat zij zeer betrouwbare controle-informatie opleveren.

Timing van gegevensgerichte controles
(Zie Par. 22–23)
A54
In de meeste gevallen verschaft controle-informatie uit gegevensgerichte controles die in het kader van vorige controles zijn verricht, weinig of geen controle-informatie voor de lopende periode. Er zijn echter uitzonderingen. Zo is het mogelijk dat een in het kader van een voorgaande controle verkregen standpunt van een juridisch raadgever met betrekking tot de structuur van een securitisatie waarin geen wijzigingen zijn opgetreden, relevant is voor de lopende periode. In dergelijke gevallen kan het passend zijn controle-informatie uit gegevensgerichte controles die in het kader van een vorige controle zijn verricht, te gebruiken indien die controle-informatie en het object van onderzoek niet wezenlijk zijn gewijzigd en indien controlewerkzaamheden worden uitgevoerd om de blijvende relevantie gedurende de lopende periode vast te stellen.

Gebruikmaken van controle-informatie die gedurende een tussentijdse periode is verkregen
(Zie Par. 22)
A55
In sommige situaties kan de accountant bepalen dat het effectief is op een tussentijdse datum gegevensgerichte controlewerkzaamheden uit te voeren, en informatie inzake het saldo aan het einde van de verslagperiode te vergelijken met en af te stemmen op de vergelijkbare informatie met betrekking tot de tussentijdse datum, teneinde:
a. bedragen te identificeren die ongebruikelijk lijken;
b. deze bedragen te onderzoeken; en
c. gegevensgerichte cijferanalyses of detailcontroles uit te voeren met betrekking tot de tussenliggende periode.

A56
Het uitvoeren van tussentijdse gegevensgerichte controlewerkzaamheden zonder het uitvoeren van aanvullende controlewerkzaamheden op een later tijdstip verhoogt het risico dat eventuele afwijkingen die op de einddatum van de verslagperiode bestaan, niet door de accountant worden gedetecteerd. Dit risico wordt groter naarmate het resterende deel van de periode langer is. Factoren zoals hieronder vermeld kunnen van invloed zijn op de beslissing om al dan niet gegevensgerichte controles op een tussentijdse datum uit te voeren:
- de interne beheersingsomgeving en andere interne beheersingsmaatregelen;
- het op een later moment beschikbaar zijn van informatie die de accountant nodig heeft om zijn werkzaamheden te kunnen uitvoeren;
- het doel van de gegevensgerichte controle;
- het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang;
- de aard van de transactiestroom of het rekeningsaldo en de daarmee verband houdende beweringen;
- de mate waarin de accountant in staat is passende gegevensgerichte controlewerkzaamheden, dan wel gegevensgerichte controlewerkzaamheden in combinatie met toetsingen van interne beheersingsmaatregelen, uit te voeren die betrekking hebben op het resterende deel van de periode teneinde het risico terug te brengen dat afwijkingen die mogelijk op de einddatum van de verslagperiode bestaan, niet worden gedetecteerd.

A57
Onderstaande factoren kunnen van invloed zijn op het al dan niet uitvoeren van gegevensgerichte cijferanalyses met betrekking tot de periode tussen de tussentijdse datum en de einddatum van de verslagperiode:
- de vraag of de desbetreffende transactiestromen of rekeningsaldi aan het einde van de periode redelijk voorspelbaar zijn voor wat betreft bedrag, relatief belang en samenstelling;
- de vraag of de procedures die de entiteit hanteert voor het analyseren en corrigeren van dergelijke

transactiestromen of rekeningsaldi op tussentijdse momenten en voor het tot stand brengen van goede afgrenzingsprocedures passend zijn;
- de vraag of het informatiesysteem informatie over de eindsaldi en de transacties in het resterende deel van de periode zal opleveren die onderzoek mogelijk maakt naar:
  a. significante ongebruikelijke transacties of boekingen (met inbegrip van die op of rond de einddatum van de verslagperiode);
  b. andere oorzaken van significante fluctuaties of verwachte fluctuaties, die niet zijn opgetreden; en
  c. veranderingen in de samenstelling van de transactiestromen of de rekeningsaldi.

Afwijkingen die op een tussentijdse datum zijn gedetecteerd
(Zie Par. 23)
A58
Wanneer de accountant besluit dat de geplande aard, timing en omvang van de gegevensgerichte controlewerkzaamheden die op het resterende gedeelte van de verslagperiode betrekking hebben, moeten worden aangepast als gevolg van onverwachte afwijkingen die op een tussentijdse datum zijn gedetecteerd, kunnen dergelijke aanpassingen een uitbreiding of een herhaling aan het einde van de verslagperiode inhouden van de werkzaamheden die op de tussentijdse datum zijn uitgevoerd.

Adequaatheid van de presentatie en van de in de financiële overzichten
(Zie Par. 24)
A59
Het evalueren van de juiste presentatie, rangschikking en inhoud van de financiële overzichten omvat bijvoorbeeld overwegingen van de gebruikte terminologie zoals vereist door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, de mate van verstrekte detaillering samenvoeging en opsplitsing van bedragen alsmede de grondslagen van de gepresenteerde bedragen.

Evaluatie van de toereikendheid en geschiktheid van de controle-informatie
(Zie Par. 25, 26 en 27)
A60
Een controle van de financiële overzichten is een cumulatief en iteratief proces. Tijdens de uitvoering van de geplande controlewerkzaamheden kan de verkregen controle-informatie de accountant ertoe brengen de aard, timing of omvang van andere geplande werkzaamheden aan te passen. Er kan informatie onder zijn aandacht komen die significant verschilt van de informatie waarop de risico-inschatting was gebaseerd. Bijvoorbeeld:
- de omvang van de afwijkingen die de accountant door het uitvoeren van gegevensgerichte controles detecteert, kan zijn oordeelsvorming betreffende de risico-inschattingen wijzigen en kan een aanwijzing zijn voor een significante tekortkoming in de interne beheersing;
- de accountant kan zich bewust worden van tegenstrijdigheden in de administratieve vastleggingen, dan wel tegenstrijdige of ontbrekende controle-informatie;
- cijferanalyses die in het stadium van de algehele beoordeling van de controle worden uitgevoerd, kunnen duiden op een voorheen niet gedetecteerd risico op een afwijking van materieel belang;

In dergelijke omstandigheden kan de accountant genoodzaakt zijn de geplande controlewerkzaamheden te heroverwegen, op grond van het opnieuw bestuderen van de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang en het effect op de significante transactiestromen, rekeningsaldi, toelichtingen en daarmee verband houdende relevante beweringen. Standaard 315 bevat verdere leidraden voor het herzien door de accountant van de risico-inschatting.[307]
A61
De accountant kan er niet van uitgaan dat een geval van fraude of van een fout een geïsoleerde gebeurtenis is. Daarom is de afweging van de wijze waarop het detecteren van een afwijking invloed heeft op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang, belangrijk voor de vraag of de inschatting nog steeds van toepassing is.
A62
De oordeelsvorming van de accountant ten aanzien van het voldoende en geschikt zijn van de controle-informatie wordt onder meer beïnvloed door de volgende factoren:
- de significantie van een mogelijke afwijking in de bewering en de waarschijnlijkheid dat deze afzonderlijk of gezamenlijk met andere mogelijke afwijkingen een effect van materieel belang heeft op de financiële overzichten;
- de effectiviteit van de reacties van het management en van de interne beheersingsmaatregelen om op de risico's in te spelen;
- de bij vorige controles opgedane ervaring met soortgelijke mogelijke afwijkingen;
- de resultaten van uitgevoerde controlewerkzaamheden, met inbegrip van de vraag of dergelijke werkzaamheden specifieke fraudegevallen of fouten aan het licht brachten;

[307] Standaard 315, paragraaf 53.

- de herkomst en de betrouwbaarheid van de beschikbare informatie;
- het overtuigende karakter van de controle-informatie;
- het inzicht in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en haar systeem van interne beheersing.

Documentatie
(Zie Par. 28)
A63
De vorm en omvang van controledocumentatie is een kwestie van professionele oordeelsvorming en wordt mede bepaald door de aard, omvang en complexiteit van de entiteit en haar systeem van interne beheersing, de informatie die vanuit de entiteit ter beschikking staat, en de controlemethodologie en -technieken die bij de controle zijn gehanteerd.

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

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard
1
Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant van de gebruiker voor het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie wanneer een gebruikende entiteit gebruik maakt van de diensten van één of meer serviceorganisaties. Het weidt in het bijzonder uit over hoe de accountant van de gebruiker Standaard 315[308] en Standaard 330[309] toepast bij het verwerven van een inzicht in de gebruikende entiteit, met inbegrip van het systeem van interne beheersing van de entiteit dat relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten, dat voldoende is voor het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang en voor het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden die op die risico's inspelen, op te zetten en uit te voeren.
2
Veel entiteiten besteden aspecten van hun bedrijfsvoering uit aan organisaties die diensten verlenen variërend van de uitvoering van een specifieke taak onder de leiding van de entiteit tot de vervanging van volledige bedrijfsonderdelen of bedrijfsfuncties van de entiteit, zoals de fiscale compliance functie. Veel van de diensten die door dergelijke organisaties worden verleend, vormen een integrerend onderdeel van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit; niet al deze diensten zijn echter relevant voor de controle.
3
Diensten die door een serviceorganisatie worden verleend, zijn relevant voor de controle van de financiële overzichten van een gebruikersorganisatie wanneer die diensten, en de desbetreffende interne beheersingsmaatregelen, deel uitmaken van het informatiesysteem van de gebruikersorganisatie dat relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten. De meeste interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie zijn waarschijnlijk onderdeel van het informatiesysteem van de entiteit dat relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten, of andere daarop betrekking hebbende interne beheersingsmaatregelen zoals de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de bescherming van activa. De diensten van een serviceorganisatie maken deel uit van het informatiesysteem van een gebruikersorganisatie, indien zij invloed hebben op een of meer van de volgende aspecten:
a. hoe informatie met betrekking tot significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen door het informatiesysteem van de gebruikersorganisatie verwerkt wordt, hetzij handmatig of met behulp van IT, en of deze is verkregen binnen of buiten het grootboek en subgrootboeken. Dit omvat wanneer de diensten van de serviceorganisatie invloed hebben op hoe;
    i. Transacties van de gebruikersorganisatie worden geïnitieerd en hoe informatie daarover wordt vastgelegd, verwerkt, waar nodig gecorrigeerd en opgenomen in het grootboek en gerapporteerd in de financiële overzichten; en
    ii. Informatie over gebeurtenissen of omstandigheden, anders dan transacties, door de gebruikersorganisatie wordt vastgelegd, verwerkt en toegelicht in de financiële overzichten.
b. administratieve vastleggingen, specifieke in de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie opgenomen rekeningen en andere onderbouwende vastleggingen met betrekking tot de informatiestromen in paragraaf 3(a);
c. het proces van financiële verslaggeving dat wordt gebruikt om de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie op te stellen uit de vastleggingen die beschreven zijn in paragraaf 3(b), met inbegrip van, indien het betrekking heeft op toelichtingen en schattingen met betrekking tot

[308] Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten.*
[309] Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's.*

significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen; en
d. de IT-omgeving van de entiteit relevant voor (a) en (c) hierboven.

4

De aard en de omvang van de werkzaamheden die de accountant van de gebruikersorganisatie moet uitvoeren met betrekking tot de door een serviceorganisatie verleende diensten, zijn afhankelijk van de aard en de significantie van die diensten voor de gebruikersorganisatie en van de relevantie van die diensten voor de controle.

5

Deze Standaard is niet van toepassing op diensten van financiële instellingen die beperkt blijven tot het verwerken, op een bij die financiële instelling door de entiteit aangehouden rekening, van transacties die specifiek door de entiteit worden geautoriseerd, zoals het verwerken van transacties op de lopende rekening door een bank of het verwerken van effectentransacties door een effectenmakelaar. Deze Standaard is ook niet van toepassing op de controle van transacties die voortvloeien uit eigendomsbelangen in andere entiteiten zoals maatschappen, vennootschappen en joint ventures, wanneer de eigendomsbelangen administratief zijn verwerkt en aan de belanghebbenden zijn gemeld.

Ingangsdatum

6

Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstellingen

7

De doelstellingen van de accountant van de gebruikersorganisatie, wanneer die gebruikersorganisatie gebruikmaakt van de diensten van een serviceorganisatie zijn:

a. het verwerven van een inzicht in de aard en de significantie van de door de serviceorganisatie verleende diensten en in het effect ervan op het systeem van interne beheersing van de gebruikersorganisatie, dat een geschikte basis verschaft voor de identificatie en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang; en
b. het opzetten en uitvoeren van controlewerkzaamheden die op die risico's inspelen.

Definities

8

Voor de toepassing van de Standaarden hebben onderstaande termen de volgende betekenis:

a. *aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de gebruikersorganisatie* – interne beheersingsmaatregelen waarvan de serviceorganisatie, bij het opzetten van de dienst, aanneemt dat zij door de gebruikersorganisaties zullen worden geïmplementeerd en die, indien noodzakelijk om de interne beheersingsdoelstellingen te bereiken, in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld.

b. *rapport over de beschrijving en de opzet van interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie (in deze Standaard 402 'type 1 rapport' genoemd)* – Een rapport dat bestaat uit:

1. een door het management van de serviceorganisatie opgestelde beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie, van de interne beheersingsdoelstellingen en de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen die op een gegeven datum opgezet en geïmplementeerd zijn; en
2. een rapport van de accountant van de serviceorganisatie dat ertoe strekt een redelijke mate van zekerheid te verschaffen en waarin hij zijn oordeel geeft over de beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie, van de interne beheersingsdoelstellingen en de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen en over de geschiktheid van de opzet van de interne beheersingsmaatregelen voor het bereiken van de gespecificeerde interne beheersingsdoelstellingen.

c. *rapport over de beschrijving, opzet en werking van interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie (in deze Standaard 402 'type 2rapport' genoemd)* – Een rapport dat bestaat uit:

1. een door het management van de serviceorganisatie opgestelde beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie, van de interne beheersingsdoelstellingen en de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen, de opzet en de implementatie ervan op een gegeven datum of gedurende een gegeven periode, en in bepaalde gevallen de effectieve werking ervan gedurende een gegeven periode; en
2. een rapport van de accountant van de serviceorganisatie dat ertoe strekt een redelijke mate van zekerheid te verschaffen en waarin hij:
   a. zijn oordeel geeft over de beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie, van de interne beheersingsdoelstellingen en de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen, over de geschiktheid van de opzet van de interne beheersingsmaatregelen voor het bereiken van de gespecificeerde interne beheersingsdoelstellingen alsmede over de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen; en
   b. een beschrijving geeft van de toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen die hij heeft verricht en de resultaten daarvan.

d. *accountant van de serviceorganisatie* – Een accountant die, op verzoek van de serviceorganisatie, een assurancerapport uitbrengt over de interne beheersingsmaatregelen van die organisatie.

e. *serviceorganisatie* – Een derde organisatie (of onderdeel van een derde organisatie) die diensten verleent aan gebruikersorganisaties, welke diensten deel uitmaken van het voor de financiële verslaggeving relevante informatiesysteem van die gebruikersorganisaties.
f. *systeem van een serviceorganisatie* – De beleidslijnen en procedures die door de serviceorganisatie zijn opgezet, geïmplementeerd en onderhouden om gebruikersorganisaties de diensten te verlenen die door het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie worden omvat.
g. *subserviceorganisatie* – Een serviceorganisatie die door een andere serviceorganisatie wordt gebruikt sommige diensten uit te voeren die aan gebruikersorganisaties worden verleend, welke diensten deel uitmaken van het voor de financiële verslaggeving relevante informatiesysteem van die gebruikersorganisaties.
h. *accountant van de gebruikersorganisatie* – Een accountant die de financiële overzichten van een gebruikersorganisatie controleert en daarover verslag uitbrengt.
i. *gebruikersorganisatie* – Een entiteit die gebruikmaakt van een serviceorganisatie en waarvan de financiële overzichten worden gecontroleerd.

Vereisten

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

9

Bij het verwerven van inzicht in de gebruikersorganisatie overeenkomstig Standaard 315[310] dient de accountant van de gebruikersorganisatie inzicht te verwerven in de wijze waarop die organisatie bij haar activiteiten gebruikmaakt van de diensten van een serviceorganisatie, waaronder: (Zie Par. A1, A2)

a. de aard van de diensten die door de serviceorganisatie worden verleend en de significantie van die diensten voor de gebruikersorganisatie, met inbegrip van het effect ervan op de interne beheersing van de gebruikersorganisatie; (Zie Par. A3, A4 en A5)
b. de aard en de materialiteit van de verwerkte transacties, rekeningen of financiële verslaggevingsprocessen waarop de serviceorganisatie invloed heeft; (Zie Par. A6)
c. de mate waarin er interactie bestaat tussen de activiteiten van de serviceorganisatie en die van de gebruikersorganisatie; en (Zie Par. A7)
d. de aard van de relatie tussen de gebruikersorganisatie en de serviceorganisatie, met inbegrip van de relevante contractuele voorwaarden betreffende de door de serviceorganisatie uitgevoerde werkzaamheden. (Zie Par. A8, A9, A10 en A11)

10

Bij het verwerven van inzicht in het systeem van interne beheersing van de entiteit overeenkomstig Standaard 315 dient de accountant van de gebruikersorganisatie interne beheersingsmaatregelen in de component 'interne beheersingsactiviteiten'[311] te identificeren bij de gebruikersorganisatie vanuit degenen die betrekking hebben op de door de serviceorganisatie verleende diensten, met inbegrip van de maatregelen die worden toegepast op de door de serviceorganisatie verwerkte transacties, hun opzet te evalueren en te bepalen of ze geïmplementeerd zijn.[312] (Zie Par. A12, A13 en A14)

11

De accountant van de gebruikersorganisatie dient te bepalen of er een toereikend inzicht is verworven in de aard en significantie van de door de serviceorganisatie verleende diensten en het effect ervan op het systeem van interne beheersing van de gebruikersorganisatie, dat een geschikte basis biedt om de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten.

12

Wanneer de accountant van de gebruikersorganisatie geen toereikend inzicht kan verwerven via de gebruikersorganisatie, dient hij dit inzicht te verwerven via een of meer van de volgende werkzaamheden:

a. het verkrijgen van een type 1- of type 2-rapport, indien beschikbaar;
b. het opnemen van contact met de serviceorganisatie, via de gebruikersorganisatie, om specifieke informatie te verkrijgen;
c. het bezoeken van de serviceorganisatie en het uitvoeren van werkzaamheden die de noodzakelijke informatie zullen verschaffen over de relevante interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie; of
d. het gebruikmaken van een andere accountant om werkzaamheden te laten uitvoeren die de noodzakelijke informatie zullen verschaffen over interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie. (Zie Par. A15, A16, A17, A18, A19 en A20)

[310] Standaard 315, paragraaf 11.
[311] Standaard 315, paragraaf 26(a).
[312] Standaard 315, paragraaf 26(d).

Gebruik van een type 1- of type 2-rapport door de accountant van de gebruikersorganisatie om zijn inzicht in de serviceorganisatie te ondersteunen

13

Bij het bepalen of de controle-informatie in een type 1- of type 2-rapport voldoende en geschikt is, dient de accountant van de gebruikersorganisatie ervan overtuigd te zijn dat:

a. de accountant van de serviceorganisatie vakbekwaam is en onafhankelijk van de serviceorganisatie; en
b. de standaarden op basis waarvan het type 1- of type 2-rapport is uitgebracht, adequaat zijn. (Zie Par. A21)

14

Wanneer de accountant van de gebruiker van plan is om een type 1- of type 2-rapport te gebruiken als controle-informatie teneinde het inzicht van de accountant in de opzet en het bestaan van interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie te ondersteunen, dient hij:

a. te evalueren of de beschrijving en de opzet van de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie van een datum zijn of voor een periode gelden die passend is voor zijn doeleinden;
b. te evalueren of de informatie in het rapport voldoende en geschikt is om inzicht te verwerven in interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie; en
c. te bepalen of de aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de gebruikersorganisatie die door de serviceorganisatie zijn vermeld, relevant zijn voor de gebruikersorganisatie en, zo ja, inzicht te verwerven wat betreft vraag of de gebruikersorganisatie dergelijke interne beheersingsmaatregelen heeft opgezet en geïmplementeerd. (Zie Par. A22, A23)

Manieren om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang

15

Bij het inspelen op ingeschatte risico's overeenkomstig Standaard 330 dient de accountant van de gebruikersorganisatie:

a. te bepalen of er voldoende en geschikte controle-informatie over de relevante in de financiële overzichten opgenomen beweringen beschikbaar is op basis van vastleggingen bij de gebruikersorganisatie; en, zo niet,
b. verdere controlewerkzaamheden uit te voeren om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen dan wel gebruik te maken van een andere accountant om die werkzaamheden namens hem bij de serviceorganisatie te laten uitvoeren. (Zie Par. A24, A25, A26, A27 en A28A28)

Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen

16

Wanneer de accountant van de gebruikersorganisatie in zijn risico-inschatting de verwachting uitspreekt dat de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie effectief werken, dient hij controle-informatie over de effectieve werking van die interne beheersingsmaatregelen te verkrijgen via een of meer van de volgende werkzaamheden:

a. het verkrijgen van een type 2-rapport, indien beschikbaar;
b. het verrichten van passende toetsingen op interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie; of
c. het gebruikmaken van een andere accountant om namens hem toetsingen op interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie te laten verrichten. (Zie Par. A29 en A30)

Gebruik van een type 2-rapport als controle-informatie voor de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie

17

Indien de accountant van de gebruikersorganisatie overeenkomstig paragraaf 16(a) van plan is een type 2-rapport te gebruiken als controle-informatie voor de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie, dient hij na te gaan of het rapport van de accountant van de serviceorganisatie voldoende en geschikte controle-informatie verschaft over de effectiviteit van de interne beheersingsmaatregelen om zijn risico-inschatting te ondersteunen, door:

a. te evalueren of de beschrijving, de opzet en de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie van een datum zijn of voor een periode gelden die passend is voor zijn doeleinden;
b. te bepalen of de aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de gebruikersorganisatie die door de serviceorganisatie zijn vermeld, relevant zijn voor de gebruikersorganisatie en, zo ja, inzicht te verwerven in de vraag of de gebruikersorganisatie dergelijke interne beheersingsmaatregelen heeft opgezet en geïmplementeerd en, zo ja, de effectieve werking ervan te toetsen;
c. te evalueren of de periode waarop de toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen betrekking hebben adequaat is en de tijd te evalueren die is verstreken sinds het verrichten van de toetsingen; en
d. te evalueren of de door de accountant van de serviceorganisatie verrichte toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen en de resultaten daarvan, zoals die in diens rapport zijn beschre-

ven, relevant zijn voor de beweringen in de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie en of zij voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen om zijn risico-inschatting te ondersteunen. (Zie Par. A31, A32, A33, A34, A35, A36, A37, A38 en A39)

Type 1- en type 2-rapporten waarin de diensten van een subserviceorganisatie worden uitgesloten
18
Indien de accountant van de gebruikersorganisatie van plan is gebruik te maken van een type 1- of type 2-rapport waarin de diensten van een subserviceorganisatie worden uitgesloten en die diensten zijn relevant voor de controle van de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie, dient hij de vereisten van deze Standaard toe te passen met betrekking tot de door de subserviceorganisatie verleende diensten. (Zie Par. A40)

Fraude, niet-naleving van wet- en regelgeving en niet-gecorrigeerde afwijkingen met betrekking tot activiteiten bij de serviceorganisatie
19
De accountant van de gebruikersorganisatie dient bij het management van deze organisatie inlichtingen in te winnen over de vraag of de serviceorganisatie haar melding heeft gedaan, dan wel of zij anderszins kennis heeft, van fraude, niet-naleving van wet- en regelgeving of niet-gecorrigeerde afwijkingen die op de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie van invloed zijn. De accountant van de gebruikersorganisatie dient te evalueren op welke wijze dergelijke aangelegenheden invloed hebben op de aard, timing en omvang van zijn verdere controlewerkzaamheden, met inbegrip van het effect op zijn conclusies en op zijn controleverklaring. (Zie Par. A41)

Rapportage door de accountant van de gebruikersorganisatie
20
De accountant van de gebruikersorganisatie dient het oordeel in zijn controleverklaring overeenkomstig Standaard 705[313] aan te passen indien hij niet in staat is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de diensten die door de serviceorganisatie worden verleend en die relevant zijn voor de controle van de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie. (Zie Par. A42)
21
De accountant van de gebruikersorganisatie dient in zijn controleverklaring waarin een goedkeurend oordeel is opgenomen, niet naar de door een accountant van een serviceorganisatie uitgevoerde werkzaamheden te verwijzen, tenzij dit wordt vereist door wet- of regelgeving. Wanneer een dergelijke verwijzing door wet- en regelgeving wordt vereist, dient de accountant van de gebruikersorganisatie in zijn controleverklaring te vermelden dat die verwijzing niets afdoet aan zijn verantwoordelijkheid voor zijn controleoordeel. (Zie Par. A43)
22
Wanneer een verwijzing naar de door een accountant van een serviceorganisatie uitgevoerde werkzaamheden relevant is voor een inzicht in een aanpassing van het oordeel van de accountant van de gebruikersorganisatie, dient de accountant van de gebruikersorganisatie in zijn controleverklaring te vermelden dat die verwijzing niets afdoet aan zijn verantwoordelijkheid voor dat oordeel. (Zie Par. A44)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

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

Bronnen van informatie
(Zie Par. 9)
A1
Informatie over de aard van de door een serviceorganisatie verleende diensten kan uit een breed scala aan bronnen worden verkregen, zoals:
- gebruikershandleidingen;
- systeemoverzichten;
- technische handleidingen;
- het contract of de servicelevel-agreement tussen de gebruikersorganisatie en de serviceorganisatie;
- rapporten van serviceorganisaties, de interne auditfunctie of regelgevende of toezichthoudende instanties over interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie;
- rapporten van de accountant van de serviceorganisatie, met inbegrip van managementletters, indien beschikbaar.

[313] Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*, paragraaf 6.

A2
Kennis verkregen uit de ervaring die de accountant van de gebruikersorganisatie met de serviceorganisatie heeft, bijvoorbeeld via andere controleopdrachten, kan ook nuttig zijn om inzicht te verwerven in de aard van de door de serviceorganisatie verleende diensten. Dit kan met name nuttig zijn als de diensten en de desbetreffende interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie in hoge mate gestandaardiseerd zijn.

Aard van de door de serviceorganisatie verleende diensten
(Zie Par. 9(a))
A3
Een gebruikersorganisatie kan gebruikmaken van een serviceorganisatie zoals een organisatie die transacties verwerkt en de daarmee verband houdende verantwoordingsplicht handhaaft of die transacties vastlegt en daaraan gerelateerde gegevens verwerkt. Onder serviceorganisaties die dergelijke diensten verlenen, vallen bijvoorbeeld trustafdelingen van banken die activa voor beloningsregelingen voor het personeel of voor anderen beleggen en beheren, hypotheekbankiers die hypotheken voor anderen beheren, en application service providers die softwarepakketten en een technische infrastructuur ter beschikking stellen zodat cliënten financiële en operationele transacties kunnen verwerken.
A4
Voorbeelden van voor de controle relevante diensten van een serviceorganisatie zijn:
- het bijhouden van de administratieve vastleggingen van de gebruikersorganisatie;
- het beheren van activa;
- het als tussenpersoon voor de gebruikersorganisatie tot stand brengen, vastleggen of verwerken van transacties.

Specifiek voor kleinere entiteiten geldende overwegingen
A5
Kleinere entiteiten kunnen gebruikmaken van externe boekhoudkundige diensten variërend van het verwerken van bepaalde transacties (bijvoorbeeld de betaling van loonbelasting) en het bijhouden van de administratieve vastleggingen tot het opstellen van financiële overzichten. Wanneer een kleinere entiteit gebruikmaakt van een dergelijke serviceorganisatie om haar financiële overzichten op te stellen, ontheft dit haar management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen niet van hun verantwoordelijkheden voor de financiële overzichten.[314]

Aard en materialiteit van door de serviceorganisatie verwerkte transacties
(Zie Par. 9(b))
A6
Een serviceorganisatie kan beleidslijnen en procedures vaststellen die van invloed zijn op de interne beheersing van de gebruikersorganisatie. Deze beleidslijnen en procedures staan ten minste gedeeltelijk fysiek en operationeel apart van de gebruikersorganisatie. De significantie van de interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie voor die van de gebruikersorganisatie hangt af van de aard van de door de serviceorganisatie verleende diensten, met inbegrip van de aard en de materialiteit van de transacties die zij voor de gebruikersorganisatie verwerkt. In bepaalde situaties kunnen de door de serviceorganisatie verwerkte transacties en de daardoor beïnvloede rekeningen niet van materieel belang lijken te zijn voor de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie, maar de aard van de verwerkte transacties kan significant zijn en de accountant van de gebruikersorganisatie kan bepalen dat inzicht in die interne beheersingsmaatregelen in de omstandigheden noodzakelijk is.

Mate van interactie tussen de activiteiten van de serviceorganisatie en de gebruikersorganisatie
(Zie Par. 9(c))
A7
De significantie van de interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie voor die van de gebruikersorganisatie hangt ook af van de mate van interactie tussen de activiteiten van beide organisaties. De mate van interactie verwijst naar in hoeverre de gebruikersorganisatie effectieve interne beheersingsmaatregelen voor de door de serviceorganisatie uitgevoerde verwerking kan toepassen en daadwerkelijk implementeert. Zo bestaat er een hoge mate van interactie tussen de activiteiten van de gebruikersorganisatie en die van de serviceorganisatie wanneer de gebruikersorganisatie transacties autoriseert en de serviceorganisatie die transacties verwerkt en de administratieve verwerking ervan verzorgt. In deze omstandigheden kan het voor de gebruikersorganisatie praktisch uitvoerbaar zijn om effectieve interne beheersingsmaatregelen te implementeren voor die transacties. Wanneer de serviceorganisatie daarentegen transacties voor de gebruikersorganisatie tot stand brengt, of die transacties aanvankelijk vastlegt, verwerkt en de administratieve verwerking ervan

[314] Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden*, paragraaf 4, A2 en A3.

verzorgt, is er een kleinere mate van interactie tussen de twee organisaties. In deze omstandigheden kan de gebruikersorganisatie niet in staat zijn om binnen de eigen organisatie effectieve interne beheersingsmaatregelen toe te passen voor deze transacties, of kan zij ervoor kiezen dit niet te doen, en kan zij steunen op interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie.

Aard van de relatie tussen de gebruikersorganisatie en de serviceorganisatie
(Zie Par. 9(d))
A8
Het contract of de servicelevel-agreement tussen de gebruikersorganisatie en de serviceorganisatie kan aangelegenheden regelen zoals:
- de aan de gebruikersorganisatie te verstrekken informatie en de verantwoordelijkheden voor het tot stand brengen van transacties die betrekking hebben op de door de serviceorganisatie uitgevoerde activiteiten;
- het toepassen van vereisten van regelgevende of toezichthoudende instanties die betrekking hebben op de vorm van of de toegang tot te bewaren vastleggingen;
- de eventuele schadeloosstelling die aan de gebruikersorganisatie moet worden betaald in het geval van een tekortschietende uitvoering;
- of de serviceorganisatie een rapport zal uitbrengen over haar interne beheersingsmaatregelen en, zo ja, of een dergelijk rapport een type 1- of een type 2-rapport zal zijn;
- of de accountant van de gebruikersorganisatie het recht heeft op toegang tot de administratieve vastleggingen van de gebruikersorganisatie die door de serviceorganisatie wordt bijgehouden, alsmede tot andere informatie die noodzakelijk is voor het uitvoeren van de controle; en
- of de overeenkomst directe communicatie tussen de accountant van de gebruikersorganisatie en de accountant van de serviceorganisatie toestaat.

A9
Er bestaat een directe relatie tussen de serviceorganisatie en de gebruikersorganisatie en tussen de serviceorganisatie en de accountant van de serviceorganisatie. Deze relaties creëren niet noodzakelijk een directe relatie tussen de accountant van de gebruikersorganisatie en de accountant van de serviceorganisatie. Wanneer er geen directe relatie tussen de accountant van de gebruikersorganisatie en de accountant van de serviceorganisatie bestaat, verloopt de communicatie tussen de accountant van de gebruikersorganisatie en de accountant van de serviceorganisatie gewoonlijk via de gebruikersorganisatie en de serviceorganisatie. Er kan ook een directe relatie worden gecreëerd tussen een accountant van een gebruikersorganisatie en een accountant van een serviceorganisatie, met inachtneming van de toepasselijke ethische en geheimhoudingsoverwegingen. Een accountant van een gebruikersorganisatie kan bijvoorbeeld gebruikmaken van een accountant van een serviceorganisatie om namens hem werkzaamheden uit te voeren zoals:
a. toetsingen van interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie; of
b. gegevensgerichte controles met betrekking tot de door een serviceorganisatie bijgehouden transacties en saldi in de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden
A10
Accountants in de publieke sector hebben over het algemeen ruime toegangsrechten die bij wet zijn vastgesteld. Er kunnen zich echter situaties voordoen waarin van dergelijke toegangsrechten geen gebruik kan worden gemaakt, bijvoorbeeld wanneer de serviceorganisatie in een ander rechtsgebied is gevestigd. In dergelijke gevallen kan een accountant in de publieke sector het noodzakelijk vinden om inzicht te verwerven in de wetgeving die van toepassing is in het andere rechtsgebied om na te gaan of passende toegangsrechten kunnen worden verkregen. Een accountant in de publieke sector kan ook toegangsrechten verkrijgen krachtens, of aan de gebruikersorganisatie vragen om deze op te nemen in, een contractuele overeenkomst tussen de gebruikersorganisatie en de serviceorganisatie.
A11
Accountants in de publieke sector kunnen ook gebruikmaken van een andere accountant om toetsingen van interne beheersingsmaatregelen of gegevensgerichte controles te laten uitvoeren die betrekking hebben op de naleving van wet- en regelgeving of andere van kracht zijnde voorschriften.

Inzicht in de interne beheersingsmaatregelen die betrekking hebben op door de serviceorganisatie verleende diensten
(Zie Par. 10)
A12
De gebruikersorganisatie kan interne beheersingsmaatregelen voor diensten van de serviceorganisatie vaststellen die door de accountant van de gebruikersorganisatie kunnen worden getoetst, zodat deze kan concluderen dat de interne beheersingsmaatregelen van de gebruikersorganisatie effectief werken voor sommige of alle daarmee verband houdende beweringen, ongeacht de bij de serviceorganisatie bestaande interne beheersingsmaatregelen. Wanneer een gebruikersorganisatie bijvoorbeeld gebruikmaakt van een serviceorganisatie om haar loontransacties te verwerken, kan zij interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de verzending en ontvangst van looninformatie vaststel-

len die afwijkingen van materieel belang kunnen voorkomen of detecteren. Onder deze interne beheersingsmaatregelen vallen:

- het vergelijken van de aan de serviceorganisatie verzonden gegevens met informatierapporten van de serviceorganisatie nadat de gegevens zijn verwerkt;
- het herberekenen van een steekproef van de loonbedragen om deze op hun administratieve juistheid te toetsen, en het beoordelen van het totaalbedrag van de loonkosten om dit op redelijkheid te toetsen.

A13

In deze situatie kan de accountant van de gebruikersorganisatie toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen van de gebruikersorganisatie met betrekking tot de loonadministratie verrichten zodat hij kan concluderen dat de interne beheersingsmaatregelen van de gebruikersorganisatie effectief werken voor de beweringen die betrekking hebben op de loontransacties.

A14

Zoals uiteengezet in Standaard 315[315], kan de accountant van de gebruikersorganisatie bij sommige risico's van oordeel zijn dat het niet mogelijk of praktisch uitvoerbaar is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen door middel van gegevensgerichte controles alleen. Dergelijke risico's kunnen verband houden met de onnauwkeurige en onvolledige vastlegging van routinematige en significante transactiestromen of rekeningsaldi, waarvan de kenmerken vaak een hoge mate van geautomatiseerde gegevensverwerking met weinig of geen handmatige interventie mogelijk maken. Er kan met name sprake zijn van dergelijke geautomatiseerde verwerking wanneer de gebruikersorganisatie gebruikmaakt van serviceorganisaties. In dergelijke gevallen zijn de interne beheersingsmaatregelen van de gebruikersorganisatie die op dergelijke risico's betrekking hebben, relevant voor de controle en wordt van de accountant van de gebruikersorganisatie vereist dat hij inzicht verwerft in en een beoordeling verricht van dergelijke interne beheersingsmaatregelen overeenkomstig de paragrafen 9 en 10 van deze Standaard.

Verdere werkzaamheden wanneer er niet voldoende inzicht in de gebruikersorganisatie kan worden verkregen

(Zie Par. 12)

A15

De beslissing van de accountant van de gebruikersorganisatie over het controlemiddel dat hij, afzonderlijk of in combinatie, in het geval van paragraaf 12 zal inzetten om de noodzakelijke informatie te verkrijgen op basis waarvan hij de risico's op een afwijking van materieel belang kan identificeren en inschatten die betrekking heeft op het feit dat de gebruikersorganisatie gebruikmaakt van een serviceorganisatie, kan worden beïnvloed door aangelegenheden zoals:

- de omvang van zowel de gebruikersorganisatie als de serviceorganisatie;
- de complexiteit van de transacties bij de gebruikersorganisatie en de complexiteit van de door de serviceorganisatie verleende diensten;
- de locatie van de serviceorganisatie (de accountant van de gebruikersorganisatie kan bijvoorbeeld besluiten om gebruik te maken van een andere accountant om namens hem werkzaamheden uit te voeren bij de serviceorganisatie wanneer deze zich op een verafgelegen locatie bevindt);
- de vraag of er van de werkzaamheden wordt verwacht dat zij de accountant van de gebruikersorganisatie daadwerkelijk voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen; en
- de aard van de relatie tussen de gebruikersorganisatie en de serviceorganisatie.

A16

Een serviceorganisatie kan een accountant de opdracht geven een rapport op te stellen over de beschrijving en de opzet van haar interne beheersingsmaatregelen (type 1-rapport) of over de beschrijving en de opzet alsook de effectieve werking van haar interne beheersingsmaatregelen (type 2-rapport). Type 1- of type 2-rapporten kunnen worden uitgebracht overeenkomstig Standaard 3402[316] dan wel overeenkomstig standaarden die zijn vastgesteld door een daartoe bevoegde of erkende organisatie (die een andere naam kan gebruiken, zoals type A- of type B-rapporten).

A17

Of er een type 1-of type 2-rapport beschikbaar is, zal over het algemeen afhangen van de vraag of het contract tussen een serviceorganisatie en een gebruikersorganisatie voorziet in de opstelling van een dergelijk rapport door de serviceorganisatie. Een serviceorganisatie kan er, om praktische redenen, ook voor kiezen een type 1- of type-2 rapport beschikbaar te stellen aan haar gebruikersorganisaties. Het is echter mogelijk dat in sommige gevallen geen type 1- of type 2-rapport beschikbaar is voor gebruikersorganisaties.

A18

In sommige omstandigheden kan een gebruikersorganisatie een of meer significante bedrijfsonderdelen of bedrijfsfuncties, zoals haar volledige fiscale planning- en compliancefuncties, haar financiële beheer en administratie of de controllerfunctie, aan een of meer serviceorganisaties uitbesteden.

---

[315] Standaard 315, paragraaf 30.

[316] Standaard 3402, *Assurance-rapporten betreffende interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie.*

Omdat er in deze omstandigheden mogelijk geen rapport over de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie beschikbaar is, kan de meest effectieve methode voor de accountant van de gebruikersorganisatie om inzicht te verwerven in de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie, erin bestaan de serviceorganisatie te bezoeken, omdat het aannemelijk is dat er een directe interactie bestaat tussen het management van de gebruikersorganisatie en dat van de serviceorganisatie.

A19

Er kan van een andere accountant gebruik worden gemaakt om werkzaamheden te laten verrichten die de noodzakelijke informatie over de relevante interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie verschaffen die betrekking hebben op de diensten geleverd aan de gebruikersorganisatie. Wanneer een type 1-of type 2-rapport is uitgebracht, kan de accountant van de gebruikersorganisatie gebruikmaken van de accountant van de serviceorganisatie om deze werkzaamheden uit te voeren omdat de accountant van de serviceorganisatie een bestaande relatie heeft met de serviceorganisatie. Wanneer de accountant van de gebruikersorganisatie zich op de werkzaamheden van een andere accountant baseert, kunnen de leidraden in Standaard 600[317] nuttig zijn, aangezien deze verband houden met het verwerven van inzicht in een andere accountant (met inbegrip van diens onafhankelijkheid en vakbekwaamheid) en met de betrokkenheid bij de werkzaamheden van een andere accountant bij het plannen van de aard, omvang en timing van dergelijke werkzaamheden en bij het evalueren van het voldoende en geschikt zijn van de verkregen controle-informatie.

A20

Een gebruikersorganisatie kan gebruikmaken van een serviceorganisatie, die op haar beurt gebruikmaakt van een subserviceorganisatie voor het verlenen van sommige aan de gebruikersorganisatie verleende diensten die deel uitmaken van het voor de financiële verslaggeving relevante informatiesysteem. De subserviceorganisatie kan een entiteit zijn die losstaat van dan wel verbonden is met de serviceorganisatie. Een accountant van de gebruikersorganisatie kan het noodzakelijk vinden de interne beheersingsmaatregelen van de subserviceorganisatie te beschouwen. In omstandigheden waarbij er van een of meer subserviceorganisaties gebruik wordt gemaakt, wordt de interactie tussen de activiteiten van de gebruikersorganisatie en die van de serviceorganisatie uitgebreid tot de interactie tussen de gebruikersorganisatie, de serviceorganisatie en de subserviceorganisaties. De mate van interactie alsmede de aard en materialiteit van de door de serviceorganisatie en de subserviceorganisaties verwerkte transacties zijn de belangrijkste factoren die de accountant van de gebruikersorganisatie moet overwegen om de significantie van de interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie en de subserviceorganisatie voor de interne beheersingsmaatregelen van de gebruikersorganisatie te bepalen.

Gebruik van een type 1- of type 2-rapport door de accountant van de gebruikersorganisatie ter ondersteuning van zijn inzicht in de serviceorganisatie

(Zie Par. 13–14)

A21

De accountant van de gebruikersorganisatie kan verzoeken om inlichtingen over de accountant van de serviceorganisatie bij diens beroepsorganisatie of bij andere beroepsbeoefenaren en verzoeken om inlichtingen over de vraag of de accountant van de serviceorganisatie aan toezicht onderworpen is. De accountant van de serviceorganisatie kan werkzaam zijn in een rechtsgebied waar andere standaarden worden gevolgd met betrekking tot rapportages over interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie, en de accountant van de gebruikersorganisatie kan informatie over de door de accountant van de serviceorganisatie gebruikte standaarden verkrijgen bij de organisatie die deze standaarden vaststelt.

A22

Een type 1- of type 2-rapport kan, samen met informatie over de gebruikersorganisatie, de accountant van de gebruikersorganisatie inzicht helpen verwerven in:

a. de aspecten van interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie die van invloed kunnen zijn op de verwerking van de transacties van de gebruikersorganisatie, met inbegrip van het gebruikmaken van subserviceorganisaties;
b. de stroom van significante transacties door de serviceorganisatie om de punten in de transactiestromen te bepalen waar zich afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie zouden kunnen voordoen;
c. de interne beheersingsdoelstellingen bij de serviceorganisatie die relevant zijn voor de in de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie opgenomen beweringen; en
d. de vraag of de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie toereikend zijn opgezet en geïmplementeerd om verwerkingsfouten die kunnen leiden tot afwijkingen van materieel belang in

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

de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie, te voorkomen of te detecteren.
Een type 1- of type 2-rapport kan de accountant van de gebruikersorganisatie helpen voldoende inzicht te verwerven om de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten. Een type 1-rapport verstrekt echter geen controle-informatie over de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen.

A23

Een type 1- of type 2-rapport dat van een datum is dan wel voor een periode geldt die buiten de verslagperiode van een gebruikersorganisatie valt, kan de accountant van de gebruikersorganisatie een voorlopig inzicht helpen verwerven in de interne beheersingsmaatregelen die geïmplementeerd zijn bij de serviceorganisatie, indien het rapport aangevuld is met aanvullende actuele informatie uit andere bronnen. Indien de beschrijving van interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie van een datum is dan wel voor een periode geldt die voorafgaat aan het begin van de verslagperiode waarop de controle betrekking heeft, kan de accountant van de gebruikersorganisatie werkzaamheden uitvoeren om de informatie in een type 1- of type 2-rapport te actualiseren, zoals:

- het bespreken van de wijzigingen bij de serviceorganisatie met medewerkers van de gebruikersorganisatie die gezien hun positie van dergelijke wijzigingen op de hoogte zouden zijn;
- het beoordelen van actuele documentatie en correspondentie die uitgaat van de serviceorganisatie; of
- het bespreken van de wijzigingen met medewerkers van de serviceorganisatie.

Manieren om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang

(Zie Par. 15)

A24

Of het gebruikmaken van een serviceorganisatie het risico op afwijkingen van materieel belang bij een gebruikersorganisatie vergroot, is afhankelijk van de aard van de verleende diensten en de interne beheersingsmaatregelen voor deze diensten; in sommige gevallen kan het gebruikmaken van een serviceorganisatie het risico op een afwijking van materieel belang bij een gebruikersorganisatie verkleinen, met name wanneer de gebruikersorganisatie zelf niet de noodzakelijke deskundigheid bezit om bepaalde activiteiten te verrichten, zoals het tot stand brengen, verwerken en vastleggen van transacties, of niet over de adequate middelen beschikt (bijvoorbeeld een IT-systeem).

A25

Wanneer de serviceorganisatie van materieel belang zijnde elementen van de administratieve vastleggingen van de gebruikersorganisatie beheert, is het mogelijk dat de accountant van de gebruikersorganisatie directe toegang tot die vastleggingen moet hebben om voldoende en geschikte controle-informatie te kunnen verkrijgen met betrekking tot de werking van de interne beheersingsmaatregelen voor de vastleggingen of om de daarin vastgelegde transacties en saldi te kunnen onderbouwen, of beide. Een dergelijke toegang kan mede inhouden dat een fysieke inspectie van de vastleggingen wordt verricht in de kantoren van de serviceorganisatie of dat de elektronisch beheerde vastleggingen worden onderzocht vanuit de gebruikersorganisatie of vanuit een andere locatie, of beide. Wanneer de directe toegang langs elektronische weg is verkregen, kan de accountant van de gebruikersorganisatie controle-informatie verkrijgen over de geschiktheid van de door de serviceorganisatie toegepaste interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de volledigheid en de integriteit van de gegevens van de gebruikersorganisatie waarvoor de serviceorganisatie verantwoordelijk is.

A26

Bij het bepalen van de aard en de omvang van de controle-informatie die moet worden verkregen met betrekking tot de saldi die activa of transacties vertegenwoordigen die door een serviceorganisatie namens de gebruikersorganisatie worden gehouden respectievelijk zijn uitgevoerd, kan de accountant van de gebruikersorganisatie overwegen de volgende werkzaamheden uit te voeren:

a. het inspecteren van vastleggingen en documentatie die de gebruikersorganisatie in bezit heeft: de betrouwbaarheid van deze bron van controle-informatie wordt bepaald door de aard en omvang van de administratieve vastleggingen en ondersteunende documentatie die door de gebruikersorganisatie wordt bijgehouden. In sommige gevallen is het mogelijk dat de gebruikersorganisatie geen onafhankelijke gedetailleerde vastleggingen of documentatie van specifieke transacties die namens haar zijn uitgevoerd, bijhoudt;
b. het inspecteren van vastleggingen en documentatie die de serviceorganisatie in bezit heeft: de toegang van de accountant van de gebruikersorganisatie tot de vastleggingen van de serviceorganisatie kan worden vastgelegd als onderdeel van de contractuele overeenkomst tussen de gebruikersorganisatie en de serviceorganisatie. De accountant van de gebruikersorganisatie kan ook gebruikmaken van een andere accountant om namens hem toegang te verkrijgen tot de vastleggingen van de gebruikersorganisatie die door de serviceorganisatie worden beheerd;
c. het verkrijgen van bevestigingen van de serviceorganisatie met betrekking tot saldi en transacties: waar de gebruikersorganisatie saldi en transacties onafhankelijk vastlegt, kan een bevestiging van de serviceorganisatie ter staving van de vastleggingen van de gebruikersorganisatie betrouwbare controle-informatie vormen wat betreft het bestaan van de desbetreffende transacties en activa. Wanneer er bijvoorbeeld gebruik wordt gemaakt van meerdere serviceorganisaties, zoals een vermogensbeheerder en een bewaarnemer, en deze serviceorganisaties hun vastleggingen

onafhankelijk bijhouden, kan de accountant van de gebruikersorganisatie saldi bij deze organisaties laten bevestigen om deze informatie te vergelijken met de onafhankelijke vastleggingen van de gebruikersorganisatie.
Indien de gebruikersorganisatie geen onafhankelijke vastleggingen bijhoudt, staat informatie uit een bevestiging van een serviceorganisatie slechts gelijk met een vermelding van wat in door de serviceorganisatie bijgehouden vastleggingen is opgenomen. Dergelijke bevestigingen vormen derhalve op zichzelf geen betrouwbare controle-informatie. In deze omstandigheden kan de accountant van de gebruikersorganisatie overwegen of een alternatieve bron van onafhankelijke controle-informatie kan worden gevonden;

d. het uitvoeren van cijferanalyses op de door de gebruikersorganisatie bijgehouden vastleggingen of de van de serviceorganisatie ontvangen rapporten: de effectiviteit van cijferanalyses zal waarschijnlijk verschillen naargelang van de bewering en worden beïnvloed door de omvang en de mate van detail van de beschikbare informatie.

A27

Een andere accountant kan werkzaamheden die gegevensgericht van aard zijn, uitvoeren ten behoeve van een accountant van een gebruikersorganisatie. Een dergelijke opdracht kan inhouden dat die andere accountant werkzaamheden uitvoert die door de gebruikersorganisatie en haar accountant en door de serviceorganisatie en haar accountant zijn overeengekomen. De bevindingen van de door de andere accountant uitgevoerde werkzaamheden worden door de accountant van de gebruikersorganisatie beoordeeld om te bepalen of zij voldoende en geschikte controle-informatie vormen. Voorts kunnen er door de overheid of door contractuele overeenkomsten vereisten worden opgelegd waarbij een accountant van de serviceorganisatie aangewezen werkzaamheden uitvoert die gegevensgericht van aard zijn. De resultaten van deze vereiste werkzaamheden met betrekking tot saldi en transacties die door de serviceorganisatie zijn verwerkt, kunnen door accountants van gebruikersorganisaties worden gebruikt als deel van de noodzakelijke informatie ter onderbouwing van hun controleoordeel. In deze omstandigheden kan het zinvol zijn dat de accountant van de gebruikersorganisatie en de accountant van de serviceorganisatie, vóór het uitvoeren van de werkzaamheden, afspraken maken over de controledocumentatie of de toegang tot de controledocumentatie die aan de accountant van de gebruikersorganisatie zal worden verstrekt.

A28

In bepaalde omstandigheden, met name wanneer een gebruikersorganisatie haar financiële functie gedeeltelijk of volledig aan een serviceorganisatie uitbesteedt, kan de accountant van de gebruikersorganisatie geconfronteerd worden met een situatie waarbij een significant gedeelte van de controle-informatie bij de serviceorganisatie aanwezig is. Het is mogelijk dat de accountant van de gebruikersorganisatie of een andere accountant namens hem gegevensgerichte controles bij de serviceorganisatie moet uitvoeren. Een accountant van de serviceorganisatie kan een type 1- of type 2-rapport uitbrengen en daarnaast ook gegevensgerichte controles uitvoeren namens de accountant van de gebruikersorganisatie. De betrokkenheid van een andere accountant doet niets af aan de verantwoordelijkheid van de accountant van de gebruikersorganisatie om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen dat hem een redelijke basis verschaft om zijn oordeel te ondersteunen. Wanneer de accountant van de gebruikersorganisatie overweegt of er voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen en of hij verdere gegevensgerichte controles dient uit te voeren, houdt hij derhalve rekening met zijn eigen betrokkenheid bij, of controle-informatie voor, de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van door een andere accountant uitgevoerde gegevensgerichte controles.

Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen

(Zie Par. 16)

A29

Krachtens Standaard 330[318] wordt van de accountant van de gebruikersorganisatie vereist om in bepaalde omstandigheden toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen op te zetten en uit te voeren om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen. In de context van een serviceorganisatie is dit vereiste van toepassing wanneer:

a. de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang door de accountant van de gebruikersorganisatie de verwachting bevat dat de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie effectief werken (dat wil zeggen dat hij voornemens is te steunen op de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie bij het bepalen van de aard, timing en omvang van gegevensgerichte controles); of

b. gegevensgerichte controles alleen, of in combinatie met toetsingen van de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen bij de gebruikersorganisatie, geen voldoende en geschikte controle-informatie kunnen verschaffen op het niveau van beweringen.

A30

[318] Standaard 330, paragraaf 8.

Indien er geen type 2-rapport beschikbaar is, kan een accountant van een gebruikersorganisatie via die organisatie contact opnemen met de serviceorganisatie met het verzoek dat de serviceorganisatie een accountant de opdracht geeft om een type 2-rapport af te geven dat toetsingen van de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen omvat, of kan de accountant van de gebruikersorganisatie gebruikmaken van een andere accountant om werkzaamheden bij de serviceorganisatie te laten uitvoeren die de effectieve werking van die interne beheersingsmaatregelen toetsen. Een accountant van een gebruikersorganisatie kan de serviceorganisatie ook bezoeken en toetsingen van interne beheersingsmaatregelen verrichten indien de serviceorganisatie daarmee instemt. De accountant van de gebruikersorganisatie baseert zijn risico-inschattingen op de combinatie van de controle-informatie die wordt verkregen uit de werkzaamheden van een andere accountant en uit zijn eigen werkzaamheden.

Gebruik van een type 2-rapport als controle-informatie dat interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie effectief werken
(Zie Par. 17)
A31
Een type 2-rapport kan bedoeld zijn om aan de behoeften van accountants van verschillende gebruikersorganisaties te voldoen; daarom is het mogelijk dat toetsingen van interne beheersingsmaatregelen en resultaten die beschreven zijn in het rapport van de accountant van de serviceorganisatie, niet relevant zijn voor beweringen die significant zijn in de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie. De relevante toetsingen van interne beheersingsmaatregelen en resultaten worden geëvalueerd om te bepalen of het rapport van de accountant van de serviceorganisatie voldoende en geschikte controle-informatie verschaft over de effectiviteit van de interne beheersingsmaatregelen om de risico-inschatting van de accountant van de gebruikersorganisatie te ondersteunen. Daarbij kan de accountant van de gebruikersorganisatie de volgende factoren in overweging nemen:
a. de periode waarop de toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen betrekking hebben, en de tijd die is verstreken sinds het verrichten van die toetsingen;
b. de reikwijdte van de werkzaamheden van de accountant van de serviceorganisatie en de diensten en processen waarop die werkzaamheden betrekking hebben, de getoetste interne beheersingsmaatregelen en de toetsingen die werden verricht, en het verband tussen de getoetste interne beheersingsmaatregelen en de interne beheersingsmaatregelen van de gebruikersorganisatie; en
c. de resultaten van die toetsingen van interne beheersingsmaatregelen en het oordeel van de accountant van de serviceorganisatie over de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen.

A32
Voor bepaalde beweringen geldt dat des te korter de periode waarop een specifieke toetsing betrekking heeft en des te langer de tijd die is verstreken sinds het verrichten van de toetsing, des te minder controle-informatie de toetsing zal verstrekken. Door de periode waarop het type 2-rapport betrekking heeft, te vergelijken met de financiële verslaggevingsperiode van de gebruikersorganisatie, kan de accountant van de gebruikersorganisatie concluderen dat het type 2-rapport minder controle-informatie biedt indien er weinig overlap bestaat tussen de periode waarop het type 2-rapport betrekking heeft, en de periode waarvoor de accountant voornemens is op het rapport te steunen. Wanneer dit het geval is, kan een type 2-rapport dat op een eerdere of een latere periode betrekking heeft, aanvullende controle-informatie verstrekken. In andere gevallen kan de accountant van de gebruikersorganisatie bepalen dat het noodzakelijk is om toetsingen van interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie te verrichten, dan wel door een andere accountant te laten verrichten, om voldoende en geschikte controle-informatie over de effectieve werking van die interne beheersingsmaatregelen te verkrijgen.

A33
Het kan ook noodzakelijk zijn dat de accountant van de gebruikersorganisatie aanvullende controle-informatie verkrijgt over significante wijzigingen van de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie buiten de periode waarop het type 2-rapport betrekking heeft, of dat hij uit te voeren aanvullende controlewerkzaamheden bepaalt. Relevante factoren bij het bepalen welke aanvullende controle-informatie moet worden verkregen over de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie die werden toegepast buiten de periode waarop het rapport van de accountant van de serviceorganisatie betrekking heeft, zijn onder meer:
- de significantie van de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang in de beweringen;
- de specifieke interne beheersingsmaatregelen die getoetst werden tijdens de tussentijdse periode en significante wijzigingen van die maatregelen sinds zij werden getoetst, met inbegrip van wijzigingen in het informatiesysteem, de processen en het personeel;
- de mate waarin er controle-informatie over de effectieve werking van die interne beheersingsmaatregelen is verkregen;
- de duur van de resterende periode;
- de mate waarin de accountant van de gebruikersorganisatie voornemens is verdere gegevensgerichte controles te beperken omdat wordt gesteund op interne beheersingsmaatregelen; en

- de effectiviteit van de interne beheersingsomgeving en het proces van de gebruikersorganisatie om het systeem van interne beheersing te monitoren.

A34
Aanvullende controle-informatie kan bijvoorbeeld worden verkregen door de toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen uit te breiden tot de resterende periode of door het proces van de gebruikersorganisatie om het systeem van interne beheersing te monitoren, te toetsen.

A35
Indien de toetsingsperiode van de accountant van de serviceorganisatie volledig buiten de financiële verslaggevingsperiode van de gebruikersorganisatie valt, zal de accountant van de gebruikersorganisatie niet op dergelijke toetsingen kunnen steunen om te concluderen dat de interne beheersingsmaatregelen bij de gebruikersorganisatie effectief werken omdat zij voor de lopende controleperiode geen actuele controle-informatie voor de effectiviteit van de interne beheersingsmaatregelen verstrekken, tenzij er andere werkzaamheden worden uitgevoerd.

A36
In bepaalde omstandigheden kan een door de serviceorganisatie verleende dienst zijn opgezet in de veronderstelling dat bepaalde interne beheersingsmaatregelen door de gebruikersorganisatie zullen worden geïmplementeerd. De dienst kan bijvoorbeeld zijn opgezet in de veronderstelling dat de gebruikersorganisatie interne beheersingsmaatregelen zal hebben voor het autoriseren van transacties voordat zij voor verwerking naar de serviceorganisatie worden gestuurd. In een dergelijke situatie kan de beschrijving van de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie een beschrijving van die aanvullende interne beheersingsmaatregelen bij de gebruikersorganisatie omvatten. De accountant van de gebruikersorganisatie overweegt of de aanvullende interne beheersingsmaatregelen bij de gebruikersorganisatie relevant zijn voor de aan de gebruikersorganisatie verleende dienst.

A37
Indien de accountant van de gebruikersorganisatie van mening is dat het rapport van de accountant van de serviceorganisatie geen voldoende en geschikte controle-informatie verstrekt, bijvoorbeeld indien een rapport van de accountant van de serviceorganisatie geen beschrijving van de door hem verrichte toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen en de resultaten daarvan bevat, dan kan de accountant van de gebruikersorganisatie het inzicht in de werkzaamheden en de conclusies van de accountant van de serviceorganisatie aanvullen door via de gebruikersorganisatie contact op te nemen met de serviceorganisatie met het verzoek om een gesprek met de accountant van de serviceorganisatie over de reikwijdte en de resultaten van diens werkzaamheden. De accountant van de gebruikersorganisatie kan ook, indien hij van mening is dat dit noodzakelijk is, via de gebruikersorganisatie contact opnemen met de serviceorganisatie met het verzoek dat de accountant van de serviceorganisatie werkzaamheden uitvoert bij de serviceorganisatie. Een andere mogelijkheid bestaat erin dat de accountant van de gebruikersorganisatie deze werkzaamheden zelf uitvoert, of door een andere accountant namens hem laat uitvoeren.

A38
Het type 2-rapport van de accountant van de serviceorganisatie bevat de resultaten van de toetsingen, met inbegrip van uitzonderingen en andere informatie die invloed zou kunnen hebben op de conclusies van de accountant van de gebruikersorganisatie. Wanneer de de accountant van de serviceorganisatie in zijn type-2 rapport melding heeft gemaakt van uitzonderingen of een aangepast oordeel heeft opgenomen, betekent dit niet automatisch dat dit type 2-rapport niet nuttig is voor de controle van de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie wanneer de risico's op een afwijking van materieel belang worden ingeschat. De accountant van de gebruikersorganisatie neemt de uitzonderingen en de aangelegenheden die tot een aangepast oordeel in het type 2-rapport van de accountant van de serviceorganisatie hebben geleid, in overweging wanneer hij de toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen door de accountant van de serviceorganisatie inschat. Wanneer hij de uitzonderingen en aangelegenheden die tot een aangepast oordeel hebben geleid, in overweging neemt, kan de accountant van de gebruikersorganisatie die aangelegenheden met de accountant van de serviceorganisatie bespreken. Dergelijke communicatie kan slechts plaatsvinden indien de gebruikersorganisatie contact opneemt met de serviceorganisatie en de serviceorganisatie toestemming voor de communicatie verleent.

Meedelen van tijdens de controle geïdentificeerde tekortkomingen in de interne beheersing

A39
Van de accountant van de gebruikersorganisatie wordt vereist dat hij significante tekortkomingen die hij tijdens de controle heeft vastgesteld, tijdig schriftelijk aan het management en de met governance belaste personen meedeelt.[319] Van de accountant van de gebruikersorganisatie wordt ook vereist dat hij andere tekortkomingen in de interne beheersing, die hij tijdens de controle heeft vastgesteld en die op grond van zijn professionele oordeelsvorming voldoende belangrijk zijn om de aandacht van het

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

management te verdienen, tijdig aan het management op het passende niveau meedeelt.[320] Aangelegenheden die de accountant van de gebruikersorganisatie tijdens de controle kan vaststellen en aan het management en de met governance belaste personen kan meedelen, kunnen onder meer betrekking hebben op:

- de eventuele interne beheersingsmaatregelen binnen het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing te monitoren dat door de gebruikersorganisatie zou kunnen worden geïmplementeerd, inclusief de maatregelen die de accountant heeft geïdentificeerd via een type 1- of type 2-rapport;
- gevallen waarin aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de gebruikersorganisatie in het type 1- of type 2-rapport worden vermeld maar niet door de gebruikersorganisatie zijn geïmplementeerd; en
- interne beheersingsmaatregelen die noodzakelijk kunnen zijn bij de serviceorganisatie, maar blijkbaar niet geïmplementeerd zijn of niet specifiek in een type 2-rapport zijn behandeld.

Type 1- en type 2-rapporten waarin de diensten van een subserviceorganisatie worden uitgesloten
(Zie Par. 18)
A40
Indien een serviceorganisatie gebruikmaakt van een subserviceorganisatie, kan de accountant van de serviceorganisatie in zijn rapport de relevante interne beheersingsdoelstellingen van de subserviceorganisatie en de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen opnemen in de beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie en in de reikwijdte van zijn opdracht dan wel deze uitsluiten. Deze twee rapportagemethoden staan bekend als de *inclusive* methode en de *carve-out* methode. Indien het type 1- of type 2-rapport de interne beheersingsmaatregelen bij een subserviceorganisatie uitsluit en de door de subserviceorganisatie verleende diensten relevant zijn voor de controle van de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie, wordt van de accountant van de gebruikersorganisatie vereist dat hij de vereisten van deze Standaard op de subserviceorganisatie toepast. De aard en de omvang van de door de accountant van de gebruikersorganisatie uit te voeren werkzaamheden met betrekking tot de door een subserviceorganisatie verleende diensten zijn afhankelijk van de aard en de significantie van die diensten voor de gebruikersorganisatie en de relevantie van die diensten voor de controle. De toepassing van het vereiste van paragraaf 9 kan de accountant van de gebruikersorganisatie het effect van de subserviceorganisatie en van de aard en de omvang van de uit te voeren werkzaamheden helpen bepalen.

Fraude, niet-naleving van wet- en regelgeving en niet-gecorrigeerde afwijkingen met betrekking tot activiteiten bij de serviceorganisatie
(Zie Par. 19)
A41
Op grond van de contractuele voorwaarden met haar gebruikersorganisaties kan een serviceorganisatie ertoe gehouden zijn om de betrokken gebruikersorganisaties in kennis te stellen van alle gevallen van fraude, niet-naleving van wet- en regelgeving of ongecorrigeerde afwijkingen die aan haar management of werknemers zijn toe te schrijven. Overeenkomstig paragraaf 19 moet de accountant van de gebruikersorganisatie bij het management van die organisatie navragen of de serviceorganisatie dergelijke aangelegenheden heeft gerapporteerd en evalueert hij of eventuele door de serviceorganisatie gerapporteerde aangelegenheden de aard, timing en omvang van zijn verdere controlewerkzaamheden beïnvloeden. In bepaalde omstandigheden kan de accountant van de gebruikersorganisatie aanvullende informatie nodig hebben om deze evaluatie te verrichten en hij kan de gebruikersorganisatie vragen contact op te nemen met de serviceorganisatie om de noodzakelijke informatie te verkrijgen.

Rapportage door de accountant van de gebruikersorganisatie
(Zie Par. 20)
A42
Wanneer een accountant van een gebruikersorganisatie niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de door de serviceorganisatie verleende diensten die relevant zijn voor de controle van de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie, vormt dit een beperking voor de reikwijdte van de controle. Dit kan het geval zijn wanneer:

- de accountant van de gebruikersorganisatie niet in staat is voldoende inzicht te verwerven in de door de serviceorganisatie verleende diensten en geen basis heeft om risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten;
- de accountant van de gebruikersorganisatie in zijn risico-inschatting de verwachting uitspreekt dat de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie effectief werken, maar hij niet in staat is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de effectieve werking van deze interne beheersingsmaatregelen; of

[320] Standaard 265, paragraaf 10.

- voldoende en geschikte controle-informatie alleen beschikbaar is vanuit vastleggingen die in het bezit zijn van de serviceorganisatie, en de accountant van de gebruikersorganisatie niet in staat is om directe toegang tot deze vastleggingen te krijgen.

Of de accountant van de gebruikersorganisatie een oordeel met beperking tot uitdrukking brengt dan wel een oordeelonthouding formuleert, is afhankelijk van zijn conclusie of de mogelijke effecten op de financiële overzichten van materieel belang of van diepgaande invloed zijn.

Verwijzing naar de door een accountant van een serviceorganisatie uitgevoerde werkzaamheden
(Zie Par. 21 en 22)
A43
In sommige gevallen kan van de accountant van de gebruikersorganisatie uit hoofde van wet- of regelgeving een verwijzing naar de werkzaamheden van een accountant van een serviceorganisatie vereist worden in zijn controleverklaring op te nemen, bijvoorbeeld omwille van de transparantie in de publieke sector. In dergelijke omstandigheden kan hij voor die verwijzing de voorafgaande toestemming van de accountant van de serviceorganisatie nodig hebben.
A44
Wanneer een gebruikersorganisatie gebruikmaakt van een serviceorganisatie, doet dit niets af aan de verantwoordelijkheid die de accountant van de gebruikersorganisatie uit hoofde van de Standaarden heeft om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen zodat hij over een redelijke basis beschikt om zijn oordeel te ondersteunen. Om die reden verwijst de accountant van de gebruikersorganisatie niet naar de rapportage van de accountant van de serviceorganisatie als basis, al dan niet gedeeltelijk, voor zijn oordeel over de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie. Wanneer de accountant van de gebruikersorganisatie echter een aangepast oordeel tot uitdrukking brengt op grond van een aangepast oordeel in een rapport van de accountant van de serviceorganisatie, vormt dit geen beletsel voor hem om te verwijzen naar het rapport van de accountant van de serviceorganisatie wanneer die verwijzing zijn aangepaste oordeel mede motiveert. In dergelijke omstandigheden kan hij voor die verwijzing de voorafgaande toestemming van de accountant van de serviceorganisatie nodig hebben.

450 Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard
1
Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot de evaluatie van de invloed van geïdentificeerde afwijkingen op de controle en van eventuele niet-gecorrigeerde afwijkingen op de financiële overzichten. Standaard 700 behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant, wanneer hij zich een oordeel vormt over de financiële overzichten, om tot de conclusie te komen of er een redelijke mate van zekerheid is verkregen over de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten. De accountant houdt in de conclusie die hij op grond van Standaard 700 moet trekken, rekening met zijn evaluatie van eventuele niet-gecorrigeerde afwijkingen in de financiële overzichten overeenkomstig deze Standaard.[321] Standaard 320[322] behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot het op passende wijze toepassen van het begrip materialiteit bij de planning en de uitvoering van een controle van financiële overzichten.

Ingangsdatum
2
Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstelling
3
De doelstelling van de accountant is het evalueren van:
a. de invloed van geïdentificeerde afwijkingen op de controle; en
b. de invloed van eventuele niet-gecorrigeerde afwijkingen op de financiële overzichten.

Definities
4
Voor de toepassing van de Standaarden hebben onderstaande termen de volgende betekenis:
a. *afwijking* – afwijking als bedoeld in paragraaf 13, onderdeel i, van Standaard 200.

[321] Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*, paragraaf 10 en 11.
[322] Standaard 320, *Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle*.

b. *niet-gecorrigeerde afwijkingen* – Afwijkingen die de accountant tijdens de controle heeft geaccumuleerd en die niet gecorrigeerd zijn.

Vereisten

Accumuleren van geïdentificeerde afwijkingen
5
De accountant dient tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen te accumuleren, met uitzondering van afwijkingen die duidelijk triviaal zijn. (Zie Par. A2, A3, A4, A5 en A6)

In aanmerking nemen van geïdentificeerde afwijkingen naarmate de controle vordert
6
De accountant dient te bepalen of de algehele controleaanpak en het controleprogramma moeten worden herzien indien:
a. de aard van de geïdentificeerde afwijkingen en de omstandigheden waarin deze voorkomen, erop wijzen dat andere afwijkingen kunnen bestaan die, indien samengevoegd bij tijdens de controle geaccumuleerde afwijkingen, van materieel belang kunnen zijn; of (Zie Par. A7)
b. het totaal van de tijdens de controle geaccumuleerde afwijkingen de overeenkomstig Standaard 320 bepaalde materialiteit benadert. (Zie Par. A8)

7
Indien het management op verzoek van de accountant een transactiestroom, een rekeningsaldo of een in de financiële overzichten opgenomen toelichting heeft onderzocht en gedetecteerde afwijkingen heeft gecorrigeerd, dient de accountant aanvullende controlewerkzaamheden te verrichten om te bepalen of er nog afwijkingen resteren. (Zie Par. A9)

Communicatie en correctie van afwijkingen
8
De accountant dient, tenzij dit op grond van wet- of regelgeving verboden is, alle afwijkingen die tijdens de controle zijn geaccumuleerd, tijdig aan het management op het passende niveau mee te delen.[323] De accountant dient het management te verzoeken deze afwijkingen te corrigeren. (Zie Par. A10, A11 en A12)

9
Indien het management weigert om sommige of alle door de accountant meegedeelde afwijkingen te corrigeren, dient de accountant inzicht te verwerven in de redenen van het management om de correcties niet uit voeren, en dient hij met dat inzicht rekening te houden bij het evalueren of de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten. (Zie Par. A13)

Evaluatie van de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen
10
Voordat hij de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen evalueert, dient de accountant de overeenkomstig Standaard 320 bepaalde materialiteit opnieuw te beoordelen om zich ervan te vergewissen dat deze passend blijft in de context van de feitelijke financiële resultaten van de entiteit. (Zie Par. A14 en A15)

11
De accountant dient te bepalen of niet-gecorrigeerde afwijkingen, afzonderlijk of gezamenlijk, van materieel belang zijn. Hierbij dient hij het volgende te overwegen:
a. de omvang en de aard van de afwijkingen, zowel in relatie tot bepaalde transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen en de financiële overzichten als geheel als in relatie tot de specifieke omstandigheden waarin zij voorkomen; en (Zie Par. A16, A17, A18, A19, A20, A21, A22, A24 en A25)
b. de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen die verband houden met voorgaande verslagperioden, op de relevante transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen en de financiële overzichten als geheel. (Zie Par. A23)

Communicatie met de met governance belaste personen
12
De accountant dient niet-gecorrigeerde afwijkingen alsmede de invloed die deze, afzonderlijk of gezamenlijk, op zijn oordeel in de controleverklaring kunnen hebben, aan de met governance belaste personen mee te delen, tenzij dit op grond van wet- of regelgeving[324] verboden is. In deze mededeling dient de accountant niet-gecorrigeerde afwijkingen die van materieel belang zijn, afzonderlijk te vermelden. De accountant dient te verzoeken om de niet-gecorrigeerde afwijkingen te corrigeren. (Zie Par. A26, A27 en A28)

[323] Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen,* paragraaf 7.
[324] Zie voetnoot bij paragraaf 8.

13
De accountant dient ook de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen die verband houden met voorgaande verslagperioden, op de relevante transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen en de financiële overzichten als geheel aan de met governance belaste personen mee te delen.

Schriftelijke bevestiging
14
De accountant dient bij het management en, in voorkomend geval, bij de met governance belaste personen om een schriftelijke bevestiging te verzoeken dat zij van oordeel zijn dat de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen, afzonderlijk of gezamenlijk, niet van materieel belang is voor de financiële overzichten als geheel. Een overzicht van deze elementen dient te worden opgenomen in of toegevoegd aan de schriftelijke bevestiging. (Zie Par. A29)

Documentatie
15
De accountant dient in de controledocumentatie op te nemen:[325] (Zie Par. A30)
a. het bedrag waaronder afwijkingen als duidelijk triviaal worden beschouwd; (Zie Par. 5)
b. alle afwijkingen die tijdens de controle geaccumuleerd zijn, met de vermelding of zij gecorrigeerd zijn; (Zie Par. 5, 8 en 12) en
c. zijn conclusie met betrekking tot de vraag of niet-gecorrigeerde afwijkingen, afzonderlijk of gezamenlijk, van materieel belang zijn, en de basis voor die conclusie. (Zie Par. 11)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Definitie van afwijking
(Zie Par. 4(a))
A1
Afwijkingen kunnen het gevolg zijn van:
a. een onnauwkeurigheid bij het accumuleren of verwerken van gegevens op basis waarvan de financiële overzichten zijn opgesteld;
b. een weglating van een bedrag of een in de financiële overzichten op te nemen toelichting, inclusief inadequate of onvolledige toelichtingen en die toelichtingen die vereist zijn om te voldoen aan de doelstellingen voor toelichtingen van bepaalde stelsels inzake financiële verslaggeving, naargelang van toepassing[326];
c. een incorrecte schatting doordat feiten over het hoofd zijn gezien of duidelijk verkeerd zijn geïnterpreteerd;
d. oordeelsvormingen van het management met betrekking tot schattingen die de accountant onredelijk acht, of met betrekking tot de keuze en toepassing van grondslagen voor financiële verslaggeving die de accountant als niet passend beschouwt.
e. een onjuiste classificatie, samenvoeging of opsplitsing van informatie; en
f. voor financiële overzichten opgesteld in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel, het weglaten van een toelichting die noodzakelijk is om een getrouwe weergave te vormen voor de financiële overzichten die verder gaat dan toelichtingen die specifiek vereist zijn door het stelsel[327].

Voorbeelden van afwijkingen die het gevolg zijn van fraude, worden gegeven in Standaard 240.[328]

Accumuleren van geïdentificeerde afwijkingen
(Zie Par. 5)

'Duidelijk triviaal'
A2
Paragraaf 5 van deze Standaard vereist van de accountant om afwijkingen die tijdens de controle zijn geïdentificeerd, te accumuleren, met uitzondering van die welke duidelijk triviaal zijn. 'Duidelijk triviaal' is niet een andere wijze om 'niet van materieel belang' tot uitdrukking te brengen. Duidelijk triviale afwijkingen zijn van een geheel andere (kleinere) orde van grootte of van een heel andere aard dan de afwijkingen die als van materieel belang bepaald zouden worden en zijn afwijkingen die

[325] Standaard 230, *Controledocumentatie*, paragraaf 8, 9, 10, 11 en A6.
[326] International Financial Reporting Standard 7 (IFRS) Financiële Instrumenten: *Toelichtingen*, paragraaf 42H bijvoorbeeld geeft aan dat '...een entiteit alle additionele informatie zal toelichten die het als noodzakelijk beschouwt om te voldoen aan de toelichtingsdoelstellingen in paragraaf ...'.
[327] IFRS vereist bijvoorbeeld van een entiteit om aanvullende toelichtingen te verstrekken, wanneer de naleving van de specifieke vereisten in de IFRS onvoldoende is om gebruikers in staat te stellen om de impact van bepaalde transacties, andere gebeurtenissen en omstandigheden op de financiële positie en financiële prestaties van een entiteit te begrijpen (International Accounting Standard 1 *Presentatie van de financiële overzichten*, paragraaf 17 (c)).
[328] Standaard 240, *Verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten*, paragraaf A1, A2, A3, A4, A5 en A6.

duidelijk onbeduidend zijn, ongeacht of ze afzonderlijk dan wel gezamenlijk in overweging worden genomen, en ongeacht of ze naar omvang, aard of omstandigheden worden beoordeeld. Wanneer er enige onzekerheid bestaat over de vraag of een of meerdere elementen duidelijk triviaal zijn, wordt de afwijking niet als duidelijk triviaal beschouwd.

Afwijkingen in individuele overzichten
A3
De accountant kan een bedrag vaststellen waaronder afwijkingen van bedragen in de individuele overzichten duidelijk triviaal zijn en niet hoeven te worden geaccumuleerd omdat hij verwacht dat het accumuleren van zulke bedragen duidelijk geen invloed van materieel belang zal hebben op de financiële overzichten. Echter, afwijkingen van de bedragen die boven het vastgestelde bedrag zijn, worden geaccumuleerd zoals vereist in paragraaf 5 van deze Standaard. Bovendien kunnen afwijkingen met betrekking tot bedragen niet duidelijk triviaal zijn wanneer ze beoordeeld worden op de criteria van aard of omstandigheden, en zo niet, worden geaccumuleerd zoals vereist in paragraaf 5 van deze Standaard.

Afwijkingen in toelichtingen
A4
Afwijkingen in toelichtingen kunnen ook duidelijk triviaal zijn, ongeacht of ze individueel of gezamenlijk in overweging worden genomen en ongeacht of ze naar omvang, aard of omstandigheden worden beoordeeld. Afwijkingen in toelichtingen die niet duidelijk triviaal zijn, worden ook geaccumuleerd om de accountant te helpen bij het evalueren van het effect van dergelijke afwijkingen op de relevante toelichtingen en de financiële overzichten als geheel. Paragraaf A17 van deze Standaard geeft voorbeelden van waar de afwijkingen in kwalitatieve toelichtingen van materieel belang kunnen zijn.

Accumulatie van afwijkingen
A5
Afwijkingen door aard of omstandigheden, geaccumuleerd zoals beschreven in de paragrafen A3–A4, kunnen niet bij elkaar worden opgeteld zoals dat mogelijk is in het geval van afwijkingen van bedragen. Toch is van de accountant vereist op grond van paragraaf 11 van deze Standaard die afwijkingen afzonderlijk en gezamenlijk te evalueren (dat wil zeggen, samen met andere afwijkingen) om te bepalen of ze van materieel belang zijn.
A6
Als hulp voor de accountant bij het evalueren van de invloed van tijdens de controle geaccumuleerde afwijkingen en bij het meedelen van afwijkingen aan het management en aan de met governance belaste personen kan het zinvol zijn een onderscheid te maken tussen feitelijke afwijkingen, inschattingsafwijkingen en geprojecteerde afwijkingen:
- feitelijke afwijkingen zijn afwijkingen waarover geen twijfel bestaat;
- inschattingsafwijkingen zijn verschillen die ontstaan door oordeelsvormingen van het management inclusief degene met betrekking tot opname, waardering, presentatie en toelichting in de financiële overzichten (inclusief de keuze of toepassing van grondslagen voor financiële verslaggeving) die de accountant als niet redelijk of niet passend beschouwt;
- geprojecteerde afwijkingen zijn de beste schatting die een accountant van afwijkingen in populaties kan maken, waarbij in controlesteekproeven geïdentificeerde afwijkingen worden geprojecteerd op de populaties als geheel waaruit de steekproeven werden getrokken. Standaard 530[329] geeft een leidraad voor het vaststellen van geprojecteerde afwijkingen en de evaluatie van de resultaten.

In aanmerking nemen van geïdentificeerde afwijkingen naarmate de controle vordert
(Zie Par. 6 en 7)
A7
Een afwijking is niet noodzakelijk een op zichzelf staande gebeurtenis. Wanneer de accountant bijvoorbeeld vaststelt dat een afwijking het gevolg was van het niet meer functioneren van de interne beheersing of van niet passende veronderstellingen of waarderingsmethoden die breed door de entiteit zijn toegepast, kan dit mogelijkerwijs op het bestaan van andere afwijkingen wijzen.
A8
Indien de tijdens de controle geaccumuleerde afwijkingen gezamenlijk de overeenkomstig Standaard 320 bepaalde materialiteit benaderen, kan er sprake zijn van een groter dan aanvaardbaar laag risiconiveau dat mogelijkerwijs niet-gedetecteerde afwijkingen, indien samengevoegd bij alle tijdens de controle geaccumuleerde afwijkingen, de materialiteit overschrijden. Het steekproefrisico en het uitvoeringsrisico[330] kunnen tot gevolg hebben dat er niet-gedetecteerde afwijkingen voorkomen.
A9

[329] Standaard 530, *Het gebruiken van steekproeven bij een controle*, paragraaf 14 en 15.
[330] Standaard 530, paragraaf 5(c) en (d).

De accountant kan het management verzoeken om een transactiestroom, rekeningsaldo of in de financiële overzichten opgenomen toelichting te onderzoeken opdat het inzicht zou verwerven in de oorzaak van een door hem geïdentificeerde afwijking, om werkzaamheden te verrichten om het bedrag van de feitelijke afwijking in de transactiestroom, het rekeningsaldo of de in de financiële overzichten opgenomen toelichting te bepalen, alsmede om passende aanpassingen in de financiële overzichten aan te brengen. Een dergelijk verzoek kan bijvoorbeeld worden gedaan op basis van een door de accountant verrichte projectie van in een controlesteekproef geïdentificeerde afwijkingen op de gehele populatie waaruit de steekproef werd getrokken.

Communicatie en correctie van afwijkingen
(Zie Par. 8 en 9)
A10
Het is belangrijk dat afwijkingen tijdig worden meegedeeld aan het management op het passende niveau, omdat dit het management in staat stelt te evalueren of de transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen een afwijking bevatten, de accountant te informeren indien het een andere mening is toegedaan, en zo nodig actie te ondernemen. Gewoonlijk is het passende managementniveau het niveau dat de verantwoordelijkheid en bevoegdheid heeft om de afwijkingen te evalueren en de noodzakelijke actie te ondernemen.
A11
De mededeling van bepaalde afwijkingen door de accountant aan het management of anderen binnen de entiteit kan op grond van wet- en regelgeving beperkt worden in bepaalde rechtsgebieden. Bij wet- of regelgeving kan specifiek zijn verboden dat een mededeling wordt gedaan of een andere actie wordt ondernomen die een nadelige invloed zou kunnen hebben op een onderzoek door een bevoegde instantie naar een feitelijke of vermoede illegale handeling, inclusief het hierop attenderen van de entiteit. Bijvoorbeeld wanneer van de accountant wordt vereist om de geïdentificeerde of vermoede niet-naleving te rapporteren aan een bevoegde instantie krachtens anti-witwas wetgeving. In deze omstandigheden kunnen de kwesties die worden overwogen door de accountant complex van aard zijn en kan de accountant het passend achten om juridisch advies in te winnen
A12
Wanneer het management alle afwijkingen, met inbegrip van de door de accountant meegedeelde afwijkingen, corrigeert, kan het de administratie en de vastleggingen accuraat houden en verminderen de risico's op een afwijking van materieel belang in toekomstige financiële overzichten vanwege de cumulatieve invloed van niet van materieel belang zijnde niet-gecorrigeerde afwijkingen die verband houden met eerdere verslagperioden.
A13
Overeenkomstig Standaard 700 wordt van de accountant vereist dat hij evalueert of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld en gepresenteerd in overeenstemming met de door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving gestelde vereisten. Bij deze evaluatie dient de accountant rekening te houden met de kwalitatieve aspecten van de praktijken inzake administratieve verwerking van de entiteit, met inbegrip van aanwijzingen voor mogelijke tendentie in de oordeelsvormingen van het management[331], waarbij het inzicht dat hij heeft verworven in de redenen van het management om die correcties niet aan te brengen, een rol kan spelen.

Evaluatie van de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen
(Zie Par. 10 en 11)
A14
Voor het bepalen van de materialiteit overeenkomstig Standaard 320 baseert de accountant zich vaak op schattingen van de financiële resultaten van de entiteit, omdat de werkelijke financiële resultaten mogelijkerwijs nog niet bekend zijn. Daarom kan het noodzakelijk zijn dat de accountant, voordat hij de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen evalueert, de overeenkomstig Standaard 320 bepaalde materialiteit herziet op basis van de werkelijke financiële resultaten.
A15
In Standaard 320 is uiteengezet dat, naarmate de controle vordert, de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel (en, indien van toepassing, het (de) niveau(s) van materialiteit voor bepaalde transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen) wordt herzien wanneer de accountant tijdens de controle zich bewust wordt van informatie op basis waarvan hij oorspronkelijk een ander bedrag (of andere bedragen) zou hebben bepaald[332]. Het is derhalve waarschijnlijk dat als er van een significante bijstelling sprake is, deze heeft plaatsgevonden voordat de accountant de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen evalueert. Indien de herbeoordeling van de overeenkomstig Standaard 320 bepaalde materialiteit door de accountant (zie paragraaf 10 van deze Standaard) evenwel tot een lager bedrag (of lagere bedragen) leidt, worden de uitvoeringsmate-

[331] Standaard 700, paragraaf 12.
[332] Standaard 320, paragraaf 12.

rialiteit en de geschiktheid van de aard, timing en omvang van de verdere controlewerkzaamheden opnieuw overwogen teneinde voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen waarop de accountant zijn controleoordeel kan baseren.

A16

Er wordt rekening gehouden met elke afzonderlijke afwijking van een bedrag om de invloed ervan op de relevante transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen te evalueren, met inbegrip van de vraag of het eventuele materialiteitsniveau voor die bepaalde transactiestroom, dat bepaalde rekeningsaldo of die bepaalde in de financiële overzichten opgenomen toelichting is overschreden.

A17

Daarnaast wordt elke afzonderlijke afwijking van een kwalitatieve toelichting ook overwogen om het effect ervan op de relevante toelichting(en) te evalueren, alsmede het totale effect op de financiële overzichten als geheel te evalueren. De bepaling of (een) afwijking(en) in een kwalitatieve toelichting van materieel belang is (zijn), in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de specifieke omstandigheden van de entiteit, is een kwestie van het toepassen van professionele oordeelsvorming. Voorbeelden waarbij dergelijke afwijkingen van materieel belang kunnen zijn, omvatten:

- Onjuiste of onvolledige beschrijvingen van informatie over de doelstellingen, het beleid en de processen voor het beheer van kapitaal voor entiteiten met verzekerings- en bankactiviteiten.
- Het weglaten van informatie over de gebeurtenissen of omstandigheden die hebben geleid tot een bijzondere waardevermindering (bijvoorbeeld een aanzienlijke daling op lange termijn in de vraag naar een metaal of grondstof) in een entiteit met mijnbouwactiviteiten.
- De incorrecte beschrijving van een grondslag voor financiële verslaggeving met betrekking tot een belangrijk element in het overzicht van de financiële positie, het overzicht van gerealiseerde en niet-gerealiseerde resultaten, het mutatieoverzicht van het eigen vermogen of het kasstroomoverzicht.
- De ontoereikende omschrijving van de gevoeligheid van een wisselkoers in een entiteit die internationale handelsactiviteiten onderneemt

A18

Bij het bepalen of niet-gecorrigeerde afwijkingen naar hun aard van materieel belang zijn, zoals vereist op grond van paragraaf 11 van deze Standaard, houdt de accountant rekening met niet-gecorrigeerde afwijkingen in bedragen en toelichtingen. Dergelijke afwijkingen kunnen van materieel belang worden beschouwd hetzij individueel, hetzij in combinatie met andere afwijkingen. Bijvoorbeeld, afhankelijk van de afwijkingen die zijn geïdentificeerd in de toelichtingen, kan de accountant overwegen of:

a. geïdentificeerde fouten aanhoudend of van diepgaande invloed zijn; of
b. een aantal van die geïdentificeerde afwijkingen relevant zijn voor dezelfde aangelegenheid, en collectief beschouwd het begrip van de gebruikers van die aangelegenheid kan beïnvloeden.

Deze overweging van geaccumuleerde afwijkingen is ook nuttig bij het evalueren van de financiële overzichten in overeenstemming met paragraaf 13 (d) van Standaard 700[333], die de accountant nodig heeft om te overwegen of het algehele beeld van de financiële overzichten is ondermijnd door informatie op te nemen die niet relevant is of die een goed begrip van de verstrekte gegevens verhult.

A19

Indien een afzonderlijke afwijking wordt aangemerkt als zijnde van materieel belang, is het onwaarschijnlijk dat deze door andere afwijkingen kan worden gecompenseerd. Indien bijvoorbeeld opbrengsten op een van materieel belang zijnde wijze te hoog zijn opgenomen, zullen de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang bevatten, zelfs indien de invloed van de afwijking op het resultaat volledig wordt gecompenseerd door een overeenkomstige te hoge opgave van de lasten. Het kan passend zijn om afwijkingen binnen eenzelfde rekeningsaldo of transactiestroom te compenseren; er wordt evenwel rekening gehouden met het risico dat er nog andere niet-gedetecteerde afwijkingen kunnen voorkomen, voordat wordt geconcludeerd dat het passend is om zelfs niet van materieel belang zijnde afwijkingen te compenseren.[334]

A20

Het bepalen of een afwijking in de rubricering van materieel belang is, houdt de evaluatie van kwalitatieve overwegingen in, zoals de invloed van de afwijking in de rubricering op schuldovereenkomsten of andere contractuele afspraken, de invloed op afzonderlijke elementen of subtotalen dan wel de invloed op kernverhoudingscijfers. Er kunnen omstandigheden bestaan waarin de accountant concludeert dat een afwijking in de rubricering niet van materieel belang is in de context van de financiële overzichten als geheel, zelfs indien zij het (de) bij de evaluatie van andere afwijkingen toegepaste materialiteitsniveau(s) overschrijdt. Een onjuiste rubricering van balansposten kan bijvoorbeeld worden beschouwd als niet van materieel belang in de context van de financiële

---

[333] Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*.

[334] Wanneer de accountant een aantal niet van materieel belang zijnde afwijkingen binnen eenzelfde rekeningsaldo of transactiestroom identificeert, kan het nodig zijn dat hij het risico op een afwijking van materieel belang voor dat rekeningsaldo of die transactiestroom opnieuw inschat.

overzichten als geheel, wanneer het bedrag van de onjuiste rubricering klein is in verhouding tot de omvang van de desbetreffende balansposten en de onjuiste rubricering niet van invloed is op de winst- en verliesrekening of eventuele kernverhoudingscijfers.

A21

De omstandigheden die verband houden met sommige afwijkingen, kunnen de accountant ertoe aanzetten om deze afwijkingen, afzonderlijk of gezamenlijk met andere tijdens de controle geaccumuleerde afwijkingen, als zijnde van materieel belang aan te merken, zelfs als zij lager zijn dan de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel. Omstandigheden die van invloed kunnen zijn op deze evaluatie, zijn onder meer de mate waarin de afwijking:

- van invloed is op het naleven van vereisten op grond van regelgeving;
- van invloed is op het naleven van schuldovereenkomsten of andere contractuele vereisten;
- verband houdt met de niet-correcte keuze of toepassing van een grondslag voor financiële verslaggeving die een niet-materieel effect heeft op de financiële overzichten van de lopende verslagperiode, maar waarschijnlijk wel een materieel effect zal hebben op de financiële overzichten van toekomstige verslagperioden;
- een verandering in het resultaat of andere trends verhult, met name in de context van de algemene economische omstandigheden en de omstandigheden in de sector;
- van invloed is op verhoudingscijfers die worden gehanteerd voor het evalueren van de financiële positie, resultaten van activiteiten of kasstromen van de entiteit;
- van invloed is op in de financiële overzichten gepresenteerde gesegmenteerde informatie (bijvoorbeeld de significantie van de aangelegenheid voor een segment of een ander onderdeel van de activiteiten van de entiteit waarvan is vastgesteld dat het een significante rol speelt in de activiteiten of de winstgevendheid van de entiteit);
- tot een verhoging van de beloning van het management leidt, bijvoorbeeld door ervoor te zorgen dat aan de vereisten voor de toekenning van bonussen of andere stimulansen wordt voldaan;
- significant is, rekening houdende met het inzicht van de accountant in bekende eerdere mededelingen aan gebruikers, bijvoorbeeld met betrekking tot resultaatprognoses;
- betrekking heeft op elementen waarbij bepaalde partijen betrokken zijn (bijvoorbeeld, of bij een transactie betrokken externe partijen een relatie hebben met leden van het management van de entiteit);
- een weglating is van informatie die niet specifiek vereist is krachtens het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, maar die op grond van de oordeelsvorming van de accountant belangrijk is voor het inzicht van de gebruikers in de financiële positie, de financiële prestaties of de kasstromen van de entiteit; of
- van invloed is op andere informatie die zal worden opgenomen in het jaarverslag van de entiteit. Bijvoorbeeld informatie die zal worden opgenomen in een Bespreking en Analyse van het Management (Management Discussion and Analysis) of een Operationele en Financiële Beoordeling (Operating and Financial Review) en waarvan redelijkerwijs mag worden verwacht dat zij de economische beslissingen van de gebruikers van de financiële overzichten zal beïnvloeden. Standaard 720[335] behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie.

Deze lijst bevat slechts voorbeelden en het is ook niet waarschijnlijk dat al deze omstandigheden bij alle controles zullen voorkomen. Het bestaan van omstandigheden zoals hierboven beschreven hoeft niet noodzakelijkerwijs te leiden tot de conclusie dat de afwijking van materieel belang is.

A22

In Standaard 240[336] is uiteengezet hoe rekening behoort te worden gehouden met de gevolgen van een afwijking die het gevolg van fraude is of kan zijn, bij andere aspecten van de controle, zelfs als de omvang van de afwijking niet van materieel belang is voor de financiële overzichten. Afhankelijk van de omstandigheden kunnen afwijkingen in beschrijvingen ook indicatief zijn voor fraude en bijvoorbeeld voortvloeien uit:

- misleidende toelichtingen die het gevolg zijn van beïnvloeding in de oordeelsvormingen van het management; of
- uitgebreide herhaling of niet informatieve toelichtingen die bedoeld zijn om een goed begrip van aangelegenheden in de financiële overzichten te verhullen.

Bij het overwegen van de gevolgen van afwijkingen in de transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen, neemt de accountant een professioneel-kritische instelling aan in overeenstemming met Standaard 200[337].

A23

Niet van materieel belang zijnde niet-gecorrigeerde afwijkingen die verband houden met eerdere verslagperioden, kunnen cumulatief een effect van materieel belang hebben op de financiële overzichten van de lopende verslagperiode. De accountant beschikt over verschillende aanvaardbare

[335] Standaard 720, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie.*
[336] Standaard 240, paragraaf 36.
[337] Standaard 200, paragraaf 15.

methoden om dergelijke niet-gecorrigeerde afwijkingen in de financiële overzichten van de lopende verslagperiode te evalueren. Het hanteren van dezelfde evaluatiemethode zorgt voor consistentie van periode tot periode.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden
A24
Bij controles van entiteiten in de publieke sector kan de evaluatie of een afwijking van materieel belang is, ook worden beïnvloed door de bij wet- en regelgeving of andere van kracht zijnde voorschriften vastgestelde meldplicht van de accountant ten aanzien van specifieke aangelegenheden, met inbegrip van bijvoorbeeld fraude.
A25
Verder kunnen kwesties zoals openbaar belang, verantwoordingsplicht, integriteit en met name het verzekeren van effectief wettelijk toezicht van invloed zijn op de beoordeling of een element van materieel belang is krachtens zijn aard. Dit is met name het geval voor elementen die betrekking hebben op de naleving van wet- en regelgeving of andere van kracht zijnde voorschriften.

Communicatie met de met governance belaste personen
(Zie Par. 12)
A26
Indien niet-gecorrigeerde afwijkingen zijn meegedeeld aan een persoon (personen) met leidinggevende verantwoordelijkheden en die persoon (personen) heeft (hebben) ook verantwoordelijkheden op het gebied van governance, dan hoeven zij niet opnieuw te worden meegedeeld aan diezelfde persoon (personen) in de uitoefening van zijn (hun) rol in het kader van governance. De accountant dient er evenwel van overtuigd te zijn dat door de mededeling aan (een) persoon (personen) met leidinggevende verantwoordelijkheden op adequate wijze alle personen worden geïnformeerd met wie de accountant anders zou hebben gecommuniceerd in de uitoefening van hun functie in het kader van governance.[338]
A27
Wanneer er een groot aantal afzonderlijke niet van materieel belang zijnde niet-gecorrigeerde afwijkingen bestaat, kan de accountant het aantal en het totale monetaire effect van de niet-gecorrigeerde afwijkingen meedelen in plaats van de details van elke afzonderlijke niet-gecorrigeerde afwijking.
A28
Overeenkomstig Standaard 260 wordt van de accountant vereist dat hij de schriftelijke bevestigingen waarom hij verzoekt, meedeelt aan de met governance belaste personen (zie paragraaf 14 van deze Standaard)[339]. De accountant kan de redenen voor, en de gevolgen van, een verzuim om afwijkingen te corrigeren, bespreken met de met governance belaste personen, rekening houdend met de omvang en de aard van de afwijking in het licht van de gegeven omstandigheden en met de mogelijke gevolgen voor toekomstige financiële overzichten.

Schriftelijke bevestiging
(Zie Par. 14)
A29
Omdat het opstellen van de financiële overzichten van het management en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen vereist dat zij de financiële overzichten aanpassen om van materieel belang zijnde afwijkingen te corrigeren, wordt van de accountant vereist dat hij hen verzoekt om een schriftelijke bevestiging te verschaffen met betrekking tot niet-gecorrigeerde afwijkingen. In bepaalde omstandigheden is het mogelijk dat het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen van mening zijn dat bepaalde niet-gecorrigeerde afwijkingen geen afwijkingen zijn. Om die reden kunnen zij ervoor kiezen formuleringen zoals: 'Wij zijn het er niet mee eens dat de elementen... en ... een afwijking vormen omdat [opgaaf van redenen]' aan hun schriftelijke bevestiging toe te voegen. Wanneer een accountant deze bevestiging krijgt, betekent dat evenwel niet dat hij geen conclusie meer hoeft te trekken over de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen.

Documentatie
(Zie Par. 15)
A30
In de documentatie van de accountant van niet-gecorrigeerde afwijkingen kan rekening worden gehouden met:
a. de afweging van de gezamenlijke invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen;
b. de evaluatie of het (de) materialiteitsniveau(s) voor eventuele bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen is (zijn) overschreden; en

[338] Standaard 260, paragraaf 13.
[339] Standaard 260, paragraaf 16(c)(ii).

c. de evaluatie van de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen op kernverhoudingscijfers of trends en van de naleving van vereisten uit hoofde van wet- of regelgeving of contractuele vereisten (zoals schuldovereenkomsten).

500–599 Controle-informatie

500 Controle-informatie

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1
Deze Standaard legt uit wat controle-informatie vormt bij een controle van financiële overzichten, en behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant om controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren teneinde voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om redelijke conclusies te kunnen trekken waarop hij zijn oordeel kan baseren.

2
Deze Standaard is van toepassing op alle controle-informatie die in de loop van een controle wordt verkregen. Andere Standaarden behandelen specifieke aspecten van de controle (bijvoorbeeld Standaard 315)[340], de controle-informatie die in verband met een bepaald onderwerp moet worden verkregen (bijvoorbeeld Standaard 570)[341], specifieke werkzaamheden om controle-informatie te verkrijgen (bijvoorbeeld Standaard 520)[342], en de evaluatie of voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen (Standaard 200[343] en Standaard 330[344]).

Ingangsdatum

3
Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstelling

4
De accountant heeft tot doel controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren op een wijze die hem in staat stelt voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde redelijke conclusies te kunnen trekken waarop hij zijn oordeel kan baseren.

Definities

5
Voor de toepassing van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
a. *administratieve vastleggingen* – De vastleggingen van initiële administratieve boekingen en onderbouwende vastleggingen, zoals cheques en vastleggingen van elektronische overboekingen; facturen; contracten; het grootboek en de subgrootboeken, journaalboekingen en andere aanpassingen in de financiële overzichten die niet in journaalboekingen zijn weerspiegeld; alsmede vastleggingen zoals werkbladen en spreadsheets die kostentoerekeningen, berekeningen, aansluitingen en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen onderbouwen;
b. *geschiktheid (van controle-informatie)* – De maatstaf voor de kwaliteit van controle-informatie; dat wil zeggen de mate waarin die informatie relevant en betrouwbaar is voor het onderbouwen van de conclusies waarop de accountant zijn oordeel baseert;
c. *controle-informatie* – controle-informatie als bedoeld in paragraaf 13, onderdeel b, van Standaard 200 van de NV COS.
d. *externe informatiebron* – Een externe persoon of organisatie die informatie verschaft die door de entiteit is gebruikt bij het opstellen van de financiële overzichten, of die door de accountant is verkregen als controle-informatie, wanneer dergelijke informatie geschikt is voor gebruik door een breed scala van gebruikers. Wanneer informatie is verstrekt door een persoon of organisatie die handelt in de hoedanigheid van een deskundige ingeschakeld door het management, een service-

[340] Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving.*
[341] Standaard 570, *Continuïteit.*
[342] Standaard 520, *Cijferanalyses.*
[343] Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden.*
[344] Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's.*

organisatie[345] of een deskundige ingeschakeld door de accountant[346], wordt de persoon of de organisatie niet beschouwd als een externe informatiebron met betrekking tot die specifieke informatie; (Zie Par. A1a, A1b, A1c)
e. *door het management ingeschakelde deskundige* – Een persoon of organisatie die over deskundigheid beschikt op een ander gebied dan financiële verslaggeving of controle van wie/waarvan de werkzaamheden door de entiteit worden gebruikt om haar te helpen bij het opstellen van de financiële overzichten;
f. *voldoende zijn (van controle-informatie)* – maatstaf voor de hoeveelheid controle-informatie. Hoeveel controle-informatie nodig is, is afhankelijk van de inschatting door de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang en van de kwaliteit van die controle-informatie.

Vereisten

Voldoende en geschikte controle-informatie
6
De accountant dient controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren die in de omstandigheden geschikt zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. (Zie Par. A1, A2, A3, A4, A5, A6, A7, A8, A9, A10, A11, A12, A13, A14, A15, A16, A17, A18, A19, A20, A21, A22, A23, A24 en A25)

Als controle-informatie te gebruiken informatie
7
Bij het opzetten en uitvoeren van controlewerkzaamheden dient de accountant te overwegen in welke mate de informatie die als controle-informatie zal worden gebruikt, relevant en betrouwbaar is, inclusief informatie verkregen van een externe informatiebron. (Zie Par. A26, A27, A28, A29, A30, A31, A32, A33 en A34 t/m f)
8
Als informatie die als controle-informatie zal worden gebruikt, voortkomt uit het werk van een door het management ingeschakelde deskundige, dient de accountant voor zover nodig en rekening houdend met de significantie van het werk van de deskundige voor de doeleinden van de accountant: (Zie Par. A35, A36 en A37)
a. de competentie, capaciteiten en objectiviteit van die deskundige te evalueren; (Zie Par. A38, A39, A40, A41, A42, A43 en A44)
b. inzicht te verwerven in het werk van die deskundige; en (Zie Par. A45, A46, A47 en A48)
c. te evalueren in welke mate het werk van die deskundige geschikt is als controle-informatie voor de desbetreffende bewering. (Zie Par. A49)
9
Wanneer de accountant gebruikmaakt van informatie die afkomstig is van de entiteit, dient hij te evalueren of die informatie voldoende betrouwbaar is voor de doeleinden van de accountant, en dient hij naargelang nodig in de gegeven omstandigheden:
a. controle-informatie te verkrijgen over de nauwkeurigheid en volledigheid van de informatie; en (Zie Par. A50 en A51)
b. te evalueren of de informatie voldoende nauwkeurig en gedetailleerd is voor de doeleinden van de accountant. (Zie Par. A52)

Elementen selecteren die moeten worden getoetst om controle-informatie te verkrijgen
10
Bij het opzetten van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen en detailcontroles dient de accountant methodes voor het selecteren van te toetsen elementen te bepalen die effectief zijn om het doel van de controlewerkzaamheden te bereiken. (Zie Par. A53, A54, A55, A56 en A57)

Inconsistentie in, of twijfels over de betrouwbaarheid van, controle-informatie
11
Indien:
a. uit een bepaalde bron verkregen controle-informatie inconsistent is met uit een andere bron verkregen controle-informatie; of
b. de accountant twijfelt aan de betrouwbaarheid van de informatie die als controle-informatie zal worden gebruikt,
dient de accountant te bepalen welke aanpassingen of toevoegingen aan de controlewerkzaamheden nodig zijn om deze aangelegenheid op te lossen en dient hij te overwegen welk effect deze aangelegenheid eventueel heeft op andere aspecten van de controle. (Zie Par. A58)

[345] Standaard 402, *Overwegingen met betrekking tot controles van entiteiten die gebruikmaken van een serviceorganisatie,* paragraaf 8.
[346] Standaard 620, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige,* paragraaf 6.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Externe informatiebron
(Zie Par. 5(c.a.))
A1
Controle-informatie is noodzakelijk om het oordeel van de accountant en de controleverklaring te onderbouwen. Controle-informatie is cumulatief van aard en wordt primair verkregen uit controlewerkzaamheden die in de loop van de controle worden uitgevoerd. Controle-informatie kan echter ook informatie omvatten die is verkregen uit andere bronnen, zoals eerdere controles (op voorwaarde dat de accountant heeft geëvalueerd of dergelijke informatie relevant en betrouwbaar blijft als controle-informatie voor de lopende controle[347]) plaatsgevonden die de relevantie ervan voor de lopende controle kunnen beïnvloeden of kwaliteitsbeheersingsprocedures van een accountantseenheid voor cliëntaanvaarding en -continuering. Daarnaast zijn de administratieve vastleggingen van de entiteit en andere interne bronnen van de entiteit belangrijke bronnen van controle-informatie. Informatie die als controle-informatie kan worden gebruikt, kan voortkomen uit het werk van een door het management ingeschakelde deskundige of worden verkregen van een externe informatiebron. Controle-informatie omvat zowel informatie die de beweringen van het management onderbouwt en bevestigt als alle informatie die dergelijke beweringen tegenspreekt. Bovendien wordt in sommige gevallen het ontbreken van informatie (bijvoorbeeld wanneer het management een gevraagde bevestiging weigert te verschaffen) door de accountant in aanmerking genomen, wat betekent dat het feit dat informatie ontbreekt ook controle-informatie vormt.
A1a
Externe informatiebronnen kunnen *pricing services*, overheidsorganisaties, centrale banken of erkende beurzen omvatten. Voorbeelden van informatie die kan worden verkregen uit externe informatiebronnen zijn onder meer:
- prijzen en prijsgerelateerde gegevens;
- macro-economische gegevens, zoals historische en voorspelde werkloosheidscijfers en economische groeipercentages, of gegevens over volkstellingen;
- gegevens over de kredietgeschiedenis;
- sectorspecifieke gegevens, zoals een index van terugwinningskosten voor bepaalde winningssectoren, of kijkersinformatie of beoordelingen die worden gebruikt om reclame-inkomsten in de amusementssector te bepalen; en
- sterftetabellen die worden gebruikt om de verplichtingen in de levensverzekerings- en pensioensectoren te bepalen.

A1b
Een bepaalde verzameling informatie is waarschijnlijk meer geschikt voor gebruik door een breed scala van gebruikers en is minder snel onderhevig aan invloed door een bepaalde gebruiker als de externe persoon of organisatie deze gratis aan het publiek verstrekt of beschikbaar stelt voor een breed scala aan gebruikers tegen betaling van een vergoeding. Oordeelsvorming kan vereist zijn om te bepalen of de informatie geschikt is voor gebruik door een breed scala van gebruikers, rekening houdend met de mogelijkheid van de entiteit om de externe informatiebron te beïnvloeden.
A1c
Een externe persoon of organisatie kan met betrekking tot een bepaalde verzameling informatie niet, zowel een externe informatiebron als een deskundige ingeschakeld door het management, serviceorganisatie of deskundige ingeschakeld door de accountant, zijn.
A1d
Een externe persoon of organisatie kan bijvoorbeeld optreden als een deskundige ingeschakeld door het management bij het verstrekken van een bepaalde verzameling informatie, maar kan optreden als een externe informatiebron bij het verstrekken van een andere verzameling informatie. In sommige omstandigheden kan professionele oordeelsvorming nodig zijn om te bepalen of een externe persoon of organisatie optreedt als een externe informatiebron of als een deskundige ingeschakeld door het management met betrekking tot een bepaalde verzameling informatie. In andere omstandigheden kan het onderscheid duidelijk zijn. Bijvoorbeeld:
- Een externe persoon of organisatie kan informatie over vastgoedprijzen verstrekken die geschikt is voor gebruik door een breed scala van gebruikers, bijvoorbeeld informatie die algemeen beschikbaar is met betrekking tot een geografische regio, en die wordt bepaald als een externe informatiebron met betrekking tot die verzameling informatie. Dezelfde externe organisatie kan ook optreden als een deskundige ingeschakeld door het management of de accountant voor het verstrekken van waarderingen in opdracht, met betrekking tot de vastgoedportefeuille van de entiteit, specifiek afgestemd op de feiten en omstandigheden van de entiteit.
- Sommige actuariële organisaties publiceren sterftetabellen voor algemeen gebruik die, wanneer ze door een entiteit worden gebruikt, in het algemeen worden beschouwd als informatie uit een externe informatiebron. Dezelfde actuariële organisatie kan ook een deskundige ingeschakeld door

[347] Standaard 315, paragraaf 9.

het management zijn met betrekking tot verschillende informatie die is afgestemd op de specifieke omstandigheden van de entiteit om het management te helpen bij het bepalen van de pensioenverplichting voor verschillende pensioenplannen van de entiteit.

- Een externe persoon of organisatie kan over expertise beschikken bij het toepassen van modellen om de reële waarde van effecten te schatten waarvoor geen waarneembare markt bestaat. Als de externe persoon of organisatie die deskundigheid toepast bij het maken van een schatting specifiek voor de entiteit en dat werk door het management wordt gebruikt bij het opstellen van de financiële overzichten, is de externe persoon of organisatie waarschijnlijk een deskundige ingeschakeld door het management met betrekking tot die informatie. Als de externe persoon of organisatie daarentegen alleen prijzen of prijsgerelateerde gegevens over privétransacties aan het publiek verstrekt, en de entiteit die informatie gebruikt in haar eigen schattingsmethoden, is de externe persoon of de externe organisatie waarschijnlijk een externe informatiebron met betrekking tot dergelijke informatie.
- Een externe persoon of organisatie kan informatie publiceren die geschikt is voor een breed scala van gebruikers, over risico's of omstandigheden in een sector. Indien gebruikt door een entiteit bij het opstellen van haar toelichtingen over risico (bijvoorbeeld in overeenstemming met IFRS 7[348]), zou dergelijke informatie gewoonlijk worden beschouwd als informatie van een externe informatiebron. Als echter voor hetzelfde type informatie specifiek door de entiteit opdracht is gegeven om haar expertise te gebruiken om informatie over die risico's te ontwikkelen, afgestemd op de omstandigheden van de entiteit, treedt de externe persoon of organisatie waarschijnlijk op als een deskundige ingeschakeld door het management.
- Een externe persoon of organisatie kan haar expertise toepassen bij het verstrekken van informatie over huidige en toekomstige markttrends, die deze beschikbaar stelt aan, en geschikt is voor gebruik door, een breed scala van gebruikers. Indien gebruikt door de entiteit om te helpen bij het nemen van beslissingen over veronderstellingen die zullen worden gebruikt bij het maken van schattingen, zal dergelijke informatie waarschijnlijk worden beschouwd als informatie van een externe informatiebron. Als de entiteit voor dezelfde soort informatie opdracht heeft gegeven om huidige en toekomstige trends te behandelen die relevant zijn voor de specifieke feiten en omstandigheden van de entiteit, zal de externe persoon of organisatie waarschijnlijk optreden als een deskundige ingeschakeld door het management.

A2

Het meeste werk van de accountant bij het vormen van zijn oordeel bestaat uit het verkrijgen en evalueren van controle-informatie. Controlewerkzaamheden om controle-informatie te verkrijgen kunnen bestaan uit inspecties, waarneming, bevestigingen, herberekeningen, cijferanalyses en het opnieuw uitvoeren, vaak in een bepaalde combinatie, naast het verzoeken om inlichtingen. Het verzoeken om inlichtingen kan belangrijke controle-informatie verschaffen en kan zelfs controle-informatie voor een afwijking leveren, maar verschaft op zichzelf gewoonlijk niet voldoende controle-informatie over de afwezigheid van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen, noch over de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen.

A3

Zoals in Standaard 200[349] uitgelegd, wordt een redelijke mate van zekerheid verkregen wanneer de accountant voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen om het controlerisico (dat wil zeggen het risico dat de accountant een onjuist oordeel tot uitdrukking brengt wanneer de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten) tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen.

A4

Het voldoende en het geschikt zijn van controle-informatie zijn met elkaar verbonden. Het voldoende zijn is de maatstaf voor de hoeveelheid controle-informatie. Hoeveel controle-informatie nodig is, is afhankelijk van de inschatting door de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang (hoe hoger de ingeschatte risico's, hoe meer controle-informatie waarschijnlijk vereist is) en van de kwaliteit van die controle-informatie (hoe hoger de kwaliteit, hoe minder controle-informatie mogelijk vereist is). Het is echter mogelijk dat het verkrijgen van meer controle-informatie de slechte kwaliteit ervan niet compenseert.

Voldoende en geschikte controle-informatie

(Zie Par. 6)

A5

Geschiktheid is de maatstaf voor de kwaliteit van controle-informatie; dat wil zeggen de mate waarin die informatie relevant en betrouwbaar is voor het onderbouwen van de conclusies waarop de accountant zijn oordeel baseert. De betrouwbaarheid van informatie wordt beïnvloed door de bron en de aard van die bron, en is afhankelijk van de individuele omstandigheden waarin de informatie is verkregen.

---

[348] *International Financial Reporting Standards* 7 (IFRS), Financial Instruments: Disclosures.
[349] Standaard 200, paragraaf 5.

A6
Standaard 330 vereist dat de accountant concludeert of voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen[350]. Of al dan niet voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen om het controlerisico tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen en daardoor de accountant in staat te stellen redelijke conclusies te trekken waarop hij zijn oordeel kan baseren, is een kwestie van professionele oordeelsvorming. Standaard 200 bevat een bespreking van aangelegenheden als de aard van controlewerkzaamheden, de tijdigheid van financiële verslaggeving en het evenwicht tussen baten en kosten, die relevante factoren zijn wanneer de accountant professionele oordeelsvorming toepast met betrekking tot de vraag of er voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen.

Bronnen van controle-informatie
A7
Bepaalde controle-informatie wordt verkregen door het uitvoeren van controlewerkzaamheden ter toetsing van de administratieve vastleggingen, bijvoorbeeld door middel van analyse en beoordeling, het opnieuw uitvoeren van procedures die in het proces van financiële verslaggeving zijn gevolgd en aansluitingen van daarmee verband houdende soorten en toepassingen van dezelfde informatie. Door het uitvoeren van dergelijke controlewerkzaamheden kan de accountant bepalen dat de administratieve vastleggingen intern consistent zijn en in overeenstemming zijn met de financiële overzichten.
A8
Gewoonlijk wordt meer zekerheid verkregen uit consistente controle-informatie die uit verschillende bronnen is verkregen of die van verschillende aard is dan uit individueel beschouwde elementen van controle-informatie. Zo kan bevestigende informatie die verkregen is vanuit een bron die onafhankelijk is van de entiteit de zekerheid vergroten die de accountant verkrijgt uit intern gegenereerde controle-informatie, zoals informatie in de administratieve vastleggingen, de notulen van vergaderingen of een bevestiging van het management.
A9
Informatie uit bronnen die onafhankelijk zijn van de entiteit die de accountant kan gebruiken als controle-informatie, kan onder meer bestaan uit bevestigingen van derden en informatie van een externe informatiebron inclusief verslagen van analisten en vergelijkbare gegevens over concurrenten (benchmarkgegevens).

Controlewerkzaamheden voor het verkrijgen van controle-informatie
A10
Zoals vereist op grond van, en nader toegelicht in, Standaard 315 en Standaard 330, wordt controle-informatie voor het trekken van redelijke conclusies waarop de accountant zijn oordeel kan baseren, verkregen door het uitvoeren van:
a. risico-inschattingswerkzaamheden; en
b. verdere controlewerkzaamheden, bestaande uit:
    1. toetsingen van interne beheersingsmaatregelen, indien op grond van de Standaarden vereist of indien de accountant ervoor heeft gekozen deze uit te voeren; en
    2. gegevensgerichte controles, met inbegrip van detailcontroles en gegevensgerichte cijferanalyses.

A11
De hieronder in de paragrafen A14–A25 beschreven controlewerkzaamheden kunnen als risico-inschattingswerkzaamheden, toetsingen van interne beheersingsmaatregelen of gegevensgerichte controles worden gebruikt, afhankelijk van de context waarin ze door de accountant worden toegepast. Zoals in Standaard 330 uitgelegd, kan uit eerdere controles verkregen controle-informatie in bepaalde omstandigheden voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen indien de accountant controlewerkzaamheden uitvoert om na te gaan of die informatie nog steeds relevant is[351].
A12
De aard en timing van de uit te voeren controlewerkzaamheden kunnen worden beïnvloed door het feit dat bepaalde administratieve gegevens en overige informatie mogelijk alleen in elektronische vorm, alleen op bepaalde plaatsen of alleen in bepaalde perioden beschikbaar zijn. Het is bijvoorbeeld mogelijk dat brondocumenten, zoals inkooporders en facturen, alleen in elektronische vorm bestaan als een entiteit gebruikmaakt van e-commerce, of dat brondocumenten worden weggegooid nadat ze zijn ingescand als een entiteit gebruikmaakt van beeldverwerkingssystemen om de opslag en raadpleging van documenten te vergemakkelijken.
A13
Mogelijk is bepaalde elektronische informatie na een gespecificeerde periode niet meer opvraagbaar, bijvoorbeeld als bestanden worden gewijzigd en er geen back-up is gemaakt. Derhalve kan de accountant het als gevolg van het beleid van de entiteit inzake gegevensbewaring nodig achten om te verzoeken dat bepaalde informatie ter beoordeling door de accountant wordt bewaard of om

[350] Standaard 330, paragraaf 26.
[351] Standaard 330, paragraaf A35.

controlewerkzaamheden uit te voeren op een tijdstip waarop de informatie beschikbaar is.

Inspectie
A14
Inspectie behelst het onderzoeken van interne of externe vastleggingen of documenten op papier, in elektronische vorm of op andere gegevensdragers vastgelegd, dan wel het fysiek onderzoeken van een actief. Inspectie van vastleggingen en documenten verschaft controle-informatie in verschillende mate van betrouwbaarheid, afhankelijk van de aard en bron van die informatie en, in het geval van interne vastleggingen en documenten, van de effectiviteit van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de totstandkoming van die informatie. Een voorbeeld van inspectie ter toetsing van interne beheersingsmaatregelen is de inspectie van vastleggingen om controle-informatie te vinden voor de autorisatie ervan.
A15
Sommige documenten vormen directe controle-informatie over het bestaan van een actief, bijvoorbeeld een document dat een financieel instrument, zoals een aandeel of obligatie, vormt. Een inspectie van dergelijke documenten verschaft niet altijd controle-informatie over eigendom of waarde. Daarnaast kan de inspectie van een uitgevoerd contract controle-informatie verschaffen die relevant is voor de toepassing van grondslagen voor financiële verslaggeving door de entiteit, zoals grondslagen voor opbrengstverantwoording.
A16
Een inspectie van materiële vaste activa kan betrouwbare controle-informatie opleveren met betrekking tot het bestaan ervan, maar niet noodzakelijk over de rechten en plichten van de entiteit of de waardering van de activa. Het waarnemen van de voorraadopname kan gepaard gaan met een inspectie van individuele voorraadartikelen.

Waarneming
A17
Waarneming bestaat uit het gadeslaan van een proces dat of een procedure die door anderen wordt uitgevoerd, bijvoorbeeld het waarnemen door de accountant van de voorraadopname door het personeel van de entiteit of van de uitvoering van interne beheersingsmaatregelen. Waarneming verschaft controle-informatie over de uitvoering van een proces of procedure, maar is beperkt tot het tijdstip waarop de waarneming plaatsheeft en door het feit dat de wijze waarop een proces of procedure wordt uitgevoerd kan worden beïnvloed door het feit dat de uitvoerders weten dat ze worden gadegeslagen. Zie Standaard 501 voor verdere richtlijnen over het waarnemen van de voorraadopname[352].

Externe bevestiging
A18
Een externe bevestiging vertegenwoordigt controle-informatie die door de accountant is verkregen als een direct schriftelijk antwoord, op papier, in elektronische vorm of op andere gegevensdragers vastgelegd, van een derde (de bevestigende partij) aan de accountant. Werkzaamheden inzake externe bevestiging zijn vaak relevant bij de behandeling van beweringen die verband houden met bepaalde rekeningsaldi en de bestanddelen daarvan. Externe bevestigingen hoeven echter niet altijd tot rekeningsaldi beperkt te zijn. Een accountant kan bijvoorbeeld verzoeken om bevestiging van de voorwaarden van contracten of transacties van de entiteit met derden; het verzoek om bevestiging kan bedoeld zijn om te informeren of er aanpassingen aan het contract zijn aangebracht en, zo ja, wat de relevante details zijn. Werkzaamheden inzake externe bevestiging worden ook uitgevoerd om controle-informatie te verkrijgen over het ontbreken van bepaalde zaken, zoals het ontbreken van een nevenovereenkomst die mogelijk van invloed is op de opbrengstverantwoording. Zie Standaard 505 voor verdere leidraden[353].

Herberekening
A19
Een herberekening bestaat uit het controleren van de mathematische nauwkeurigheid van documenten of vastleggingen. Een herberekening kan handmatig of elektronisch worden uitgevoerd.

Het opnieuw uitvoeren
A20
Het opnieuw uitvoeren houdt in dat de accountant op onafhankelijke wijze procedures of interne beheersingsmaatregelen uitvoert die oorspronkelijk in het kader van de interne beheersing van de entiteit werden uitgevoerd.

[352] Standaard 501, *Controle-informatie – Specifieke overwegingen voor geselecteerde elementen*.
[353] Standaard 505, *Externe bevestigingen*.

Cijferanalyses
A21
Cijferanalyses bestaan uit evaluaties van financiële informatie door plausibele verbanden tussen zowel financiële als niet-financiële gegevens te onderzoeken. Cijferanalyses omvatten ook het onderzoek van geïdentificeerde fluctuaties en verbanden die inconsistent zijn met andere relevante informatie of die significant afwijken van voorspelde bedragen. Zie Standaard 520 voor verdere leidraden.

Het verzoeken om inlichtingen
A22
Het verzoeken om inlichtingen bestaat uit het trachten te verkrijgen van informatie bij goed ingelichte personen met een financiële of niet-financiële functie binnen of buiten de entiteit. Het verzoeken om inlichtingen wordt tijdens de controle veelvuldig gebruikt naast andere controlewerkzaamheden. Het verzoeken om inlichtingen kan gaan van het formeel schriftelijk verzoeken om inlichtingen tot het informeel mondeling verzoeken om inlichtingen. De evaluatie van antwoorden op het verzoeken om inlichtingen is een integrerend onderdeel van het proces van het verzoeken om inlichtingen.
A23
Antwoorden op het verzoeken om inlichtingen kunnen de accountant informatie verschaffen waarover hij nog niet beschikte of kunnen hem bevestigende controle-informatie verschaffen. Anderzijds kunnen antwoorden informatie verschaffen die significant verschilt van andere informatie die de accountant heeft verkregen, bijvoorbeeld informatie over de mogelijkheid dat het management interne beheersingsmaatregelen doorbreekt. In sommige gevallen vormen antwoorden op het verzoeken om inlichtingen een basis voor de accountant om controlewerkzaamheden aan te passen of om aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren.
A24
Hoewel bevestiging van informatie die via het verzoeken om inlichtingen is verkregen, vaak van bijzonder belang is, is het in het geval van het verzoeken om inlichtingen over voornemens van het management mogelijk dat de informatie die beschikbaar is om de voornemens van het management te onderbouwen beperkt is. In dat geval kan inzicht in de uitvoering door het management van in het verleden uitgesproken intenties, inzicht in de door het management aangehaalde redenen om voor een bepaalde aanpak te opteren en inzicht in de mogelijkheid van het management om een specifieke aanpak te volgen, relevante informatie verschaffen om de informatie die via het verzoeken om inlichtingen is verkregen, te bevestigen.
A25
Met betrekking tot bepaalde aangelegenheden kan de accountant het noodzakelijk achten om schriftelijke bevestigingen te verkrijgen van het management en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen om antwoorden op het mondeling verzoeken om inlichtingen te bevestigen. Zie Standaard 580 voor verdere leidraden[354].

Als controle-informatie te gebruiken informatie

Relevantie en betrouwbaarheid
(Zie Par. 7)
A26
Zoals in paragraaf A1 vermeld, kan controle-informatie, hoewel deze primair uit tijdens de controle uitgevoerde controlewerkzaamheden wordt verkregen, ook informatie omvatten die is verkregen uit andere bronnen, zoals eerdere controles, in bepaalde omstandigheden, en de kwaliteitsbeheersingswerkzaamheden van een accountantseenheid voor cliëntaanvaarding en -continuering en naleven van bepaalde additionele verantwoordelijkheden op grond van wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften (bijv. met betrekking tot niet-naleving van wet- en regelgeving door een entiteit). De kwaliteit van alle controle-informatie wordt beïnvloed door de relevantie en betrouwbaarheid van de informatie waarop deze is gebaseerd.

Relevantie
A27
Relevantie gaat over de logische samenhang met, of invloed op, het doel van de controlemaatregel en, in voorkomend geval, de bewering in kwestie. De relevantie van informatie die als controle-informatie zal worden gebruikt, kan door de richting van de toetsingen worden beïnvloed. Als bijvoorbeeld een controlemaatregel tot doel heeft te toetsen of er sprake is van een te hoge opgave in het bestaan of de waardering van handelsschulden, kan het toetsen van de vastgelegde handelsschulden een relevante controlemaatregel zijn. Anderzijds zou bij het toetsen op een te lage opgave in het bestaan of de waardering van handelsschulden het toetsen van de vastgelegde handelsschulden niet relevant zijn, maar kan het toetsen van informatie zoals latere uitgaven, onbetaalde facturen,

[354] Standaard 580, *Schriftelijke bevestigingen*.

meldingen van leveranciers en niet-overeenstemmende ontvangstbevestigingen wel relevant zijn.

A28

Een bepaald samenstel van controlewerkzaamheden kan controle-informatie verschaffen die voor bepaalde beweringen relevant is, maar voor andere niet. Bijvoorbeeld de inspectie van documenten met betrekking tot de inning van vorderingen na het einde van de verslagperiode kan controle-informatie verschaffen over het bestaan en de waardering, maar niet noodzakelijk over de afgrenzing. Zo ook is het verkrijgen van controle-informatie over een specifieke bewering, bijvoorbeeld het bestaan van voorraden, geen substituut voor het verkrijgen van controle-informatie over een andere bewering, bijvoorbeeld de waardering van die voorraden. Anderzijds kan controle-informatie afkomstig uit verschillende bronnen of van een verschillende aard vaak relevant zijn voor dezelfde bewering.

A29

Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen zijn opgezet om te evalueren hoe effectief interne beheersingsmaatregelen zijn om afwijkingen van materieel belang op het niveau van beweringen te kunnen voorkomen, of detecteren en corrigeren. Het opzetten van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen om relevante controle-informatie te verkrijgen omvat het vaststellen van omstandigheden (karakteristieken of kenmerken) die erop wijzen dat een interne beheersingsmaatregel adequaat werkt en afwijkende omstandigheden die erop wijzen dat een interne beheersingsmaatregel niet adequaat werkt. De aanwezigheid of afwezigheid van deze omstandigheden kan vervolgens door de accountant worden getoetst.

A30

Gegevensgerichte controles zijn opgezet om afwijkingen van materieel belang op het niveau van beweringen te detecteren. Ze omvatten detailcontroles en gegevensgerichte cijferanalyses. Het opzetten van gegevensgerichte controles omvat het vaststellen van omstandigheden die relevant zijn voor het doel van de toetsing en die een afwijking in de desbetreffende bewering vormen.

Betrouwbaarheid

A31

De betrouwbaarheid van informatie die als controle-informatie zal worden gebruikt, en dus ook van de controle-informatie zelf, wordt beïnvloed door de bron en de aard daarvan, alsmede door de omstandigheden waaronder zij is verkregen, met inbegrip van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het opstellen en onderhouden van die informatie indien relevant. Daardoor zijn algemene regels over de betrouwbaarheid van verschillende soorten controle-informatie onderworpen aan belangrijke uitzonderingen. Zelfs wanneer informatie die als controle-informatie zal worden gebruikt uit bronnen buiten de entiteit wordt verkregen, kunnen er omstandigheden bestaan die de betrouwbaarheid van die informatie kunnen aantasten. Zo is het mogelijk dat informatie die verkregen is uit een bron die onafhankelijk is van de entiteit, niet betrouwbaar is als de bron niet goed ingelicht is of een door het management ingeschakelde deskundige niet objectief is. Rekening houdend met het feit dat er uitzonderingen kunnen bestaan, kunnen de volgende algemene regels over de betrouwbaarheid van controle-informatie nuttig zijn:

- de betrouwbaarheid van controle-informatie neemt toe wanneer deze uit onafhankelijke bronnen buiten de entiteit is verkregen;
- de betrouwbaarheid van intern gegenereerde controle-informatie neemt toe wanneer de daarmee verband houdende door de entiteit opgelegde interne beheersingsmaatregelen, met inbegrip van die welke betrekking hebben op het opstellen en onderhouden van die informatie, effectief zijn;
- controle-informatie die direct door de accountant is verkregen (bijvoorbeeld door waarneming van de toepassing van een interne beheersingsmaatregel) is betrouwbaarder dan controle-informatie die indirect of door gevolgtrekking is verkregen (bijvoorbeeld door een verzoek om inlichtingen over de toepassing van een interne beheersingsmaatregel);
- controle-informatie in de vorm van documenten op papier, in elektronische vorm of op andere gegevensdragers vastgelegd, is betrouwbaarder dan mondeling verkregen informatie (bijvoorbeeld de notulen van een vergadering zijn betrouwbaarder dan een mondelinge weergave van de besproken aangelegenheden achteraf);
- controle-informatie die is verschaft door originele documenten is betrouwbaarder dan controle-informatie die is verschaft door fotokopieën of faxen of door documenten die zijn gefilmd, gedigitaliseerd of anderszins zijn omgezet in elektronische vorm, waarvan de betrouwbaarheid kan afhangen van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het opstellen en onderhouden van die informatie.

A32

Standaard 520 verschaft verdere leidraden met betrekking tot de betrouwbaarheid van gegevens die worden gebruikt met het oog op het opzetten van cijferanalyses als gegevensgerichte controles[355].

A33

Standaard 240 behandelt omstandigheden waarin de accountant reden heeft om aan te nemen dat

[355] Standaard 520, paragraaf 5(a).

een document mogelijk niet authentiek is of is aangepast zonder dat die aanpassing de accountant ter kennis is gebracht[356].

A34

Standaard 250[357] verschaft verdere leidraden met betrekking tot het naleven van alle additionele verantwoordelijkheden op grond van wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften door de accountant met betrekking tot geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving door de entiteit die verdere informatie kan verschaffen die relevant is voor het werk van de accountant in overeenstemming met de controlestandaarden en het evalueren van de implicaties van een dergelijke niet-naleving in relatie tot andere aspecten van de controle.

Externe informatiebronnen

A34a

Van de accountant is op grond van paragraaf 7 vereist om de relevantie en betrouwbaarheid van informatie die is verkregen uit een externe informatiebron die zal worden gebruikt als controle-informatie te overwegen, ongeacht of die informatie door de entiteit is gebruikt bij het opstellen van de financiële overzichten of is verkregen door de accountant. Voor informatie die is verkregen van een externe informatiebron, kan die overweging, in bepaalde gevallen, controle-informatie omvatten over de externe informatiebron of het opstellen van de informatie door de externe informatiebron, verkregen door het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden in overeenstemming met Standaard 330 of, indien van toepassing, Standaard 540.[358]

A34b

Het volgende kan helpen bij de overwegingen van de accountant van de relevantie en betrouwbaarheid van die informatie:

- het verwerven van inzicht waarom het management of, indien van toepassing, een deskundige ingeschakeld door het management een externe informatiebron gebruikt; en
- hoe de relevantie en betrouwbaarheid van de informatie werd overwogen (inclusief de nauwkeurigheid en volledigheid ervan).

A34c

De volgende factoren kunnen belangrijk zijn bij het overwegen van de relevantie en betrouwbaarheid van informatie verkregen van een externe informatiebron, inclusief de nauwkeurigheid en volledigheid ervan. Hierbij wordt rekening gehouden met het feit dat sommige van deze factoren alleen relevant kunnen zijn wanneer de informatie door het management is gebruikt bij het opstellen van de financiële overzichten of is verkregen door de accountant:

- de aard en het gezag van de externe informatiebron. Een centrale bank of een bureau voor de statistiek van de overheid met een wetgevend mandaat om sectorinformatie aan het publiek te verstrekken, is bijvoorbeeld waarschijnlijk een gezaghebbende bron voor bepaalde soorten informatie;
- de mogelijkheid om de verkregen informatie te beïnvloeden, door relaties tussen de entiteit en de informatiebron;
- de competentie en reputatie van de externe informatiebron met betrekking tot de informatie, inclusief of, naar de professionele oordeelsvorming van de accountant, de informatie routinematig wordt verstrekt door een bron met *track record* voor het verstrekken van betrouwbare informatie;
- eerdere ervaring van de accountant met de betrouwbaarheid van de informatie die verstrekt is door de externe informatiebron;
- informatie van algemene marktacceptatie door gebruikers van de relevantie en / of betrouwbaarheid van informatie uit een externe informatiebron voor een soortgelijk doel als waarvoor de informatie is gebruikt door het management of de accountant;
- of de entiteit beschikt over interne beheersingsmaatregelen om de relevantie en betrouwbaarheid van de verkregen en gebruikte informatie te behandelen;
- of de externe informatiebron algemene marktinformatie verzamelt of rechtstreeks betrokken is bij het 'vaststellen' van markttransacties;
- of de informatie geschikt is voor gebruik in de manier waarop het wordt gebruikt en, indien van toepassing, werd ontwikkeld met inachtneming van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- alternatieve informatie die de gebruikte informatie kan tegenspreken;
- de aard en omvang van disclaimers of andere restrictieve taal met betrekking tot de verkregen informatie;
- informatie over de methoden die zijn gebruikt bij het opstellen van de informatie, hoe de methoden worden toegepast, inclusief, indien van toepassing, hoe modellen zijn gebruikt in een dergelijke toepassing, en de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de methoden; en

[356] Standaard 240, *Verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten*, paragraaf 13.
[357] Standaard 250, *Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten,* paragraaf 9.
[358] Standaard 540, *De controle van schattingen en toelichtingen daarop.*

- indien beschikbaar, informatie die relevant is voor het overwegen van de geschiktheid van veronderstellingen en andere gegevens die worden toegepast door de externe informatiebronnen bij het ontwikkelen van de verkregen informatie.

A34d

De aard en omvang van de overweging door de accountant houdt rekening met de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen:

- waarvoor het gebruik van de externe informatie relevant is;
- de mate waarin het gebruik van die informatie relevant is voor de redenen voor de ingeschatte risico's van afwijkingen van materieel belang; en
- de mogelijkheid dat de informatie uit de externe informatiebron mogelijk niet betrouwbaar is (bijvoorbeeld of het afkomstig is van een geloofwaardige bron).

Op basis van de overweging door de accountant van de in alinea A33b beschreven aangelegenheden, kan de accountant bepalen dat een verder inzicht in de entiteit en haar omgeving, inclusief haar interne beheersing, nodig is, in overeenstemming met Standaard 315, of dat verdere controlewerkzaamheden, in overeenstemming met Standaard 330[359] en Standaard 540[360], indien van toepassing, passend zijn in de gegeven omstandigheden om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang in verband met het gebruik van informatie uit een externe informatiebron.

Dergelijke werkzaamheden kunnen omvatten:

- een vergelijking maken van informatie verkregen uit de externe informatiebron met informatie verkregen van een alternatieve onafhankelijke informatiebron.
- indien relevant voor het overwegen van het gebruik van een externe informatiebron door het management, het verwerven van inzicht in de interne beheersingsmaatregelen die het management heeft om de betrouwbaarheid van de informatie uit externe informatiebronnen te overwegen en mogelijk toetsen van de werking van dergelijke interne beheersingsmaatregelen.
- werkzaamheden uitvoeren om informatie te verkrijgen van de externe informatiebron om de processen, technieken en veronderstellingen ervan te begrijpen, met als doel het identificeren, begrijpen en, indien relevant, toetsen van de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen.

A34e

In sommige situaties kan er slechts één aanbieder van bepaalde informatie zijn, bijvoorbeeld informatie van een centrale bank of overheid, zoals een inflatiepercentage of een enkele erkende sectororganisatie. In dergelijke gevallen wordt de vaststelling door de accountant van de aard en omvang van controlewerkzaamheden die in de gegeven omstandigheden passend kunnen zijn, beïnvloed door de aard en de geloofwaardigheid van de bron van de informatie, de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang waarvoor die externe informatie relevant is, en de mate waarin het gebruik van die informatie relevant is voor de redenen voor het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang. Wanneer de informatie bijvoorbeeld afkomstig is van een geloofwaardige gezaghebbende bron, kan de omvang van de verdere controlewerkzaamheden van de accountant minder uitgebreid zijn, zoals het bevestigen van de informatie op de website van de bron of gepubliceerde informatie. In andere gevallen, als een bron niet als geloofwaardig wordt beoordeeld, kan de accountant bepalen dat uitgebreidere werkzaamheden geschikt zijn en, bij afwezigheid van een alternatieve onafhankelijke informatiebron waartegen kan worden vergeleken, overwegen of het uitvoeren van werkzaamheden om informatie te verkrijgen van de externe informatiebron, indien praktisch mogelijk, geschikt is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.

A34f

Wanneer de accountant niet over een voldoende basis beschikt om de relevantie en betrouwbaarheid van informatie uit een externe informatiebron te overwegen, kan de accountant een beperking in de reikwijdte hebben indien voldoende en geschikte controle-informatie niet via alternatieve werkzaamheden kan worden verkregen. Elke opgelegde beperking van de reikwijdte wordt geëvalueerd in overeenstemming met de vereisten van ISA 705.[361]

Betrouwbaarheid van informatie die afkomstig is van een door het management ingeschakelde deskundige

(Zie Par. 8)

A35

De opstelling van de financiële overzichten van een entiteit kan deskundigheid vereisen op een ander gebied dan administratieve verwerking of controle, zoals actuariële berekeningen, waarderingen of technische gegevens. De entiteit kan deskundigen op deze gebieden in dienst nemen of inschakelen om de nodige deskundigheid te verkrijgen voor het opstellen van de financiële overzichten. Indien

[359] Standaard 330, paragraaf 6.
[360] Standaard 540, paragraaf 29.
[361] Standaard 705, *Aanpassingen in het oordeel van de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*, paragraaf 13.

dergelijke deskundigheid nodig is maar de entiteit nalaat een deskundige in te schakelen, nemen de risico's op een afwijking van materieel belang toe.

A36

Wanneer als controle-informatie te gebruiken informatie voortkomt uit het werk van een door het management ingeschakelde deskundige, is het vereiste in paragraaf 8 van deze Standaard van toepassing. Zo kan een persoon of organisatie beschikken over deskundigheid op het gebied van de toepassing van modellen voor het schatten van de reële waarde van effecten waarvoor geen waarneembare markt bestaat. Past de persoon of organisatie die deskundigheid toe bij het maken van een schatting die de entiteit bij de opstelling van haar financiële overzichten gebruikt, is de persoon of organisatie een door het management ingeschakelde deskundige en is paragraaf 8 van toepassing. Indien de persoon of organisatie echter alleen maar prijsgegevens verschaft over private transacties die anders niet voor de entiteit beschikbaar zijn en die de entiteit in haar eigen schattingsmethoden gebruikt, valt die informatie, indien ze als controle-informatie wordt gebruikt, onder paragraaf 7 van deze Standaard, zijnde informatie van een externe informatiebron en niet het gebruikmaken van een door het management ingeschakelde deskundige door de entiteit.

A37

De aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden met betrekking tot het vereiste in paragraaf 8 van deze Standaard kan onder meer worden beïnvloed door:

- de aard en complexiteit van de aangelegenheid waarin de door het management ingeschakelde deskundige gespecialiseerd is;
- de risico's op een afwijking van materieel belang in de aangelegenheid;
- de beschikbaarheid van alternatieve bronnen van controle-informatie;
- de aard, reikwijdte en doelstellingen van het werk van de door het management ingeschakelde deskundige;
- de vraag of de door het management ingeschakelde deskundige in dienst is bij de entiteit dan wel of hij door de entiteit is ingeschakeld om relevante diensten te verlenen;
- de mate waarin het management het werk van de door het management ingeschakelde deskundige kan beheersen of beïnvloeden;
- de vraag of de door het management ingeschakelde deskundige onderworpen is aan technische prestatienormen of andere beroeps- of sectorvereisten;
- de aard en omvang van eventuele interne beheersingsmaatregelen binnen de entiteit met betrekking tot het werk van de door het management ingeschakelde deskundige;
- de kennis en ervaring van de accountant op het deskundigheidsgebied van de door het management ingeschakelde deskundige;
- de eerdere ervaring van de accountant met het werk van die deskundige.

De competentie, capaciteiten en objectiviteit van een door het management ingeschakelde deskundige

(Zie Par. 8(a))

A38

Competentie heeft betrekking op de aard en het niveau van de deskundigheid van de door het management ingeschakelde deskundige. Capaciteit heeft betrekking op de mogelijkheid van de door het management ingeschakelde deskundige om die competentie in de omstandigheden uit te oefenen. Voorbeelden van factoren die de capaciteit kunnen beïnvloeden, zijn de geografische locatie en de beschikbaarheid van tijd en middelen. Objectiviteit heeft betrekking op de mogelijke effecten die oneigenlijke tendentie, een belangenconflict of de invloed van anderen kunnen hebben op de professionele of zakelijke oordeelsvorming van de door het management ingeschakelde deskundige. De competentie, capaciteiten en objectiviteit van een door het management ingeschakelde deskundige, alsmede eventuele interne beheersingsmaatregelen binnen de entiteit met betrekking tot het werk van de deskundige zijn belangrijke factoren voor de betrouwbaarheid van informatie die afkomstig is van een door het management ingeschakelde deskundige.

A39

Informatie over de competentie, capaciteiten en objectiviteit van een door het management ingeschakelde deskundige kan uit verschillende bronnen komen, zoals:

- persoonlijke ervaring met eerder werk van die deskundige;
- besprekingen met die deskundige;
- besprekingen met anderen die bekend zijn met het werk van die deskundige;
- kennis van de kwalificaties van de deskundige, zijn lidmaatschap van een beroeps- of brancheverenigging, zijn beroepsvergunning of andere vormen van externe erkenning;
- door die deskundige gepubliceerde artikelen of geschreven boeken;
- een eventuele door de accountant ingeschakelde deskundige die de accountant assisteert bij het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie met betrekking tot informatie die afkomstig is van de door het management ingeschakelde deskundige.

A40

Zaken die relevant zijn voor de evaluatie van de competentie, capaciteiten en objectiviteit van een door het management ingeschakelde deskundige zijn onder meer de vraag of het werk van die

deskundige onderworpen is aan technische prestatienormen of andere beroeps- of sectorvereisten, bijvoorbeeld ethische standaarden en andere lidmaatschapsvereisten van een beroeps- of branchevereniging, accreditatienormen van een vergunningverlenende instantie dan wel vereisten die zijn opgelegd door wet- of regelgeving.

A41

Andere aangelegenheden die relevant kunnen zijn, zijn onder meer:

- de relevantie van de competentie van de door het management ingeschakelde deskundige voor de aangelegenheid waarvoor het werk van die deskundige zal worden gebruikt, met inbegrip van specialismen binnen het deskundigheidsgebied van de deskundige. Zo kan een bepaalde actuaris zich specialiseren in schade- en ongevallenverzekeringen, maar een beperkte deskundigheid bezitten met betrekking tot pensioenberekeningen;
- de competentie van een door het management ingeschakelde deskundige met betrekking tot relevante vereisten inzake administratieve verwerking, bijvoorbeeld kennis van veronderstellingen en methoden, met inbegrip van modellen waar die van toepassing zijn, die consistent zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- de vraag of onverwachte gebeurtenissen, veranderingen in omstandigheden of de uit de resultaten van controlewerkzaamheden verkregen controle-informatie erop wijzen dat het noodzakelijk kan zijn om de initiële evaluatie van de competentie, capaciteiten en objectiviteit van de door het management ingeschakelde deskundige te heroverwegen naarmate de controle vordert.

A42

Een breed scala aan omstandigheden kan een bedreiging vormen voor de objectiviteit, bijvoorbeeld bedreigingen die voortvloeien uit eigenbelang, belangenbehartiging, vertrouwdheid, zelfcontrole en intimidatie. Maatregelen kunnen dergelijke bedreigingen beperken en kunnen tot stand komen door externe structuren (bijvoorbeeld het beroep van de door het management ingeschakelde deskundige, wet- of regelgeving) of door de werkomgeving van de door het management ingeschakelde deskundige (bijvoorbeeld beleidslijnen en procedures voor kwaliteitsbeheersing).

A43

Hoewel maatregelen niet alle bedreigingen voor de objectiviteit van een door het management ingeschakelde deskundige kunnen wegnemen, zijn bedreigingen zoals die welke voortvloeien uit intimidatie mogelijk minder significant voor een door de entiteit ingeschakelde deskundige dan voor een deskundige die bij de entiteit in dienst is, en zijn maatregelen zoals beleidslijnen en procedures voor kwaliteitsbeheersing mogelijk doeltreffender. Omdat de bedreiging voor de objectiviteit die ontstaat door het feit dat men een werknemer is van de entiteit altijd aanwezig zal zijn, kan een door de entiteit in dienst genomen deskundige gewoonlijk niet met een grotere waarschijnlijkheid als objectief worden beschouwd dan andere werknemers van de entiteit.

A44

Bij het evalueren van de objectiviteit van een door de entiteit ingeschakelde deskundige kan het relevant zijn om met het management en die deskundige eventuele belangen en relaties te bespreken die bedreigingen kunnen vormen voor de objectiviteit van de deskundige, alsmede eventuele van toepassing zijnde maatregelen, met inbegrip van professionele vereisten die op de deskundige van toepassing zijn, en te evalueren of de maatregelen adequaat zijn. Belangen en relaties die bedreigingen kunnen vormen zijn onder meer:

- financiële belangen;
- zakelijke en persoonlijke relaties;
- de verlening van andere diensten.

Het verwerven van inzicht in het werk van een door het management ingeschakelde deskundige
(Zie Par. 8(b))

A45

Inzicht in het werk van de door het management ingeschakelde deskundige omvat inzicht in het relevante deskundigheidsgebied. Inzicht in het relevante deskundigheidsgebied kan worden verkregen in samenhang met het bepalen door de accountant of de accountant de deskundigheid bezit om het werk van de door het management ingeschakelde deskundige te evalueren, of dat de accountant hiervoor een door de accountant ingeschakelde deskundige nodig heeft[362].

A46

Aspecten van het deskundigheidsgebied van de door het management ingeschakelde deskundige die relevant zijn voor het inzicht van de accountant zijn onder meer:

- de vraag of het deskundigheidsgebied van die deskundige specialismen heeft die relevant zijn voor de controle;
- de vraag of beroeps- of andere normen, alsmede door wet- of regelgeving gestelde vereisten van toepassing zijn;
- welke veronderstellingen en methoden de door het management ingeschakelde deskundige gebruikt, en of deze algemeen aanvaard zijn binnen het deskundigheidsgebied van die deskundige

[362] Standaard 620, paragraaf 7.

en geschikt zijn voor financiële-verslaggevingsdoeleinden;
- de aard van interne en externe gegevens of informatie die de door de accountant ingeschakelde deskundige gebruikt.

A47
Als de entiteit een door het management ingeschakelde deskundige inschakelt, is er gewoonlijk een opdrachtbevestiging of andere schriftelijke vorm van overeenkomst tussen de entiteit en die deskundige. Het evalueren van die overeenkomst bij het verwerven van inzicht in het werk van de door het management ingeschakelde deskundige kan de accountant helpen bij het bepalen van de geschiktheid van het volgende voor de doeleinden van de accountant:
- de aard, reikwijdte en doelstellingen van het werk van die deskundige;
- de respectieve rollen en verantwoordelijkheden van het management en die deskundige; en
- de aard, timing en omvang van communicatie tussen het management en die deskundige, met inbegrip van de vorm van ieder verslag dat door die deskundige zal worden verstrekt.

A48
Indien een door het management ingeschakelde deskundige in dienst is bij de entiteit, is het minder waarschijnlijk dat er een schriftelijke overeenkomst van deze aard bestaat. Het verzoeken om inlichtingen bij de deskundige en andere leden van het management kan voor de accountant de meest geschikte manier zijn om het noodzakelijke inzicht te verwerven.

Het evalueren van de geschiktheid van het werk van een door het management ingeschakelde deskundige
(Zie Par. 8(c))

A49
Overwegingen bij het evalueren van de geschiktheid van het werk van een door het management ingeschakelde deskundige als controle-informatie voor de desbetreffende bewering kunnen omvatten:
- de relevantie en redelijkheid van de bevindingen of conclusies van die deskundige, de consistentie ervan met andere controle-informatie en de vraag of ze op passende wijze in de financiële overzichten zijn weerspiegeld;
- indien het werk van de deskundige het gebruik van significante veronderstellingen en methoden inhoudt, de relevantie en redelijkheid van die veronderstellingen en methoden;
- indien het werk van die deskundige een significant gebruik van brongegevens inhoudt, de relevantie, volledigheid en nauwkeurigheid van die brongegevens; en
- als het werk van die deskundige het gebruik van informatie uit een externe informatiebron omvat, de relevantie en betrouwbaarheid van die informatie.

Door de entiteit gegenereerde informatie die voor de doeleinden van de accountant wordt gebruikt
(Zie Par. 9(a)-(b))

A50
De accountant kan pas betrouwbare controle-informatie verkrijgen als de door de entiteit gegenereerde informatie die voor het uitvoeren van controlewerkzaamheden wordt gebruikt voldoende volledig en nauwkeurig is. De effectiviteit van de controle van opbrengsten door het toepassen van standaardprijzen op vastleggingen van verkoopvolumes wordt bijvoorbeeld beïnvloed door de nauwkeurigheid van de prijsinformatie en de volledigheid en nauwkeurigheid van de gegevens over verkoopvolumes. Zo ook geldt dat als de accountant voornemens is een populatie (bijvoorbeeld betalingen) op een bepaald kenmerk (bijvoorbeeld autorisatie) te toetsen, de resultaten van de toetsing minder betrouwbaar zullen zijn als de populatie waaruit elementen ter toetsing zijn geselecteerd, niet compleet is.

A51
Het verkrijgen van controle-informatie over de nauwkeurigheid en volledigheid van dergelijke informatie kan gelijktijdig worden uitgevoerd met de feitelijke controlemaatregel die wordt toegepast op de informatie wanneer het verkrijgen van die controle-informatie een integrerend onderdeel uitmaakt van de controlemaatregel zelf. In andere situaties kan de accountant controle-informatie hebben verkregen over de nauwkeurigheid en volledigheid van dergelijke informatie door toetsingen van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het opstellen en onderhouden van die informatie. In sommige situaties kan de accountant echter bepalen dat aanvullende controlewerkzaamheden nodig zijn.

A52
In bepaalde gevallen kan de accountant voornemens zijn om door de entiteit gegenereerde informatie te gebruiken voor andere controledoeleinden. De accountant kan bijvoorbeeld voornemens zijn om gebruik te maken van prestatiemetingen van de entiteit voor het doel van cijferanalyses, of om gebruik te maken van informatie die door de entiteit is gegenereerd voor monitoringactiviteiten, zoals rapporten van de interne auditfunctie. In dergelijke gevallen wordt de geschiktheid van de verkregen controle-informatie beïnvloed door de vraag of de informatie voldoende nauwkeurig of gedetailleerd is voor de doeleinden van de accountant. Door het management gebruikte prestatiemetingen zijn bijvoorbeeld mogelijkerwijs niet nauwkeurig genoeg om een afwijking van materieel belang te detecteren.

Elementen selecteren die moeten worden getoetst om controle-informatie te verkrijgen
(Zie Par. 10)
A53
Een doeltreffende toetsing verschaft geschikte controle-informatie die, samen met andere verkregen of nog te verkrijgen controle-informatie, volstaat voor de doeleinden van de accountant. Bij het selecteren van te toetsen elementen wordt van de accountant vereist dat hij op grond van paragraaf 7 de relevantie en betrouwbaarheid van de als controle-informatie te gebruiken informatie vaststelt; het andere aspect van effectiviteit (het voldoende zijn) is een belangrijke overweging bij het selecteren van de te toetsen elementen. De accountant beschikt over de volgende middelen om te toetsen elementen te selecteren:
a. alle elementen selecteren (een onderzoek van de volledige populatie);
b. specifieke elementen selecteren; en
c. steekproeven gebruiken bij een controle.
De toepassing van een of meer van deze middelen kan geëigend zijn afhankelijk van de specifieke omstandigheden, bijvoorbeeld de risico's op een afwijking van materieel belang met betrekking tot de getoetste bewering, en van de uitvoerbaarheid en effectiviteit van de verschillende middelen.

Alle elementen selecteren
A54
De accountant kan besluiten dat het het meest geschikt is om de gehele populatie van elementen te onderzoeken waaruit een transactiestroom of rekeningsaldo (of een stratum binnen die populatie) bestaat. Een onderzoek van de volledige populatie is onwaarschijnlijk in het geval van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen; het is echter meer gebruikelijk voor detailcontroles. Een onderzoek van de volledige populatie kan bijvoorbeeld geschikt zijn als:
- de populatie bestaat uit een klein aantal elementen met een grote waarde;
- er een significant risico bestaat en andere middelen geen voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen; of
- de repetitieve aard van een berekening of een ander proces dat door een informatiesysteem automatisch wordt uitgevoerd een onderzoek van de volledige populatie rendabel maakt.

Specifieke elementen selecteren
A55
De accountant kan besluiten om uit een populatie specifieke elementen te selecteren. Bij het nemen van deze beslissing kunnen factoren als het inzicht van de accountant in de entiteit, de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang en de kenmerken van de getoetste populatie relevant zijn. De op oordeelsvorming gebaseerde selectie van specifieke elementen is onderhevig aan het uitvoeringsrisico. Voorbeelden van geselecteerde specifieke elementen zijn:
- elementen van hoge waarde of elementen van cruciaal belang; de accountant kan beslissen om specifieke elementen binnen een populatie te selecteren omdat ze een grote waarde vertegenwoordigen of een ander kenmerk vertonen, bijvoorbeeld elementen die verdacht, ongebruikelijk of bijzonder risicogevoelig zijn of die in het verleden aan fouten onderhevig waren;
- alle elementen boven een bepaald bedrag. De accountant kan besluiten om elementen te onderzoeken waarvan de geboekte waarden een bepaald bedrag overschrijden teneinde een groot gedeelte van het totale bedrag van een transactiestroom of rekeningsaldo te verifiëren;
- elementen gericht op het verkrijgen van informatie. De accountant kan elementen onderzoeken om informatie te verkrijgen over zaken zoals de aard van de entiteit of de aard van transacties.

A56
Een selectief onderzoek van specifieke elementen van een transactiestroom of rekeningsaldo is vaak een efficiënte manier om controle-informatie te verkrijgen, maar is niet hetzelfde als het gebruik van steekproeven bij een controle. De resultaten van controlewerkzaamheden die worden toegepast op elementen die op deze manier zijn geselecteerd kunnen niet worden geprojecteerd op de gehele populatie; daarom verschaft een selectief onderzoek van specifieke elementen geen controle-informatie omtrent de rest van de populatie.

Het gebruiken van steekproeven bij een controle
A57
Het gebruiken van steekproeven bij een controle is bedoeld om het mogelijk te maken conclusies te trekken over een gehele populatie op basis van toetsingen van een uit die populatie getrokken steekproef. Het gebruik van steekproeven bij een controle wordt besproken in Standaard 530.[363]

Inconsistentie in, of twijfels over de betrouwbaarheid van, controle-informatie
(Zie Par. 11)
A58

[363] Standaard 530, *Het gebruiken van steekproeven bij een controle.*

Het verkrijgen van controle-informatie uit verschillende bronnen of van een verschillende aard kan erop wijzen dat een individueel element van de controle-informatie niet betrouwbaar is, zoals wanneer controle-informatie verkregen uit een bepaalde bron inconsistent is met controle-informatie verkregen uit een andere bron. Dit kan het geval zijn wanneer antwoorden op het verzoeken om inlichtingen bij het management, interne auditors en anderen inconsistent zijn, of wanneer antwoorden op het verzoeken om inlichtingen bij de met governance belaste personen ter bevestiging van de antwoorden op het verzoeken om inlichtingen bij het management inconsistent zijn met het antwoord van het management. Standaard 230 bevat een specifiek documentatievereiste indien de accountant informatie heeft geïdentificeerd die inconsistent is met zijn eindconclusie met betrekking tot een significante aangelegenheid.[364]

501 Controle-informatie – Specifieke overwegingen voor geselecteerde elementen

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard
1
Deze Standaard behandelt de specifieke overwegingen van de accountant bij het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie overeenkomstig Standaard 330[365], Standaard 500[366] en andere relevante Standaarden, met betrekking tot bepaalde aspecten van voorraad, rechtszaken en claims waarbij de entiteit betrokken is, en gesegmenteerde informatie bij een controle van financiële overzichten.

Ingangsdatum
2
Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstelling
3
De doelstelling voor de accountant is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot:
a. het bestaan en de conditie van de voorraad;
b. de volledigheid van rechtszaken en claims waarbij de entiteit betrokken is;
c. presentatie en toelichting van gesegmenteerde informatie in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Vereisten

Voorraad
4
Indien de voorraad van materieel belang is voor de financiële overzichten dient de accountant voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot het bestaan en de conditie van de voorraad door:
a. het bijwonen van de fysieke voorraadopname, tenzij dit praktisch onuitvoerbaar is, teneinde: (Zie Par. A1, A2 en A3)
    1. de instructies en procedures van het management voor het vastleggen en beheersen van de resultaten van de fysieke voorraadopname van de entiteit te evalueren; (Zie Par. A4)
    2. de uitvoering van de voorraadopnameprocedures van het management bij te wonen; (Zie Par. A5)
    3. de voorraad te inspecteren; (Zie Par. A6) en
    4. tellingen ter toetsing uit te voeren; (Zie Par. A7 en A8) en
b. controlewerkzaamheden uit te voeren met betrekking tot de definitieve voorraadregistraties van de entiteit om te bepalen of zij een accurate weergave zijn van de werkelijke resultaten van de voorraadopname.

5
Indien de fysieke voorraadopname wordt uitgevoerd op een andere datum dan de datum van de financiële overzichten, dient de accountant, in aanvulling op de werkzaamheden die vereist zijn op grond van paragraaf 4, controlewerkzaamheden uit te voeren om controle-informatie te verkrijgen over de vraag of voorraadwijzigingen tussen de opnamedatum en de datum van de financiële overzichten naar behoren zijn vastgelegd. (Zie Par. A9, A10 en A11)
6

[364] Standaard 230, *Controledocumentatie*, paragraaf 11.
[365] Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's*.
[366] Standaard 500, *Controle-informatie*.

Indien de accountant niet in staat is om de fysieke voorraadopname bij te wonen als gevolg van onvoorziene omstandigheden, dient de accountant bepaalde fysieke opnames te doen of waar te nemen op een alternatieve datum, alsmede controlewerkzaamheden op de tussenliggende transacties uit te voeren.

7

Indien het bijwonen van de fysieke voorraadopname praktisch onuitvoerbaar is, dient de accountant alternatieve controlewerkzaamheden uit te voeren om voldoende en geschikte controle-informatie met betrekking tot het bestaan en de conditie van de voorraad te verkrijgen. Indien dit niet mogelijk is, dient de accountant het oordeel in de controleverklaring te wijzigen overeenkomstig Standaard 705[367]. (Zie Par. A12, A13 en A14)

8

Indien de door een derde partij in bewaring genomen en beheerde voorraad van materieel belang is voor de financiële overzichten, dient de accountant voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot het bestaan en de conditie van die voorraad door het uitvoeren van één of beide van de volgende werkzaamheden:

a. het verzoeken om externe bevestiging bij de derde partij van de hoeveelheden en de conditie van de voorraad die namens de entiteit wordt gehouden; (Zie Par. A15)
b. het uitvoeren van inspectie of andere controlewerkzaamheden die passend zijn in de gegeven omstandigheden. (Zie Par. A16)

Rechtszaken en claims

9

De accountant dient controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren gericht op het vaststellen van rechtszaken en claims waarbij de entiteit betrokken is en die mogelijk een risico op een afwijking van materieel belang doen ontstaan, met inbegrip van: (Zie Par. A17, A18 en A19)

a. het verzoeken om inlichtingen bij het management en, indien van toepassing, bij anderen binnen de entiteit, met inbegrip van de interne juridisch adviseur;
b. het doornemen van de notulen van de vergaderingen van de met governance belaste personen, alsmede van de correspondentie tussen de entiteit en haar externe juridisch adviseur; en
c. het doornemen van kostenrekeningen met betrekking tot juridische kosten. (Zie Par. A20)

10

Indien de accountant een inschatting maakt van een risico van materieel belang dat betrekking heeft op vastgestelde rechtszaken en claims of wanneer uitgevoerde controlewerkzaamheden een indicatie geven van het feit dat andere van materieel belang zijnde rechtszaken en claims kunnen bestaan, dient de accountant, in aanvulling op de werkzaamheden die overeenkomstig andere Standaarden zijn vereist, te trachten direct met de externe juridisch adviseur van de entiteit te communiceren. De accountant dient dit te doen door middel van een schriftelijk verzoek om inlichtingen, door het management opgesteld en door de accountant verzonden, waarbij de externe juridisch adviseur wordt verzocht om rechtstreeks met de accountant te communiceren. Indien wet- of regelgeving dan wel de betreffende juridische beroepsorganisatie het verbiedt dat de juridisch adviseur van de entiteit rechtstreeks met de accountant communiceert, dient de accountant alternatieve controlewerkzaamheden uit te voeren. (Zie Par. A21, A22, A23, A24 en A25)

11

Indien:

a. het management weigert om aan de accountant de toestemming te verlenen om te communiceren met de externe juridisch adviseur van de entiteit, dan wel om met deze persoon te overleggen, of indien de externe juridisch adviseur van de entiteit weigert om op passende wijze een antwoord te geven op het schriftelijk verzoek om inlichtingen, dan wel indien het hem is verboden om een antwoord te geven; en
b. de accountant niet in staat is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen door het uitvoeren van alternatieve controlewerkzaamheden,

dient de accountant het oordeel in de controleverklaring aan te passen overeenkomstig Standaard 705.

Schriftelijke bevestigingen

12

De accountant dient het management, en in voorkomend geval, de met governance belaste personen, te verzoeken om schriftelijke bevestigingen te verstrekken dat alle bekende werkelijke of mogelijke rechtszaken en claims waarvan de effecten bij het opstellen van de financiële overzichten in aanmerking moeten worden genomen, hem ter kennis zijn gebracht, alsmede in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving administratief verwerkt en toegelicht zijn.

Gesegmenteerde informatie

[367] Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*

13
De accountant dient voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de presentatie en toelichting van gesegmenteerde informatie in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, door: (Zie Par. A26)

a. inzicht te verwerven in de door het management gebruikte methoden voor het vaststellen van gesegmenteerde informatie, en: (Zie Par. A27)
    1. het evalueren of dergelijke methoden naar alle waarschijnlijkheid resulteren in een toelichting in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; en indien passend
    2. het toetsen van de toepassing van dergelijke methoden; en
b. het uitvoeren van cijferanalyses of andere controlewerkzaamheden die passend zijn in de gegeven omstandigheden.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Voorraad

Het bijwonen van fysieke voorraadopname
(Zie Par. 4(a))
A1
Het management zet gewoonlijk procedures op waarbij de voorraad minstens één keer per jaar fysiek wordt opgenomen teneinde als basis te dienen voor het opstellen van de financiële overzichten en, indien van toepassing, om de betrouwbaarheid van het permanent voorraadbeheersysteem vast te stellen.
A2
Het bijwonen van de fysieke voorraadopname houdt het volgende in:

- het inspecteren van de voorraad om het bestaan daarvan vast te stellen en om de conditie daarvan te evalueren, alsmede om tellingen uit te voeren ter toetsing;
- het waarnemen van de naleving van de instructies van het management, alsmede van de uitvoering van werkzaamheden voor het vastleggen en beheersen van de resultaten van de fysieke voorraadopname; en
- het verkrijgen van controle-informatie met betrekking tot de betrouwbaarheid van de opnameprocedures van het management.

Deze procedures kunnen als toetsingen van interne beheersingsmaatregelen dan wel als gegevensgerichte controles dienst doen, afhankelijk van de risico-inschatting van de accountant, de geplande aanpak en de uitgevoerde specifieke werkzaamheden.
A3
Aangelegenheden die relevant zijn bij het plannen van het bijwonen van de fysieke voorraadopname (of bij het opzetten en uitvoeren van controlewerkzaamheden overeenkomstig de paragrafen 4–8 van deze Standaard) zijn onder meer:

- de risico's op een afwijking van materieel belang die betrekking hebben op de voorraad;
- de aard van de interne beheersing die verband houdt met de voorraad;
- of verwacht wordt dat adequate procedures zullen worden opgezet en passende instructies zullen worden uitgebracht voor de fysieke voorraadopname;
- de timing van de fysieke voorraadopname;
- of de entiteit een permanent voorraadbeheersysteem onderhoudt;
- de locaties waar de voorraad zich bevindt, met inbegrip van de materialiteit van de voorraad en de risico's op een afwijking van materieel belang op de verschillende locaties, bij het nemen van een beslissing over de vraag bij welke locaties het bijwonen van de voorraadopname passend is. Standaard 600[368] behandelt de betrokkenheid van andere accountants en kan dientengevolge relevant zijn indien een dergelijke betrokkenheid te maken heeft met het bijwonen van de fysieke voorraadopname op een afgelegen locatie;
- of de assistentie van een door de accountant ingeschakelde deskundige nodig is. Standaard 620[369] behandelt het gebruikmaken van een door de accountant ingeschakelde deskundige om de accountant te assisteren bij het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie.

Het evalueren van de instructies en procedures van het management
(Zie Par. 4(a)(i))
A4
Relevant bij het evalueren van de instructies en procedures van het management voor het vastleggen

[368] Standaard 600, *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen).*
[369] Standaard 620, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige.*

en beheersen van de fysieke voorraadopname is onder meer de vraag of zij gericht zijn op, bijvoorbeeld:

- de toepassing van passende interne beheersingsmaatregelen, bijvoorbeeld het verzamelen van gebruikte opnamelijsten van de fysieke voorraad, de administratieve verwerking van niet gebruikte opnamelijsten van de fysieke voorraad en van procedures voor opname en heropname;
- de nauwkeurige vaststelling van het voortgangsstadium waarin het onderhanden werk zich bevindt, van beperkt muterende, incourante of beschadigde eenheden en van de voorraad die eigendom is van een derde partij, bijvoorbeeld, in consignatie;
- de procedures aangewend om de fysieke hoeveelheden in te schatten, indien van toepassing, zoals nodig kan zijn bij het inschatten van de fysieke hoeveelheid van een berg steenkool;
- beheersing over het verplaatsen van voorraad tussen locaties en het transport en de ontvangst van de voorraad vóór en na de afgrenzingsdatum.

Het waarnemen van de uitvoering van de opnameprocedures van het management
(Zie Par. 4(a)(ii))
A5
Het waarnemen van de uitvoering van de opnameprocedures van het management, bijvoorbeeld procedures die betrekking hebben op de beheersing over het verplaatsen van de voorraad vóór, tijdens en na de opname, vormt voor de accountant een hulpmiddel bij het verkrijgen van controle-informatie dat de instructies en de opnameprocedures van het management op adequate wijze opgezet en geïmplementeerd zijn. Bovendien is het mogelijk dat de accountant kopieën van afgrenzingsinformatie verkrijgt, zoals details van de verplaatsing van de voorraad, teneinde voor de accountant een hulpmiddel te vormen bij het uitvoeren van controlewerkzaamheden met betrekking tot het op een latere datum administratief verwerken van dergelijke verplaatsingen.

Inspectie van de voorraad
(Zie Par. 4(a)(iii))
A6
Het inspecteren van de voorraad bij het bijwonen van de fysieke voorraadopname vormt voor de accountant een hulpmiddel bij het vaststellen van het bestaan van de voorraad (doch niet noodzakelijk van de eigendom daarvan), en bij het vaststellen van bijvoorbeeld incourante, beschadigde of verouderende voorraad.

Het uitvoeren van opnames ter toetsing
(Zie Par. 4(a)(iv))
A7
Door het uitvoeren van tellingen ter toetsing, door bijvoorbeeld het in de fysieke voorraad traceren van elementen die uit de voorraadregistraties van het management geselecteerd zijn, alsmede door het in de voorraadregistraties van het management traceren van elementen die uit de fysieke voorraad geselecteerd zijn, wordt controle-informatie aangaande de volledigheid en nauwkeurigheid van deze vastleggingen verstrekt.
A8
In aanvulling op het vastleggen van de tellingen van de accountant ter toetsing, vormt het verkrijgen van kopieën van de definitieve fysieke gebruikte opnamelijsten voor de accountant een hulpmiddel bij het uitvoeren van daarop volgende controlewerkzaamheden om te bepalen of de definitieve voorraadregistraties de werkelijke voorraadopnameresultaten accuraat weerspiegelen.

Fysieke voorraadopname uitgevoerd op een andere datum dan de datum van de financiële overzichten
(Zie Par. 5)
A9
Om praktische redenen is het mogelijk dat de fysieke voorraadopname wordt uitgevoerd op een andere datum of op andere data dan de datum van de financiële overzichten. Dit kan worden gedaan ongeacht of het management de voorraadhoeveelheden bepaalt middels een jaarlijkse fysieke voorraadopname, dan wel of het management een permanent voorraadbeheersysteem onderhoudt. In beide gevallen bepaalt de effectiviteit van de opzet, de implementatie en het onderhouden van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot voorraadmutaties of het uitvoeren van de fysieke voorraadopname op een andere datum of op andere data dan de datum van de financiële overzichten passend is voor de doeleinden van de controle. Standaard 330 stelt vereisten vast en geeft leidraden over gegevensgerichte controles uitgevoerd op een tussentijdse datum.[370]
A10
In het geval een permanent voorraadbeheersysteem wordt onderhouden, is het mogelijk dat het management fysieke voorraadopnames of andere toetsingen uitvoert om de betrouwbaarheid van de

[370] Standaard 330, paragraaf 22 en 23.

in de permanente voorraadregistraties van de entiteit opgenomen informatie over de voorraadhoeveelheid na te gaan. In bepaalde gevallen is het mogelijk dat het management of de accountant verschillen identificeert tussen de permanente voorraadregistraties en de werkelijke beschikbare fysieke voorraadhoeveelheden; dit kan een aanwijzing vormen voor het feit dat de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot voorraadmutaties niet effectief werken.

A11

Relevante aangelegenheden ter overweging bij het opzetten van controlewerkzaamheden gericht op het verkrijgen van controle-informatie over de vraag of wijzigingen in voorraadbedragen tussen de opnamedatum, of -data, en de datum van de definitieve voorraadregistraties naar behoren zijn vastgelegd, zijn onder meer:

- de vraag of de permanente voorraadregistraties naar behoren zijn aangepast;
- de betrouwbaarheid van de permanente voorraadregistraties van de entiteit;
- de redenen voor significante verschillen tussen de tijdens de fysieke voorraadopname verkregen informatie en de permanente voorraadregistraties.

Het bijwonen van de fysieke voorraadopname is praktisch onuitvoerbaar

(Zie Par. 7)

A12

In bepaalde gevallen is het mogelijk praktisch onuitvoerbaar om de fysieke voorraadopname bij te wonen. Dit kan toe te schrijven zijn aan factoren zoals de aard en locatie van de voorraad, bijvoorbeeld in het geval de voorraad zich op een locatie bevindt die mogelijk een bedreiging vormt voor de veiligheid van de accountant. Het feit dat het de accountant om welke reden dan ook slecht uitkomt, is evenwel onvoldoende om een beslissing van de accountant te onderbouwen dat het bijwonen praktisch onuitvoerbaar is. Zoals in Standaard 200[371] is uiteengezet, is de moeilijkheidsgraad, tijd of kosten daarvan op zichzelf geen geldige basis voor de accountant om controlewerkzaamheden waarvoor geen alternatief bestaat, achterwege te laten, dan wel om genoegen te nemen met controle-informatie die minder dan overtuigend is.

A13

In bepaalde gevallen waar het bijwonen praktisch onuitvoerbaar is, is het mogelijk dat alternatieve controlewerkzaamheden, bijvoorbeeld het inspecteren van documentatie van de daarop volgende verkoop van specifiek verworven voorraadelementen of van elementen die aangekocht zijn voorafgaand aan de fysieke voorraadopname, voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen over het bestaan en de conditie van de voorraad.

A14

In andere gevallen kan het evenwel niet mogelijk zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen omtrent het bestaan en de conditie van de voorraad door het uitvoeren van alternatieve controlewerkzaamheden. In dergelijke gevallen is op grond van Standaard 705 vereist dat de accountant zijn oordeel in de controleverklaring aanpast als resultaat van een beperking in de reikwijdte van de controle[372].

Voorraad in bewaring bij en onder beheer van een derde partij

Externe bevestiging

(Zie Par. 8(a))

A15

Standaard 505[373] stelt vereisten vast en geeft leidraden bij het uitvoeren van werkzaamheden inzake externe bevestigingen.

Andere controlewerkzaamheden

(Zie Par. 8(b))

A16

Afhankelijk van de omstandigheden, bijvoorbeeld in het geval waarin informatie is verkregen die twijfel doet rijzen over de integriteit en objectiviteit van de derde partij, kan de accountant het passend achten om andere controlewerkzaamheden uit te voeren in plaats van, of in aanvulling op, de externe bevestiging met de derde partij. Voorbeelden van andere controlewerkzaamheden zijn:

- het bijwonen van de fysieke opname van de voorraad van de derde partij, of het ervoor zorgen dat een andere accountant deze opname bijwoont, indien dit praktisch uitvoerbaar is;
- het verkrijgen van de verklaring van een andere accountant, dan wel van een rapport van een accountant van de serviceorganisatie, over de adequaatheid van de interne beheersing van de

[371] Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden*, paragraaf A50.
[372] Standaard 705, paragraaf 13.
[373] Standaard 505, *Externe bevestigingen*.

derde partij die erop gericht is dat de voorraad naar behoren is opgenomen en op adequate wijze wordt veiliggesteld;
- het inspecteren van de documentatie inzake de voorraad die door derde partijen wordt gehouden, bijvoorbeeld ontvangstbewijzen inzake opslag;
- het verzoeken om externe bevestiging bij andere partijen in het geval de voorraad als zekerheid in onderpand is gegeven.

Rechtszaken en claims

Volledigheid van rechtszaken en claims
(Zie Par. 9)
A17
Rechtszaken en claims waarbij de entiteit betrokken is, kunnen een van materieel belang zijnd effect hebben op de financiële overzichten en het kan derhalve vereist zijn dat zij in de financiële overzichten toegelicht of administratief verwerkt worden.
A18
In aanvulling op de in paragraaf 9 vastgestelde werkzaamheden, zijn andere relevante werkzaamheden onder meer het gebruikmaken van informatie verkregen uit uitgevoerde risico-inschattingswerkzaamheden die deel uitmaken van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, ter ondersteuning van de accountant bij het kennis krijgen van rechtszaken en claims waarbij de entiteit betrokken is.
A19
Controle-informatie die verkregen is ten behoeve van het vaststellen van rechtszaken en claims welke mogelijk een risico op een afwijking van materieel belang doen ontstaan, kunnen tevens controle-informatie verschaffen met betrekking tot andere relevante overwegingen inzake rechtszaken en claims, zoals waardering of waardebepaling. Standaard 540[374] stelt vereisten vast en verschaft leidraden die relevant zijn voor het in aanmerking nemen door de accountant van rechtszaken en claims die schattingen of daarmee verband houdende toelichtingen in de financiële overzichten vereisen.

Het beoordelen van de rekeningen met betrekking tot juridische kosten
(Zie Par. 9(c))
A20
Afhankelijk van de omstandigheden kan de accountant het passend achten om de daarmee verband houdende brondocumenten, zoals facturen voor kosten met betrekking tot juridische adviezen, in het kader van het door de accountant doornemen van de rekeningen met betrekking tot juridische kosten te onderzoeken.

Communicatie met de externe juridisch adviseur van de entiteit
(Zie Par. 10 en 11)
A21
Directe communicatie met de externe juridisch adviseur van de entiteit vormt voor de accountant een hulpmiddel bij het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over de vraag of mogelijk van materieel belang zijnde rechtszaken en claims bekend zijn en of de schattingen van het management omtrent de financiële implicaties, met inbegrip van kosten, redelijk zijn.
A22
In bepaalde gevallen is het mogelijk dat de accountant directe communicatie tracht te bewerkstelligen met de externe juridisch adviseur van de entiteit door middel van een algemeen schriftelijk verzoek om inlichtingen. Voor dit doel wordt via een algemeen schriftelijk verzoek om inlichtingen aan de externe juridisch adviseur van de entiteit gevraagd om de accountant te informeren over alle rechtszaken en claims waarvan de adviseur kennis heeft, samen met een inschatting van de afloop van de rechtszaken en claims, en een schatting van de financiële implicaties, met inbegrip van de daarop betrekking hebbende kosten.
A23
Indien het onwaarschijnlijk wordt geacht dat de externe juridisch adviseur van de entiteit een passend antwoord zal verstrekken op het schriftelijk verzoek om algemene inlichtingen, bijvoorbeeld indien de beroepsorganisatie waartoe de externe juridisch adviseur behoort, het verbiedt om op een dergelijk schriftelijk verzoek te antwoorden, is het mogelijk dat de accountant directe communicatie tracht te bewerkstelligen middels een specifiek schriftelijk verzoek om inlichtingen. Voor dit doel omvat een schriftelijk verzoek om specifieke inlichtingen:
a. een lijst van rechtszaken en claims;
b. in het geval dit beschikbaar is, de inschatting van het management van de uitkomst van elk van de vastgestelde rechtszaken en claims, alsmede zijn schatting van de financiële implicaties, met

[374] Standaard 540, *De controle van schattingen en de toelichtingen daarop*.

inbegrip van de daarop betrekking hebbende kosten; en

c. een verzoek dat de externe juridisch adviseur van de entiteit de redelijkheid van de inschattingen van het management bevestigt en de accountant verdere informatie verschaft indien de lijst door de externe juridisch adviseur van de entiteit onvolledig of niet correct wordt geacht.

A24

In bepaalde omstandigheden is het mogelijk dat de accountant het noodzakelijk oordeelt om met de externe juridisch adviseur van de entiteit te vergaderen om de waarschijnlijke afloop van de rechtszaken en claims te bespreken. Dit kan het geval zijn, bijvoorbeeld, als:

- de accountant bepaalt dat de aangelegenheid een significant risico uitmaakt;
- de aangelegenheid complex is;
- er een verschil van mening bestaat tussen het management en de externe juridisch adviseur van de entiteit.

Gewoonlijk vereisen dergelijke vergaderingen de goedkeuring van het management en worden deze gehouden in aanwezigheid van een vertegenwoordiger van het management.

A25

Overeenkomstig Standaard 700[375] wordt van de accountant vereist dat hij de controleverklaring niet eerder dateert dan de datum waarop de accountant voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen waarop het oordeel van de accountant over de financiële overzichten wordt gebaseerd. Controle-informatie over de status van rechtszaken en claims tot op de datum van de controleverklaring kan worden verkregen via een verzoek om inlichtingen bij het management, met inbegrip van de interne juridisch adviseurs, dat verantwoordelijk is voor het behandelen van de relevante aangelegenheden. In bepaalde gevallen is het mogelijk dat de accountant geactualiseerde informatie moet verkrijgen van de externe juridisch adviseur van de entiteit.

Gesegmenteerde informatie

(Zie Par.13)

A26

Afhankelijk van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, kan van de entiteit worden vereist of aan de entiteit worden toegestaan gesegmenteerde informatie in de financiële overzichten toe te lichten. De verantwoordelijkheid van de accountant inzake de presentatie en toelichting van gesegmenteerde informatie houdt verband met de financiële overzichten als geheel. Dienovereenkomstig wordt niet van de accountant vereist dat hij controlewerkzaamheden uitvoert die noodzakelijk zijn om een oordeel tot uitdrukking te brengen over de gesegmenteerde informatie die op stand alone basis wordt gepresenteerd.

Inzicht in de door het management gebruikte methoden

(Zie Par. 13(a))

A27

Afhankelijk van de omstandigheden kunnen de volgende aangelegenheden relevant zijn bij het verwerven van inzicht in de door het management gebruikte methoden bij het bepalen van gesegmenteerde informatie, alsmede de vraag of dergelijke methoden naar alle waarschijnlijkheid zullen resulteren in toelichtingen in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving:

- verkopen, transfers en doorberekeningen tussen segmenten, en het elimineren van intrasegmentbedragen;
- vergelijkingen met budgetten en andere verwachte resultaten, bijvoorbeeld, operationele winsten als percentage van de verkopen;
- de allocatie van activa en kosten tussen segmenten;
- consistentie met voorgaande verslagperioden, en de adequaatheid van de toelichtingen die betrekking hebben op inconsistenties.

505 Externe bevestigingen

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1

Deze Standaard behandelt het gebruik door de accountant van werkzaamheden inzake externe bevestiging om controle-informatie te verkrijgen in overeenstemming met de vereisten van Standaard 330[376] en Standaard 500.[377] Deze Standaard heeft geen betrekking op het verzoeken om inlichtingen

[375] Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*, paragraaf 49.
[376] Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's*.
[377] Standaard 500, *Controle-informatie*.

over rechtszaken en claims, die in Standaard 501[378] worden behandeld.

Werkzaamheden inzake externe bevestiging om controle-informatie te verkrijgen
2
Volgens Standaard 500 wordt de betrouwbaarheid van controle-informatie beïnvloed door de bron en de aard ervan en is deze afhankelijk van de specifieke omstandigheden waarin de informatie wordt verkregen.[379] Ook wordt in die Standaard over controle-informatie in het algemeen gesteld:[380]

- controle-informatie is betrouwbaarder wanneer deze vanuit onafhankelijke bronnen buiten de entiteit wordt verkregen;
- controle-informatie die rechtstreeks door de accountant wordt verkregen, is betrouwbaarder dan indirecte of door gevolgtrekking verkregen controle-informatie;
- controle-informatie is betrouwbaarder wanneer deze in de vorm van een vastlegging, op papier, op elektronische of op andere gegevensdragers bestaat.

Daarom kan, afhankelijk van de omstandigheden van de controle, controle-informatie in de vorm van externe bevestigingen die door de accountant rechtstreeks van bevestigende partijen wordt ontvangen, betrouwbaarder zijn dan informatie die intern door de entiteit wordt geproduceerd. Deze Standaard is bedoeld om de accountant te helpen bij het opzetten en uitvoeren van werkzaamheden inzake externe bevestigingen teneinde relevante en betrouwbare controle-informatie te verkrijgen.
3
In andere Standaarden wordt het belang van externe bevestigingen als controle-informatie erkend:

- Standaard 330 heeft betrekking op de verantwoordelijkheid van de accountant voor het opzetten en implementeren van algemene methoden om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten alsmede voor het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden waarvan de aard, timing en omvang zijn gebaseerd op en inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen.[381] Voorts moet volgens Standaard 330 de accountant, ongeacht de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang, gegevensgerichte controles met betrekking tot elk(e) van materiaal belang zijnd(e) transactiestroom, rekeningsaldo en in de financiële overzichten opgenomen toelichting opzetten en uitvoeren. Van de accountant wordt tevens vereist dat hij overweegt of werkzaamheden inzake externe bevestigingen als gegevensgerichte controlewerkzaamheden moeten worden uitgevoerd;[382]
- volgens Standaard 330 moet de accountant meer overtuigende controle-informatie verkrijgen naarmate het risico door de accountant hoger wordt ingeschat.[383] Daartoe kan de accountant overgaan tot het verkrijgen van meer informatie, van informatie die relevanter of betrouwbaarder is, of van beide. De accountant kan bijvoorbeeld meer de nadruk leggen op het verkrijgen van informatie die rechtstreeks afkomstig is van derde partijen of op het verkrijgen van bevestigende informatie uit een aantal onafhankelijke bronnen. Ook volgens Standaard 330 kunnen werkzaamheden inzake externe bevestigingen de accountant helpen controle-informatie met de hoge mate van betrouwbaarheid verkrijgen die de accountant nodig acht om op significante risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of van fouten te kunnen inspelen;[384]
- volgens Standaard 240 kan de accountant verzoeken om bevestiging opzetten teneinde aanvullende bevestigende informatie te verkrijgen om hiermee de ingeschatte risico's op afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude op het niveau van beweringen aan te pakken;[385]
- volgens Standaard 500 kan door middel van bevestigende informatie die van een van de entiteit onafhankelijke bron is verkregen, zoals externe bevestigingen, de zekerheid die de accountant van aan administratieve vastleggingen of bevestigingen van het management ontleende informatie verkrijgt, worden vergroot[386].

Ingangsdatum
4
Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstelling
5
De doelstelling van de accountant bij het gebruikmaken van werkzaamheden inzake externe bevesti-

[378] Standaard 501, *Controle-informatie–Specifieke overwegingen voor geselecteerde elementen.*
[379] Standaard 500, paragraaf A5.
[380] Standaard 500, paragraaf A31.
[381] Standaard 330, paragraaf 5 en 6.
[382] Standaard 330, paragraaf 18 en 19.
[383] Standaard 330, paragraaf 7(b).
[384] Standaard 330, paragraaf A53.
[385] Standaard 240, *Verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten*, paragraaf A38.
[386] Standaard 500, paragraaf A8 en A9.

ging is het opzetten en uitvoeren van dergelijke werkzaamheden teneinde relevante en betrouwbare controle-informatie te verkrijgen.

Definities
6
Voor de toepassing van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
a. *externe bevestiging* – Controle-informatie die is verkregen in de vorm van een van een derde partij (de bevestigende partij) afkomstige rechtstreekse schriftelijke reactie op papier, op elektronische of op andere gegevensdragers aan de accountant.
b. *verzoek om positieve bevestiging* – Een verzoek dat de bevestigende partij rechtstreeks aan de accountant reageert en aangeeft of de bevestigende partij al dan niet instemt met de informatie in het verzoek, dan wel de gevraagde informatie verstrekt.
c. *verzoek om negatieve bevestiging* – Een verzoek dat de bevestigende partij uitsluitend rechtstreeks aan de accountant reageert indien de bevestigende partij niet met de informatie in het verzoek instemt.
d. *non-respons* – Het niet of niet volledig reageren door de bevestigende partij op een verzoek om positieve bevestiging, of een verzoek om bevestiging dat onbestelbaar terugkomt.
e. *uitzondering* – Een reactie waaruit een verschil blijkt tussen informatie waarvan bevestiging is gevraagd of informatie die in de vastleggingen van de entiteit is opgenomen, en informatie die door de bevestigende partij wordt verstrekt.

Vereisten

Werkzaamheden inzake externe bevestiging
7
Bij het gebruikmaken van werkzaamheden inzake externe bevestiging dient de accountant de verzoeken om externe bevestiging te blijven beheersen, waaronder:
a. het vaststellen van de te bevestigen of te vragen informatie; (Zie Par. A1)
b. het selecteren van de geschikte bevestigende partij; (Zie Par. A2)
c. het opzetten van de verzoeken om bevestiging, waaronder het vaststellen dat verzoeken naar behoren zijn geadresseerd en informatie bevatten waaruit blijkt dat reacties rechtstreeks aan de accountant moeten worden gezonden; en (Zie Par. A3, A4, A5 en A6)
d. het zenden van de verzoeken, waaronder eventuele follow-upverzoeken, aan de bevestigende partij. (Zie Par. A7)

Weigering van het management om aan de accountant toestemming te geven een verzoek om bevestiging te zenden
8
Indien het management de accountant weigert toestemming te verlenen voor het zenden van een verzoek om bevestiging, dient de accountant:
a. bij het management inlichtingen in te winnen over de redenen voor de weigering en te trachten controle-informatie te verkrijgen over de geldigheid en de redelijkheid daarvan; (Zie Par. A8)
b. de implicaties te evalueren van de weigering van het management voor de inschatting door de accountant van de relevante risico's op een afwijking van materieel belang, waaronder het risico op fraude, en voor de aard, timing en omvang van overige controlewerkzaamheden; en (Zie Par. A9)
c. alternatieve controlewerkzaamheden uit te voeren om relevante en betrouwbare controle-informatie te verkrijgen. (Zie Par. A10)

9
Indien de accountant tot de conclusie komt dat de weigering van het management om de accountant toe te staan een verzoek om bevestiging te zenden onredelijk is, of indien de accountant niet in staat is aan de hand van alternatieve controlewerkzaamheden relevante en betrouwbare controle-informatie te verkrijgen, dient de accountant overeenkomstig Standaard 260[387] met de met governance belaste personen te communiceren. Tevens dient de accountant overeenkomstig Standaard 705[388] de implicaties voor de controle en voor het oordeel van de accountant te bepalen.

Uitkomsten van de werkzaamheden inzake externe bevestiging

Betrouwbaarheid van reacties op verzoeken om bevestiging
10
Indien de accountant factoren identificeert die aanleiding geven tot twijfels over de betrouwbaarheid

[387] Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf 16.
[388] Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*.

van de reactie op een verzoek om bevestiging, dient de accountant verdere controle-informatie te verkrijgen om deze twijfels weg te nemen. (Zie Par. A11, A12, A13, A14, A15 en A16)

11

Indien de accountant vaststelt dat een reactie op een verzoek om bevestiging niet betrouwbaar is, dient de accountant de implicaties voor de inschatting van de relevante risico's op een afwijking van materieel belang, waaronder het risico op fraude, en de implicaties daarvan op de daarmee verband houdende aard, timing en omvang van overige controlewerkzaamheden te evalueren. (Zie Par. A17)

Non-respons

12

Bij elke non-respons dient de accountant alternatieve controlewerkzaamheden uit te voeren om relevante en betrouwbare controle-informatie te verkrijgen. (Zie Par. A18 en A19)

Wanneer een reactie op een verzoek om positieve bevestiging noodzakelijk is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen

13

Indien de accountant heeft vastgesteld dat een reactie op een verzoek om positieve bevestiging noodzakelijk is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, zullen alternatieve controlewerkzaamheden niet de controle-informatie opleveren die de accountant vereist. Indien de accountant geen reactie op een verzoek om positieve bevestiging ontvangt, dient de accountant overeenkomstig Standaard 705 de implicaties voor de controle en voor het oordeel van de accountant te bepalen. (Zie Par. A20)

Uitzonderingen

14

De accountant dient uitzonderingen te onderzoeken om vast te stellen of deze al dan niet een aanwijzing zijn voor afwijkingen. (Zie Par. A21 en A22)

Negatieve bevestigingen

15

Negatieve bevestigingen leveren minder overtuigende controle-informatie op dan positieve bevestigingen. De accountant dient verzoeken om negatieve bevestiging dan ook niet als enige gegevensgerichte controlemaatregel om een ingeschat risico op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen aan te pakken, te gebruiken tenzij aan alle volgende voorwaarden is voldaan: (Zie Par. A23)

a. de accountant heeft het risico op een afwijking van materieel belang als laag ingeschat en heeft voldoende en geschikte controle-informatie omtrent de effectieve werking van voor de bewering relevante beheersingsmaatregelen verkregen;
b. de populatie van aan werkzaamheden inzake negatieve bevestiging onderworpen elementen bevat een groot aantal kleine en homogene rekeningsaldi, transacties of voorwaarden;
c. er worden zeer weinig uitzonderingen verwacht; en
d. de accountant heeft geen kennis van omstandigheden of voorwaarden die ertoe zullen leiden dat ontvangers van verzoeken om negatieve bevestiging deze verzoeken zullen negeren.

Evalueren van de verkregen controle-informatie

16

De accountant dient te evalueren of de uitkomsten van de werkzaamheden inzake externe bevestiging relevante en betrouwbare controle-informatie opleveren, dan wel of verdere controle-informatie nodig is. (Zie Par. A24 en A25)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Werkzaamheden inzake externe bevestiging

Bepalen van de informatie die bevestigd of gevraagd moet worden

(Zie Par. 7(a))

A1

Werkzaamheden inzake externe bevestiging worden dikwijls uitgevoerd om informatie met betrekking tot rekeningsaldi en onderdelen daarvan te bevestigen of te vragen. Tevens kunnen zij worden gebruikt om voorwaarden van overeenkomsten, contracten of transacties tussen een entiteit en andere partijen te bevestigen, dan wel om te bevestigen dat bepaalde voorwaarden, zoals een nevenovereenkomst, niet bestaan.

Selecteren van de geschikte bevestigende partij

(Zie Par. 7(b))

A2

Reacties op verzoeken om bevestiging leiden tot meer relevante en betrouwbare controle-informatie wanneer deze verzoeken aan een bevestigende partij worden gezonden die volgens de accountant goed bekend is met de informatie die moet worden bevestigd. Een functionaris bij een financiële instelling die goed bekend is met de transacties of regelingen waarvoor om bevestiging wordt verzocht, is daar mogelijk de meest geschikte persoon om bevestiging te vragen.

Opzetten van verzoeken om bevestiging
(Zie Par. 7(c))
A3
De wijze waarop een verzoek om bevestiging is opgezet, kan direct van invloed zijn op het percentage bevestigingsreacties alsmede op de betrouwbaarheid en de aard van de controle-informatie die daarbij wordt verkregen.
A4
Factoren die bij het opzetten van verzoeken om bevestiging in overweging moeten worden genomen, zijn onder meer:
- de behandelde beweringen;
- specifieke geïdentificeerde risico's op een afwijking van materieel belang, waaronder frauderisico's;
- de lay-out en presentatie van het verzoek om bevestiging;
- eerdere ervaring met de controle of soortgelijke opdrachten;
- de communicatiemethode (bijvoorbeeld, in papieren vorm of via een elektronisch of ander medium);
- toestemming of aansporing door het management aan de bevestigende partijen om op het verzoek van de accountant te reageren. Het is mogelijk dat bevestigende partijen alleen met toestemming van het management bereid zijn op een verzoek om bevestiging te reageren;
- het vermogen van de beoogde bevestigende partij om de gevraagde informatie te bevestigen of te verstrekken (bijvoorbeeld: afzonderlijk factuurbedrag versus het totaalsaldo).

A5
Bij een verzoek om positieve externe bevestiging wordt aan de bevestigende partij gevraagd de accountant in alle gevallen te antwoorden, hetzij door aan te geven met de informatie in te stemmen hetzij door zelf informatie te verstrekken. Een reactie op een verzoek om positieve bevestiging wordt gewoonlijk geacht betrouwbare controle-informatie op te leveren. Er bestaat echter een risico dat een bevestigende partij het verzoek om bevestiging beantwoordt zonder te verifiëren of de informatie correct is. De accountant kan dit risico verminderen door in verzoeken om positieve bevestiging geen bedragen (of andere informatie) te vermelden en de bevestigende partij te verzoeken het bedrag in te vullen of andere informatie te verstrekken. Wel kan dit soort 'blanco' verzoeken om bevestiging ertoe leiden dat het percentage reacties lager is omdat van de bevestigende partijen een extra inspanning wordt gevraagd.
A6
Bepalen dat de adressering naar behoren is uitgevoerd houdt onder meer in de geldigheid te testen van sommige of alle adressen van de verzoeken om bevestigingen voordat ze worden verzonden.

Follow-up van verzoeken om bevestiging
(Zie Par. 7(d))
A7
De accountant kan een aanvullend verzoek om bevestiging zenden wanneer een reactie op een eerder verzoek niet binnen een redelijke termijn is ontvangen. De accountant kan bijvoorbeeld, na opnieuw te hebben gecontroleerd of het oorspronkelijk gebruikte adres juist was, een aanvullend of een follow-upverzoek zenden.

Weigering van het management om aan de accountant toestemming te geven een verzoek om bevestiging te zenden

Redelijkheid van de weigering van het management
(Zie Par. 8(a))
A8
Een weigering van het management om aan de accountant toestemming te geven voor het zenden van een verzoek om bevestiging houdt in dat de controle-informatie die de accountant mogelijk wenst, beperkt wordt. De accountant dient dan ook inlichtingen in te winnen over de redenen voor deze beperking. Hetgeen vaak voorkomt, is dat met de beoogde bevestigende partij een juridisch dispuut of een onderhandeling loopt waarvan de uitkomst door een ongelegen komend verzoek om bevestiging kan worden beïnvloed. Van de accountant wordt vereist dat hij tracht controle-informatie met betrekking tot de geldigheid en redelijkheid van de redenen te verkrijgen, omdat het kan gebeuren dat het management probeert de accountant de toegang te ontzeggen tot controle-informatie die fraude of van fouten aan het licht brengt.

Implicaties voor de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang
(Zie Par. 8(b))
A9
De accountant kan uit de evaluatie in paragraaf 8(b) de conclusie trekken dat het passend zou zijn om de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen te herzien en geplande controlewerkzaamheden aan te passen overeenkomstig Standaard 315.[389] Indien bijvoorbeeld het verzoek van het management om niet te bevestigen onredelijk is, kan dit op een risico op fraude wijzen waarbij evaluatie overeenkomstig Standaard 240[390] vereist is.

Alternatieve controlewerkzaamheden
(Zie Par. 8(c))
A10
De uitgevoerde alternatieve controlewerkzaamheden kunnen de vorm aannemen van werkzaamheden die geschikt zijn bij non-respons, zoals beschreven in de paragrafen A18 en A19 van deze Standaard. In het kader van die werkzaamheden wordt tevens rekening gehouden met de resultaten van de evaluatie van de accountant als bedoeld in paragraaf 8(b) van deze Standaard.

Uitkomsten van de werkzaamheden inzake externe bevestiging

Betrouwbaarheid van reacties op verzoeken om bevestiging
(Zie Par. 10)
A11
Volgens Standaard 500 kunnen er, zelfs wanneer controle-informatie van bronnen buiten de entiteit wordt verkregen, omstandigheden bestaan die van invloed zijn op de betrouwbaarheid ervan.[391] Bij een reactie bestaat altijd enig risico op onderschepping, wijziging of fraude, ongeacht of een reactie op papier of op elektronische of andere gegevensdragers wordt verkregen. Factoren die aanleiding kunnen geven tot twijfel aan de betrouwbaarheid van een reactie zijn onder meer dat:
- een reactie door de accountant indirect is ontvangen; of
- niet van de oorspronkelijk beoogde bevestigende partij afkomstig leek te zijn.

A12
Aan elektronisch, bijvoorbeeld via fax of e-mail, ontvangen reacties zijn betrouwbaarheidsrisico's verbonden omdat bewijs van herkomst en bevoegdheid van de bevestigende partij moeilijk vast te stellen en wijzigingen moeilijk te ontdekken kunnen zijn. Deze risico's kunnen worden beperkt doordat de accountant en de bevestigende partij een procedure gaan volgen waarmee een beveiligde omgeving voor het elektronisch zenden van reacties wordt gecreëerd. Indien de accountant ervan overtuigd is dat die procedure veilig is en naar behoren wordt beheerst, worden de desbetreffende reacties betrouwbaarder. Bij een procedure van elektronische bevestiging kunnen verschillende technieken voor het valideren van de identiteit van de afzender van elektronische informatie worden toegepast, bijvoorbeeld encryptie, digitale handtekeningen en procedures om de authenticiteit van websites te verifiëren.
A13
Indien een bevestigende partij een derde partij gebruikt om reacties op verzoeken om bevestiging te coördineren en te verstrekken, kan de accountant werkzaamheden uitvoeren om de volgende risico's aan te pakken:
a. de reactie is mogelijk niet afkomstig van de correcte bron;
b. een respondent heeft mogelijk geen toestemming om te reageren; en
c. de integriteit van de gegevensoverdracht kan zijn aangetast.

A14
Op grond van Standaard 500 wordt van de accountant vereist dat hij bepaalt of hij werkzaamheden moet aanpassen of toevoegen om twijfels weg te nemen over de betrouwbaarheid van als controle-informatie te gebruiken informatie[392]. De accountant kan ervoor kiezen de bron en inhoud van een reactie op een verzoek om bevestiging te verifiëren door contact op te nemen met de bevestigende partij. Wanneer een bevestigende partij bijvoorbeeld reageert door middel van e-mail, kan de accountant de bevestigende partij opbellen om na te gaan of deze de reactie inderdaad heeft verzonden. Wanneer een reactie indirect aan de accountant is toegezonden (bijvoorbeeld omdat de bevestigende partij de reactie ten onrechte naar de entiteit heeft verstuurd in plaats van naar de accountant), kan de accountant de bevestigende partij vragen om rechtstreeks schriftelijk aan de accountant te reageren.
A15

[389] Standaard 315, *risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving*, paragraaf 31.
[390] Standaard 240, paragraaf 25.
[391] Standaard 500, paragraaf A31.
[392] Standaard 500, paragraaf 11.

Op zich valt een mondelinge reactie op een verzoek om bevestiging niet onder de definitie van een externe bevestiging, omdat dit geen rechtstreeks schriftelijke reactie op het verzoek van de accountant is. Na het verkrijgen van een mondelinge reactie op een verzoek om bevestiging kan de accountant echter, afhankelijk van de omstandigheden, de bevestigende partij verzoeken rechtstreeks schriftelijk aan de accountant te reageren. Indien een dergelijke reactie niet wordt ontvangen, tracht de accountant overeenkomstig paragraaf 12 andere controle-informatie te verkrijgen om de informatie in de mondelinge reactie te staven.

A16

Een reactie op een verzoek om bevestiging kan beperkende bewoordingen bevatten met betrekking tot het gebruik ervan. Dergelijke beperkingen doen niet noodzakelijk afbreuk aan de betrouwbaarheid van de reactie als controle-informatie.

Onbetrouwbare reacties

(Zie Par. 11)

A17

Wanneer de accountant tot de conclusie komt dat een reactie onbetrouwbaar is, kan het noodzakelijk zijn dat de accountant de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen herziet en als gevolg daarvan geplande controlewerkzaamheden aanpast, overeenkomstig Standaard 315.[393] Een onbetrouwbare reactie kan bijvoorbeeld wijzen op een frauderisicofactor die evaluatie vereist overeenkomstig Standaard 240[394].

Non-respons

(Zie Par. 12)

A18

Voorbeelden van alternatieve controlewerkzaamheden die de accountant kan uitvoeren, zijn:

- voor debiteurensaldi – het onderzoeken van specifieke latere kasontvangsten, verzenddocumentatie, alsmede verkopen nabij het einde van de periode;
- voor crediteurensaldi – het onderzoeken van latere kasbetalingen of correspondentie afkomstig van derde partijen, alsmede overige vastleggingen, zoals ontvangstmeldingen van goederen.

A19

De aard en omvang van alternatieve controlewerkzaamheden worden beïnvloed door de desbetreffende rekening en bewering. Een non-respons op een verzoek om bevestiging kan wijzen op een eerder niet-geïdentificeerd risico op een afwijking van materieel belang. In dergelijke situaties kan het noodzakelijk zijn dat de accountant het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen herziet en dat hij de geplande controlewerkzaamheden aanpast overeenkomstig Standaard 315.[395] Het feit dat op verzoeken om bevestiging minder of meer reacties komen dan verwacht, kan wijzen op een niet eerder geïdentificeerde frauderisicofactor die evaluatie vereist overeenkomstig Standaard 240[396].

Wanneer een reactie op een verzoek om positieve bevestiging nodig is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen

(Zie Par. 13)

A20

In bepaalde omstandigheden kan de accountant een ingeschat risico op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen identificeren waarvoor een reactie op een verzoek om positieve bevestiging nodig is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Dergelijke omstandigheden zijn onder meer:

- de beschikbare informatie om de bewering(en) van het management te bevestigen is alleen buiten de entiteit beschikbaar;
- wegens specifieke frauderisicofactoren, zoals het risico dat het management interne beheersingsmaatregelen doorbreekt of het risico op samenspanning waarbij (een) medewerker(s) en/of het management betrokken kunnen zijn, kan de accountant niet op controle-informatie van de entiteit vertrouwen.

Uitzonderingen

(Zie Par. 14)

A21

In reacties op verzoeken om bevestiging kunnen uitzonderingen worden vermeld die wijzen op afwijkingen of potentiële afwijkingen in de financiële overzichten. Wanneer een afwijking wordt geïdentificeerd, wordt van de accountant op grond van Standaard 240 vereist dat hij evalueert of een

[393] Standaard 315, paragraaf 31.
[394] Standaard 240, paragraaf 25.
[395] Standaard 315, paragraaf 31.
[396] Standaard 240, paragraaf 25.

dergelijke afwijking indicatief is voor fraude.[397] Uitzonderingen kunnen een aanwijzing vormen voor de kwaliteit van reacties van gelijksoortige bevestigende partijen of voor gelijksoortige rekeningen. Uitzonderingen kunnen tevens wijzen op een tekortkoming, of tekortkomingen, in de interne beheersing van de entiteit met betrekking tot financiële verslaggeving.

A22

Bepaalde uitzonderingen vormen geen afwijkingen. De accountant kan bijvoorbeeld tot de conclusie komen dat verschillen in reacties op verzoeken om bevestiging aan timing, waardering of administratieve fouten in de werkzaamheden inzake externe bevestigingen zijn toe te schrijven.

Negatieve bevestigingen

(Zie Par.15)

A23

Wanneer geen reactie op een verzoek om negatieve bevestiging wordt ontvangen, wijst dit er niet expliciet op dat de beoogde bevestigende partij het verzoek om bevestiging heeft ontvangen of dat de informatie in het verzoek op nauwkeurigheid is geverifieerd. Wanneer een bevestigende partij niet op een verzoek om negatieve bevestiging reageert, levert dit dan ook significant minder overtuigende controle-informatie op dan een reactie op een verzoek om positieve bevestiging. Mogelijk zullen bevestigende partijen ook vaker reageren en aangeven dat ze het met een verzoek om bevestiging niet eens zijn wanneer de informatie in dat verzoek niet in hun voordeel is, dan wanneer dat wel het geval is. Zo zullen houders van depositorekeningen bij een bank wellicht vaker reageren wanneer zij vinden dat het saldo van hun rekening in het verzoek om bevestiging te laag is weergegeven, maar minder vaak reageren wanneer zij vinden dat het saldo te hoog is opgenomen. Daarom kan het zenden van een verzoek om negatieve bevestiging aan een houder van een depositorekening bij een bank een nuttige handeling zijn bij het overwegen of dergelijke saldi mogelijk te laag zijn weergegeven, maar zal dit waarschijnlijk niet effectief zijn indien de accountant controle-informatie tracht te verkrijgen over het feit of saldi te hoog zijn weergegeven.

Evalueren van de verkregen controle-informatie

(Zie Par. 16)

A24

Bij het evalueren van de uitkomsten van individuele verzoeken om externe bevestiging kan de accountant deze uitkomsten als volgt onderverdelen:

a. een reactie door de geschikte bevestigende partij die wijst op instemming met de informatie in het verzoek om bevestiging, of waarbij de verzochte informatie zonder uitzondering wordt verstrekt;
b. een reactie die wordt geacht onbetrouwbaar te zijn;
c. een non-respons; of
d. een reactie die op een uitzondering wijst.

A25

De evaluatie van de accountant kan, rekening houdend met andere controlewerkzaamheden die de accountant kan hebben uitgevoerd, de accountant helpen besluiten of voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen dan wel of verdere controle-informatie nodig is zoals vereist op grond van Standaard 330.[398]

510 Initiële controleopdrachten – Beginsaldi

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1

Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot beginsaldi bij een initiële controleopdracht. Beginsaldi bevatten naast de in de financiële overzichten genoemde bedragen ook aangelegenheden die reeds aan het begin van de verslagperiode bestonden en waarvoor toelichting is vereist, zoals voorwaardelijke gebeurtenissen en verbintenissen. Indien de financiële overzichten ter vergelijking opgenomen financiële informatie bevatten, zijn de vereisten en leidraden in Standaard 710[399] tevens van toepassing. Standaard 300[400] bevat aanvullende vereisten en leidraden omtrent activiteiten die vóór de aanvang van een initiële controle worden uitgevoerd.

Ingangsdatum

2

Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

---

[397] Standaard 240, paragraaf 36.
[398] Standaard 330, paragraaf 26 en 27.
[399] Standaard 710, *Ter vergelijking opgenomen informatie – Overeenkomstige cijfers en vergelijkende financiële overzichten.*
[400] Standaard 300, *Planning van een controle van financiële overzichten.*

Doelstelling

3

Bij het uitvoeren van een initiële controleopdracht is de doelstelling van de accountant met betrekking tot de beginsaldi voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de vraag of:

a. beginsaldi afwijkingen bevatten die een van materieel belang zijnde invloed hebben op de financiële overzichten van de lopende verslagperiode; en

b. passende, uit de beginsaldi blijkende grondslagen voor financiële verslaggeving, op consistente wijze in de financiële overzichten van de lopende verslagperiode zijn toegepast, dan wel of wijzigingen van deze grondslagen op passende wijze zijn verwerkt en op adequate wijze zijn weergegeven en overeenkomstig het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving zijn toegelicht.

Definities

4

Voor de toepassing van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:

a. *initiële controleopdracht* – Een opdracht waarbij hetzij:

1. de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode niet zijn gecontroleerd; of
2. de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode door een voorgaande accountant zijn gecontroleerd.

b. *beginsaldi* – De rekeningsaldi die aan het begin van een verslagperiode bestaan. Beginsaldi zijn gebaseerd op de eindsaldi van de voorgaande verslagperiode en weerspiegelen de gevolgen van transacties en gebeurtenissen in eerdere verslagperioden en van de in de voorgaande verslagperiode toegepaste grondslagen voor financiële verslaggeving. Beginsaldi omvatten eveneens aangelegenheden die aan het begin van de verslagperiode reeds bestonden en waarvoor toelichting is vereist, zoals voorwaardelijke gebeurtenissen en verbintenissen.

c. *voorgaande accountant* – De accountant van een andere accountantseenheid die de financiële overzichten van een entiteit in de vorige verslagperiode heeft gecontroleerd en die door de huidige accountant is vervangen.

Vereisten

Controlewerkzaamheden

Beginsaldi

5

De accountant dient de meest recente financiële overzichten, voor zover deze bestaan, en de eventuele daarbij horende controleverklaring van de voorgaande accountant te lezen op informatie die relevant is voor de beginsaldi, met inbegrip van de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen.

6

De accountant dient voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de vraag of de beginsaldi afwijkingen bevatten die een van materieel belang zijnde invloed hebben op de financiële overzichten van de lopende verslagperiode door: (Zie Par. A1 en A2)

a. te bepalen of de eindsaldi van de voorgaande verslagperiode op correcte wijze naar de lopende verslagperiode zijn overgedragen of, in voorkomend geval, zijn aangepast;

b. te bepalen of uit de beginsaldi blijkt dat passende grondslagen voor financiële verslaggeving zijn toegepast; en

c. een of meer van onderstaande werkzaamheden te verrichten: (Zie Par. A3, A4, A5, A6 en A7)
   1. ingeval de financiële overzichten van het voorgaande jaar zijn gecontroleerd, de werkdocumenten van de voorgaande accountant evalueren teneinde controle-informatie over de beginsaldi te verkrijgen;
   2. evalueren of de in de lopende verslagperiode uitgevoerde controlewerkzaamheden voor de beginsaldi relevante informatie verschaffen; of
   3. specifieke controlewerkzaamheden uitvoeren om controle-informatie over de beginsaldi te verkrijgen.

7

Indien de accountant controle-informatie verkrijgt waaruit blijkt dat de beginsaldi afwijkingen bevatten die mogelijk een van materieel belang zijnde invloed hebben op de financiële overzichten van de lopende verslagperiode, dient de accountant die aanvullende controlewerkzaamheden te verrichten die in deze situatie passend zijn om het effect op de financiële overzichten van de lopende verslagperiode te bepalen. Indien de accountant concludeert dat er in de financiële overzichten van de lopende verslagperiode dergelijke afwijkingen voorkomen, dient de accountant deze afwijkingen, overeenkom-

stig Standaard 450, mee te delen aan het management op het passende niveau, alsmede aan de met governance belaste personen.[401]

Consistentie van grondslagen voor financiële verslaggeving
8
De accountant dient voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de vraag of de uit de beginsaldi blijkende grondslagen voor financiële verslaggeving op consistente wijze in de financiële overzichten van de huidige verslagperiode zijn toegepast, alsmede of wijzigingen van deze grondslagen op passende wijze zijn verwerkt en op adequate wijze zijn weergegeven en toegelicht overeenkomstig het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Relevante informatie in de controleverklaring van de voorgaande accountant
9
Indien de financiële overzichten die betrekking hebben op de voorgaande verslagperiode, door een voorgaande accountant zijn gecontroleerd, en het oordeel is aangepast, dient de accountant het effect te evalueren van de aangelegenheid die tot deze aanpassing aanleiding heeft gegeven wanneer hij, overeenkomstig Standaard 315, de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de lopende verslagperiode inschat.[402]

Controleconclusies en het rapporteren over de controle

Beginsaldi
10
Indien de accountant niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie over de beginsaldi te verkrijgen, dient de accountant overeenkomstig Standaard 705[403] een oordeel met beperking tot uitdrukking te brengen dan wel een oordeelonthouding met betrekking tot de financiële overzichten te formuleren, naargelang passend. (Zie Par. A8)
11
Indien de accountant concludeert dat de beginsaldi een afwijking bevatten die een van materieel belang zijnde invloed op de financiële overzichten van de lopende verslagperiode hebben, en het effect van de afwijking niet op passende wijze is verwerkt dan wel niet op adequate wijze is weergegeven of toegelicht, dient de accountant overeenkomstig Standaard 705 een oordeel met beperking of een afkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen, naargelang passend.

Consistentie van grondslagen voor financiële verslaggeving
12
Indien de accountant concludeert dat:
a. de grondslagen voor financiële verslaggeving voor de lopende verslagperiode met betrekking tot beginsaldi niet op consistente wijze overeenkomstig het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving zijn toegepast; of
b. een wijziging in de grondslagen voor financiële verslaggeving niet op passende wijze is verwerkt, dan wel niet op adequate wijze overeenkomstig het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving is weergegeven of toegelicht,

dient de accountant overeenkomstig Standaard 705 naargelang passend een oordeel met beperking of een afkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen.

Aanpassing van het oordeel in de controleverklaring van de voorgaande accountant
13
Indien het oordeel van de voorgaande accountant over de financiële overzichten die betrekking hebben op de voorgaande verslagperiode, een aanpassing bevat die nog steeds relevant en van materieel belang is voor de financiële overzichten van de lopende verslagperiode, dient de accountant overeenkomstig Standaard 705 en Standaard 710 zijn oordeel over de financiële overzichten van de lopende verslagperiode aan te passen. (Zie Par. A9)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Controlewerkzaamheden

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden
(Zie Par. 6)

---

[401] Standaard 450, *Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen*, paragraaf 8 en 12.
[402] Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving.*
[403] Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*

A1
In de publieke sector kunnen er, op grond van wet- of regelgeving, beperkingen gelden op de informatie die de accountant van een voorgaande accountant kan verkrijgen. Indien bijvoorbeeld een entiteit in de publieke sector die eerder is gecontroleerd door een op grond van de wet aangestelde accountant (bijvoorbeeld een voorzitter van de Rekenkamer, of een ander toereikend gekwalificeerd persoon die is aangesteld namens de voorzitter van de Rekenkamer) wordt geprivatiseerd, is de mate van toegang tot de werkdocumenten of de andere informatie die een voorgaande accountant aan de nieuw aangestelde accountant uit de private sector kan verstrekken, mogelijk beperkt door wet- of regelgeving inzake privacy of geheimhouding. In situaties waar dergelijke communicatie aan beperkingen onderworpen is, is het mogelijk dat de controle-informatie op een andere wijze moet worden verkregen en dat, indien geen voldoende en geschikte controle-informatie kan worden verkregen, de gevolgen voor het oordeel van de accountant moeten worden overwogen.
A2
Indien de op grond van de wet aangestelde accountant een controleopdracht van een entiteit in de publieke sector uitbesteedt aan een accountantseenheid uit de private sector en de op grond van de wet aangestelde accountant hiervoor een andere accountantseenheid aanstelt dan het accountantseenheid dat de financiële overzichten van de entiteit in de publieke sector in de voorgaande verslagperiode heeft gecontroleerd, wordt dit doorgaans niet beschouwd als een verandering van accountants. Afhankelijk van de aard van de uitbestedingsovereenkomst kan deze controleopdracht vanuit het gezichtspunt van de accountant uit de private sector bij het nakomen van zijn verantwoordelijkheden echter als een initiële controleopdracht worden beschouwd, en is deze Standaard daarom van toepassing.

Beginsaldi
(Zie Par. 6(c))
A3
De aard en omvang van controlewerkzaamheden die nodig zijn om voldoende en geschikte controle-informatie over beginsaldi te verkrijgen, hangt af van aangelegenheden als:
- de grondslagen voor financiële verslaggeving die door de entiteit worden toegepast;
- de aard van de rekeningsaldi, transactiestromen en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen alsmede de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de lopende verslagperiode;
- de significantie van de beginsaldi in verhouding tot de financiële overzichten van de lopende verslagperiode;
- de vraag of de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode zijn gecontroleerd en, zo ja, of het oordeel van de voorgaande accountant is aangepast.

A4
Indien de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode door een voorgaande accountant zijn gecontroleerd, is de accountant mogelijk in staat voldoende en geschikte controle-informatie over de beginsaldi te verkrijgen door de werkdocumenten van de voorgaande accountant te beoordelen. Of een dergelijke beoordeling voldoende en geschikte controle-informatie verschaft, hangt af van de vakbekwaamheid en onafhankelijkheid van de voorgaande accountant.
A5
In zijn communicatie met de voorgaande accountant laat de huidige accountant zich leiden door relevante ethische en professionele voorschriften.
A6
Met betrekking tot vlottende activa en passiva is het mogelijk dat bepaalde controle-informatie over beginsaldi wordt verkregen in het kader van de controlewerkzaamheden van de lopende verslagperiode. Zo zullen de ontvangsten (betalingen) van aan het begin van de verslagperiode bestaande vorderingen (crediteuren) gedurende de lopende verslagperiode bepaalde controle-informatie verschaffen over het bestaan, de rechten en verplichtingen, de volledigheid en de waardering ervan aan het begin van de verslagperiode. Ten aanzien van voorraden verschaffen de controlewerkzaamheden op de eindvoorraden in de lopende verslagperiode echter weinig controle-informatie over de aan het begin van de verslagperiode aanwezige voorraad. Daarom is het mogelijk dat aanvullende controlewerkzaamheden noodzakelijk zijn en dat door het uitvoeren van een of meer van de volgende controlewerkzaamheden voldoende en geschikte controle-informatie kan worden verkregen:
- het waarnemen van een actuele fysieke voorraadopname en het aansluiten daarvan met aan het begin van de verslagperiode bestaande hoeveelheden;
- het uitvoeren van controlewerkzaamheden op de waardering van de aan het begin van de verslagperiode aanwezige voorraadeenheden;
- het uitvoeren van controlewerkzaamheden op de brutowinstmarge en periodeafgrenzing.

A7
Met betrekking tot niet-vlottende activa en passiva, zoals materiële vaste activa, financiële vaste activa en schulden op lange termijn, is het mogelijk dat bepaalde controle-informatie wordt verkregen door het onderzoeken van de administratieve vastleggingen en andere informatie die aan de beginsaldi ten grondslag ligt. In sommige gevallen kan de accountant bepaalde controle-informatie over beginsaldi

verkrijgen uit bevestiging van derde partijen, bijvoorbeeld met betrekking tot schulden op lange termijn en financiële vaste activa. In andere gevallen dient de accountant mogelijk aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren.

Controleconclusies en het rapporteren over de controle

Beginsaldi
(Zie Par. 10)
A8
Standaard 705 stelt vereisten en leidraden vast omtrent omstandigheden die tot een aanpassing van het oordeel van de accountant over de financiële overzichten kunnen leiden, omtrent het soort oordeel dat in die omstandigheden passend is, alsmede omtrent de inhoud van de controleverklaring wanneer het oordeel van de accountant wordt aangepast. Het onvermogen van de accountant om voldoende en geschikte controle-informatie over de beginsaldi te verkrijgen, kan leiden tot een van de volgende aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring:

a. een oordeel met beperking dan wel een oordeelonthouding, naargelang passend in de gegeven omstandigheden; of
b. een:
    1. goedkeurend oordeel met betrekking tot de financiële positie, tenzij dit op grond van wet- en regelgeving verboden is; en
    2. oordeel met beperking dan wel een oordeelonthouding, naar gelang passend, met betrekking tot de resultaten van de activiteiten, alsmede, wanneer relevant, de kasstromen.

Aanpassing van het oordeel in de controleverklaring van de voorgaande accountant
(Zie Par. 13)
A9
In sommige gevallen is het mogelijk dat een aanpassing van het oordeel van de voorgaande accountant niet relevant en niet van materieel belang is voor het oordeel over de financiële overzichten van de lopende verslagperiode. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer er in de voorgaande verslagperiode sprake was van een beperking in de reikwijdte van de controle, maar de aangelegenheid die tot deze beperking aanleiding heeft gegeven, binnen de lopende verslagperiode is opgelost.

Bijlage: Voorbeeldteksten van controleverklaringen met een aangepast oordeel

(Zie Par. A8)
Voor voorbeeldteksten van controleverklaringen met een aangepast oordeel wordt verwezen naar HRA deel 3 op www.nba.nl/voorbeeldteksten.

520 Cijferanalyses

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard
1
Deze Standaard behandelt het gebruikmaken door de accountant van cijferanalyses als gegevensgerichte controles ('gegevensgerichte cijferanalyses'). Deze standaard behandelt tevens de verantwoordelijkheid van de accountant om nabij het einde van de controle cijferanalyses te verrichten die hem helpen een algehele conclusie te trekken over de financiële overzichten. Standaard 315[404] behandelt het gebruik van cijferanalyses als risico-inschattingswerkzaamheden. In Standaard 330 zijn vereisten en leidraden opgenomen met betrekking tot de aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden om in te spelen op ingeschatte risico's; deze controlewerkzaamheden kunnen gegevensgerichte cijferanalyses omvatten.[405]

Ingangsdatum
2
Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstellingen
3
De doelstellingen van de accountant zijn:

[404] Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving*, paragraaf 6(b).
[405] Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's*, paragraaf 6 en 18.

a. het verkrijgen van relevante en betrouwbare controle-informatie bij het gebruik van gegevensgerichte cijferanalyses; en
b. het opzetten en uitvoeren van cijferanalyses op het einde van de controle die hem helpen een algehele conclusie te trekken over de vraag of de financiële overzichten consistent zijn met zijn inzicht in de entiteit.

Definitie
4
Voor de toepassing van de Standaarden heeft de volgende term de hierna weergegeven betekenis:
cijferanalyses – Evaluaties van financiële informatie door analyse van plausibele relaties tussen zowel financiële als niet-financiële gegevens. Voor zover noodzakelijk worden bij cijferanalyses tevens geïdentificeerde fluctuaties of relaties onderzocht die inconsistent zijn met andere relevante informatie of die significant verschillen van de verwachte waarden. (Zie Par. A1, A2 en A3)

Vereisten

Gegevensgerichte cijferanalyses
5
Bij het opzetten en uitvoeren van gegevensgerichte cijferanalyses, alleen dan wel in combinatie met detailcontroles, als gegevensgerichte controles overeenkomstig Standaard 330[406] dient de accountant: (Zie Par. A4 en A5)
a. de geschiktheid van bepaalde gegevensgerichte cijferanalyses voor gegeven beweringen te bepalen, rekening houdend met de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang en met eventuele detailcontroles voor deze beweringen; (Zie Par. A6, A7, A8, A9, A10 en A11)
b. de betrouwbaarheid van de gegevens waarop zijn verwachting ten aanzien van vastgelegde bedragen of verhoudingscijfers is gebouwd, te evalueren, rekening houdend met de bron, de vergelijkbaarheid en de aard en relevantie van de beschikbare informatie, alsmede met interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de opstelling van die informatie; (Zie Par. A12, A13 en A14)
c. een verwachting ten aanzien van vastgelegde bedragen of verhoudingscijfers op te bouwen, en te evalueren of die verwachting voldoende nauwkeurig is om een afwijking te kunnen identificeren die, afzonderlijk of gezamenlijk met andere afwijkingen, ertoe kan leiden dat de financiële overzichten een van materieel belang zijnde afwijking bevatten; en (Zie Par. A15)
d. een bedrag te bepalen van eventuele verschillen tussen de vastgelegde bedragen en de verwachte waarden aanvaardbaar zijn zonder verder onderzoek zoals vereist op grond van paragraaf 7. (Zie Par. A16)

Cijferanalyses als hulpmiddel bij het trekken van een algehele conclusie
6
De accountant dient op het einde van de controle cijferanalyses op te zetten en uit te voeren die hem helpen een algehele conclusie te trekken over de vraag of de financiële overzichten consistent zijn met zijn inzicht in de entiteit. (Zie Par. A17, A18 en A19)

Het onderzoeken van resultaten van cijferanalyses
7
Indien overeenkomstig deze Standaard uitgevoerde cijferanalyses fluctuaties of relaties aan het licht brengen die inconsistent zijn met andere relevante informatie of die significant verschillen van de verwachte waarden, dient de accountant deze verschillen te onderzoeken door:
a. navraag te doen bij het management en geschikte controle-informatie te verkrijgen die relevant is voor de antwoorden van het management; en
b. andere controlewerkzaamheden te verrichten naargelang noodzakelijk in de gegeven omstandigheden. (Zie Par. A20 en A21)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Definitie van cijferanalyses
(Zie Par. 4)
A1
Cijferanalyses omvatten het overwegen van de financiële informatie van de entiteit in vergelijking met bijvoorbeeld:
- vergelijkbare informatie uit voorgaande verslagperioden;
- de verwachte resultaten van de entiteit, zoals budgetten of prognoses, dan wel de verwachtingen van de accountant, zoals een schatting van de afschrijving;

[406] Standaard 330, paragraaf 18.

- gelijksoortige branche-informatie, zoals een vergelijking van het verhoudingscijfer van de entiteit inzake verkopen en vorderingen met branchegemiddelden of met andere entiteiten van vergelijkbare omvang in dezelfde branche.

A2
Cijferanalyses omvatten ook het overwegen van verbanden, bijvoorbeeld:
- tussen elementen van financiële informatie waarvan kan worden verwacht dat zij een voorspelbaar patroon volgen op basis van de ervaring van de entiteit, zoals brutomargepercentages;
- tussen financiële informatie en relevante niet-financiële informatie, zoals de loon- en salariskosten in vergelijking met het aantal werknemers.

A3
Cijferanalyses kunnen volgens verschillende methoden worden uitgevoerd. Deze methoden variëren van eenvoudige vergelijkingen tot complexe analyses met behulp van geavanceerde statistische technieken. Cijferanalyses kunnen worden toegepast op geconsolideerde financiële overzichten, groepsonderdelen en individuele informatie-elementen.

Gegevensgerichte cijferanalyses
(Zie Par. 5)
A4
De gegevensgerichte controles van de accountant op het niveau van beweringen kunnen bestaan uit detailcontroles, gegevensgerichte cijferanalyses of een combinatie van beide. De accountant baseert zijn beslissing over de te verrichten controlewerkzaamheden, met inbegrip van de vraag of hij gegevensgerichte cijferanalyses zal uitvoeren, op zijn oordeelsvorming inzake de verwachte effectiviteit en efficiëntie van de beschikbare controlewerkzaamheden die erop gericht zijn het controlerisico op het niveau van beweringen tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen.
A5
De accountant kan bij het management inlichtingen inwinnen over de beschikbaarheid en betrouwbaarheid van de informatie die noodzakelijk is om gegevensgerichte cijferanalyses uit te voeren, en over de resultaten van eventueel door de entiteit uitgevoerde cijferanalyses. Het kan effectief zijn om gebruik te maken van door het management opgestelde analytische gegevens, op voorwaarde dat de accountant ervan overtuigd is dat deze gegevens naar behoren zijn opgesteld.

Geschiktheid van bepaalde cijferanalyses voor gegeven beweringen
(Zie Par. 5(a))
A6
Gegevensgerichte cijferanalyses zijn over het algemeen beter toepasbaar op grote hoeveelheden van transacties die doorgaans voorspelbaar zijn in de tijd. Bij geplande cijferanalyses wordt uitgegaan van de verwachting dat er relaties tussen gegevens bestaan en dat deze blijven bestaan zolang het tegendeel niet is gebleken. De geschiktheid van een bepaalde cijferanalyse zal evenwel afhangen van de mate waarin de accountant die analyse effectief acht voor het detecteren van een afwijking die, afzonderlijk of gezamenlijk met andere afwijkingen, ertoe kan leiden dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten.
A7
In sommige gevallen kan zelfs een eenvoudig voorspellend model effectief zijn als cijferanalyse. Zo is het mogelijk dat de accountant, wanneer een entiteit een bekend aantal werknemers met een vaste vergoeding gedurende de verslagperiode heeft, deze gegevens gebruikt om met een hoge mate van nauwkeurigheid de totale loon- en salariskosten voor de verslagperiode te schatten, hetgeen hem controle-informatie voor een significant element in de financiële overzichten verschaft en de noodzaak beperkt om detailcontroles op de loon- en salariskosten uit te voeren. Bij gegevensgerichte cijferanalyses kan vaak effectief gebruik worden gemaakt van breed erkende handelsverhoudingscijfers (zoals winstmarges voor verschillende soorten entiteiten in de detailhandel) om informatie te verkrijgen die de redelijkheid van de vastgelegde bedragen onderbouwt.
A8
Verschillende soorten cijferanalyses verschaffen verschillende niveaus van zekerheid. Cijferanalyses waarbij bijvoorbeeld de totale huuropbrengsten van een gebouw dat in appartementen is opgedeeld, worden voorspeld uitgaande van de huurbedragen, het aantal appartementen en de mate van leegstand, kunnen overtuigende controle-informatie verschaffen en de noodzaak van verdere verificatie door middel van detailcontroles wegnemen, op voorwaarde dat die elementen naar behoren worden geverifieerd. De berekening en bevestiging van brutomargepercentages ter bevestiging van een opbrengstcijfer zal daarentegen minder overtuigende controle-informatie verschaffen, maar kan wel bruikbare bevestiging verschaffen indien deze wordt gebruikt in combinatie met andere controlewerkzaamheden.
A9
De bepaling van de geschiktheid van bepaalde gegevensgerichte cijferanalyses wordt beïnvloed door de aard van de bewering en de inschatting van de accountant met betrekking tot het risico op een afwijking van materieel belang. Indien bijvoorbeeld de interne beheersing over de verwerking van de verkooporders tekortschiet, kan de accountant voor beweringen die op vorderingen betrekking

hebben, meer nadruk leggen op detailcontroles dan op gegevensgerichte cijferanalyses.

A10

Bepaalde gegevensgerichte cijferanalyses kunnen mede als geschikt worden beschouwd wanneer detailcontroles op dezelfde bewering worden uitgevoerd. Zo is het mogelijk dat de accountant, wanneer hij controle-informatie in verband met de bewering over de waardering van rekeningsaldi van vorderingen verkrijgt, cijferanalyses toepast op de ouderdom van de vorderingen in aanvulling op het uitvoeren van detailcontroles op daaropvolgende contante ontvangsten, teneinde de incasseerbaarheid van de vorderingen te bepalen.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

A11

De relaties tussen individuele elementen in financiële overzichten die doorgaans bij de controle van bedrijven worden overwogen, zijn niet altijd relevant bij de controle van overheden of van andere niet-zakelijke entiteiten in de publieke sector; zo bestaat er bij vele entiteiten in de publieke sector vaak geen direct verband tussen opbrengsten en uitgaven. Ook is het mogelijk dat er, omdat de uitgaven voor het verwerven van activa mogelijk niet geactiveerd worden, geen verband bestaat tussen de uitgaven voor bijvoorbeeld voorraden en vaste activa en de in de financiële overzichten gerapporteerde bedragen voor deze activa. In de publieke sector kan het ook voorkomen dat er geen gegevens of statistieken op sectorniveau beschikbaar zijn voor vergelijkingsdoeleinden. Andere relaties kunnen daarentegen wel relevant zijn, zoals variaties in de kilometerkostprijs van wegenaanleg of het aantal aangekochte voertuigen in vergelijking met het aantal uit roulatie genomen voertuigen.

De betrouwbaarheid van de gegevens

(Zie Par. 5(b))

A12

De betrouwbaarheid van de gegevens wordt beïnvloed door de bron en de aard van de gegevens en is afhankelijk van de omstandigheden waarin deze zijn verkregen. Dienovereenkomstig is het volgende relevant bij het bepalen of de gegevens betrouwbaar zijn voor het opzetten van gegevensgerichte cijferanalyses:

a. *bron van de beschikbare informatie* – informatie kan bijvoorbeeld betrouwbaarder zijn wanneer zij is verkregen vanuit onafhankelijke bronnen buiten de entiteit[407];
b. *vergelijkbaarheid van de beschikbare informatie* – sectorbrede gegevens kunnen eventueel moeten worden aangevuld om vergelijkbaar te zijn met die van een entiteit die gespecialiseerde producten vervaardigt en verkoopt;
c. *aard en relevantie van de beschikbare informatie* – bijvoorbeeld de vraag of budgetten zijn opgesteld als te verwachten resultaten dan wel als te bereiken doelen; en
d. *interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het opstellen van de informatie, die zijn opgezet om de volledigheid, nauwkeurigheid en geldigheid van die informatie te garanderen.* Bijvoorbeeld: interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het opstellen, toetsen en beheren van budgetten.

A13

De accountant kan overwegen om een toetsing te verrichten van de effectieve werking van eventuele interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de opstelling door de entiteit van informatie waarop hij gegevensgerichte cijferanalyses toepast om in te spelen op ingeschatte risico's. Wanneer die interne beheersingsmaatregelen effectief zijn, heeft de accountant over het algemeen een groter vertrouwen in de betrouwbaarheid van de informatie en daarom ook in de resultaten van de cijferanalyses. De effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot niet-financiële informatie kan vaak worden getoetst in combinatie met andere toetsingen van interne beheersingsmaatregelen. Zo kan een entiteit bij het opzetten van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de verwerking van de verkoopfacturen ook voorzien in interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de vastlegging van de verkochte eenheden. In deze omstandigheden kan de accountant de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking de vastlegging van de verkochte eenheden toetsen samen met de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen voor de verwerking van de verkoopfacturen. Als alternatief kan de accountant overwegen of de informatie onderworpen werd aan detailcontroles. In Standaard 500 zijn vereisten vastgesteld en worden leidraden gegeven om de uit te voeren controlewerkzaamheden te bepalen op de informatie die voor gegevensgerichte cijferanalyses zal worden gebruikt.[408]

A14

De in de paragrafen A12(a)-A12(d) besproken aangelegenheden zijn relevant, ongeacht of de accountant gegevensgerichte cijferanalyses verricht op de financiële overzichten van de entiteit aan het einde van de verslagperiode dan wel op een tussentijdse datum en hij van plan is gegevensgerichte cijferanalyses te verrichten voor de resterende periode. In Standaard 330 zijn vereisten

[407] Standaard 500, *Controle-informatie*, paragraaf A31.
[408] Standaard 500, paragraaf 10.

vastgesteld en worden leidraden gegeven voor gegevensgerichte controles die op een tussentijdse datum worden verricht.[409]

Evaluatie of de verwachting voldoende nauwkeurig is
(Zie Par. 5(c))
A15
Wanneer de accountant evalueert of de verwachting op voldoende nauwkeurige wijze kan worden ontwikkeld voor het identificeren van een afwijking die, gezamenlijk met andere afwijkingen, ertoe kan leiden dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten, zijn de volgende aangelegenheden relevant:

- de nauwkeurigheid waarmee de verwachte resultaten van gegevensgerichte cijferanalyses kunnen worden voorspeld. Zo kan de accountant verwachten dat de brutowinstmarges van opeenvolgende perioden nauwer samenhangen dan discretionaire uitgaven, zoals voor onderzoek of reclame;
- de mate waarin informatie kan worden uitgesplitst. Zo kunnen gegevensgerichte cijferanalyses effectiever zijn wanneer ze worden toegepast op financiële informatie over afzonderlijke gedeelten van een bedrijfsactiviteit of op financiële overzichten van groepsonderdelen van een gediversifieerde entiteit dan wanneer ze worden toegepast op de financiële overzichten van de entiteit als geheel;
- de beschikbaarheid van zowel financiële als niet-financiële informatie. Zo kan de accountant overwegen of er financiële informatie, zoals budgetten of prognoses, en niet-financiële informatie, zoals het aantal geproduceerde of verkochte eenheden, beschikbaar is om gegevensgerichte cijferanalyses op te zetten. Indien de informatie beschikbaar is, kan de accountant tevens de betrouwbaarheid van de informatie overwegen zoals uiteengezet in de paragrafen A12 en A13 hierboven.

Aanvaardbaar verschil tussen vastgelegde bedragen en verwachte waarden
(Zie Par. 5(d))
A16
Wanneer de accountant bepaalt welke mate van verschil met de verwachting aanvaardbaar is zonder verder onderzoek, houdt hij rekening met materialiteit[410] en verenigbaarheid met het gewenste niveau van zekerheid, omdat een afwijking, afzonderlijk of gezamenlijk met andere afwijkingen, ertoe kan leiden dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten. Overeenkomstig Standaard 330 wordt van de accountant vereist dat hij meer overtuigende controle-informatie verkrijgt naarmate hij het risico hoger inschat[411]. Dienovereenkomstig wordt het verschil dat zonder onderzoek als aanvaardbaar wordt beschouwd, kleiner naarmate het ingeschatte risico hoger wordt, teneinde het gewenste niveau van overtuigende controle-informatie te bereiken[412].

Cijferanalyses als hulpmiddel bij het trekken van een algehele conclusie
(Zie Par. 6)
A17
De conclusies uit de resultaten van de overeenkomstig paragraaf 6 opgezette en uitgevoerde cijferanalyses zijn bedoeld als bevestiging van conclusies die bij de controle van afzonderlijke groepsonderdelen of elementen van de financiële overzichten zijn gevormd. Zij vormen een hulpmiddel voor de accountant om redelijke conclusies te trekken waarop hij zijn oordeel kan baseren.
A18
De resultaten van dergelijke cijferanalyses kunnen een niet eerder geïdentificeerd risico op een afwijking van materieel belang aan het licht brengen. In dergelijke omstandigheden wordt van de accountant vereist dat hij overeenkomstig Standaard 315 zijn inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang bijstelt en de verdere geplande controlewerkzaamheden daarop afstemt[413].
A19
De overeenkomstig paragraaf 6 verrichte cijferanalyses kunnen vergelijkbaar zijn met die welke als risico-inschattingswerkzaamheden zouden worden gebruikt.

Het onderzoeken van resultaten van cijferanalyses
(Zie Par.7)
A20
Controle-informatie die relevant is voor de door het management gegeven antwoorden, kan worden

[409] Standaard 330, paragraaf 22 en 23.
[410] Standaard 320, *Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle*, paragraaf A14.
[411] Standaard 330, paragraaf 7(b).
[412] Standaard 330, paragraaf A19.
[413] Standaard 315, paragraaf 31.

verkregen door deze antwoorden te evalueren in het licht van het inzicht dat de accountant in de entiteit en haar omgeving heeft verworven, en van andere controle-informatie die in de loop van de controle werd verkregen.
A21
Het kan noodzakelijk zijn om andere controlewerkzaamheden uit te voeren, bijvoorbeeld wanneer het management niet in staat is een uitleg te verstrekken, of wanneer de uitleg, samen met de verkregen controle-informatie die relevant is voor het antwoord van het management, niet als adequaat wordt beschouwd.

530 Het gebruiken van steekproeven bij een controle

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard
1
Deze Standaard is van toepassing wanneer de accountant besloten heeft om bij het uitvoeren van controlewerkzaamheden gebruik te maken van steekproeven. Deze Standaard behandelt het gebruik van statistische en niet-statistische steekproefmethoden door de accountant bij het opzetten en het trekken van de steekproef, het toetsen van interne beheersingsmaatregelen en het verrichten van detailcontroles, alsmede de evaluatie van de steekproefresultaten.
2
Deze Standaard is een aanvulling op Standaard 500[414], die de verantwoordelijkheid van de accountant behandelt om controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren teneinde voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om redelijke conclusies te kunnen trekken waarop hij zijn oordeel kan baseren. Standaard 500 verschaft leidraden met betrekking tot de middelen waarover de accountant beschikt om de te toetsen elementen te selecteren, waaronder het gebruik van steekproeven.

Ingangsdatum
3
Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstelling
4
De doelstelling van de accountant bij het gebruiken van steekproeven is om een redelijke basis te leggen voor conclusies over de populatie waaruit de steekproef is getrokken.

Definities
5
Voor de toepassing van de Standaarden hebben onderstaande termen de volgende betekenis:
a. *gebruiken van steekproeven bij een controle (gebruiken van steekproeven)* – verrichten van controlewerkzaamheden op minder dan 100% van de elementen binnen een voor de controle relevante populatie op zodanige wijze dat alle steekproefeenheden geselecteerd kunnen worden, zodat de accountant een redelijke basis krijgt voor conclusies over de populatie als geheel.
b. *populatie* – Het geheel van de gegevens waaruit een steekproef wordt getrokken en waarover de accountant tot conclusies wenst te komen.
c. *steekproefrisico* – Het risico dat de conclusie van de accountant op basis van een steekproef kan verschillen van de conclusie die zou zijn bereikt als de populatie als geheel was onderworpen aan dezelfde controlemaatregel. Het steekproefrisico kan tot twee soorten foutieve conclusies leiden, namelijk:
1. bij het toetsen van interne beheersingsmaatregelen, dat deze maatregelen effectiever zijn dan zij in werkelijkheid zijn, of bij het verrichten van een detailcontrole, dat er geen afwijking van materieel belang bestaat terwijl deze wel bestaat. De accountant is in eerste instantie alert op dit soort foutieve conclusies, omdat zij de effectiviteit van de controle beïnvloeden en de kans groter is dat zij tot een onjuist controleoordeel leiden;
2. bij het toetsen van interne beheersingsmaatregelen, dat deze maatregelen minder effectief zijn dan zij in werkelijkheid zijn, of bij het verrichten van een detailcontrole, dat er een afwijking van materieel belang bestaat terwijl deze niet bestaat. Dit soort foutieve conclusies beïnvloedt de efficiëntie van de controle omdat dit doorgaans tot aanvullende werkzaamheden leidt om vast te stellen dat de aanvankelijke conclusies niet correct waren.

d. *uitvoeringsrisico* – Het risico dat de accountant een foutieve conclusie trekt om redenen die geen verband houden met het steekproefrisico. (Zie Par. A1)
e. *atypische fout* – Een afwijking of deviatie die aantoonbaar niet representatief is voor afwijkingen of deviaties in een populatie.

[414] Standaard 500, *Controle-informatie.*

f. *steekproefeenheid* – De afzonderlijke elementen waaruit een populatie bestaat. (Zie Par. A2)
g. *statistische steekproef* – Een steekproefmethode die de volgende kenmerken heeft:
1. aselecte trekking van de steekproefeenheden; en
2. het gebruik van waarschijnlijkheidstheorieën bij de evaluatie van de steekproefresultaten, met inbegrip van het meten van het steekproefrisico.
   Een steekproefmethode die niet aan de kenmerken (i) en (ii) voldoet, wordt als een niet-statistische steekproefmethode beschouwd.

h. *stratificatie* – Het opdelen van een populatie in deelpopulaties die elk een groep van steekproefeenheden met gelijksoortige kenmerken vormen (meestal geldwaarde).
i. *toelaatbare afwijking* – Een door de accountant vastgesteld bedrag ten aanzien waarvan hij een passend niveau van zekerheid wil verkrijgen dat het door hem vastgestelde bedrag niet wordt overschreden door de daadwerkelijke afwijking in de populatie. (Zie Par. A3)
j. *toelaatbare mate van deviatie* – Een door de accountant vastgestelde mate waarin mag worden afgeweken van voorgeschreven interne beheersingsprocedures ten aanzien waarvan hij een passende mate van zekerheid wil verkrijgen dat de door hem vastgestelde mate van deviatie niet wordt overschreden door de daadwerkelijke mate van deviatie in de populatie.

Vereisten

Steekproefopzet en -omvang en selectie van de te toetsen elementen
6
Bij het opzetten van een steekproef dient de accountant te overwegen wat het doel van de controlewerkzaamheden is en welke de kenmerken zijn van de populatie waaruit de steekproef zal worden getrokken. (Zie Par. A4, A5, A6, A7, A8 en A9)
7
De accountant dient een steekproefomvang vast te stellen die voldoende is om het steekproefrisico tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen. (Zie Par. A10 en A11)
8
De accountant dient de te toetsen elementen op zodanige wijze te selecteren dat elke steekproefeenheid in de populatie geselecteerd kan worden. (Zie Par. A12 en A13)

Uitvoering van controlewerkzaamheden
9
De accountant dient op elk geselecteerd element controlewerkzaamheden uit te voeren die passend zijn voor het beoogde doel.
10
Indien de controlewerkzaamheden niet toepasbaar zijn op het geselecteerde element, dient de accountant deze werkzaamheden op een vervangend element uit te voeren. (Zie Par. A14)
11
Indien de accountant niet in staat is om de opgezette controlewerkzaamheden dan wel passende alternatieve controlewerkzaamheden uit te voeren op een geselecteerd element, dient hij dat element, in het geval van een toetsing van interne beheersingsmaatregelen, als een deviatie van de voorgeschreven interne beheersingsmaatregel te behandelen, en in het geval van een detailcontrole, als een afwijking. (Zie Par. A15 en A16)

Aard en oorzaak van deviaties en afwijkingen
12
De accountant dient de aard en de oorzaak van alle geïdentificeerde deviaties of afwijkingen te onderzoeken, alsmede de mogelijke effecten ervan op de doelstelling van de controlewerkzaamheden en op andere deelgebieden van de controle te evalueren. (Zie Par. A17)
13
In het zeer zeldzame geval dat de accountant een in een steekproef ontdekte deviatie of afwijking als een atypische fout aanmerkt, dient hij een hoge mate van zekerheid te verkrijgen dat die afwijking of deviatie niet representatief is voor de populatie. De accountant dient deze mate van zekerheid te verkrijgen door aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren teneinde voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen dat de afwijking of deviatie geen invloed heeft op het resterende deel van de populatie.

Projectie van afwijkingen
14
Voor detailcontroles dient de accountant in de steekproef ontdekte afwijkingen te projecteren op de populatie. (Zie Par. A18, A19 en A20)

Evaluatie van steekproefresultaten
15
De accountant dient te evalueren:

- de resultaten van de steekproef; en (Zie Par. A21 en A22)
- of het gebruik van steekproeven bij de controle een redelijke basis heeft verschaft voor conclusies over de getoetste populatie. (Zie Par. A23)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Definities

Uitvoeringsrisico
(Zie Par. 5(d))
A1
Voorbeelden van het uitvoeringsrisico zijn het gebruikmaken van niet passende controlewerkzaamheden, het verkeerd interpreteren van controle-informatie of het niet detecteren van een afwijking of deviatie.

Steekproefeenheid
(Zie Par. 5(f))
A2
De steekproefeenheden kunnen bestaan uit fysieke elementen (zoals cheques op borderellen, creditboekingen op bankafschriften, verkoopfacturen of debiteurensaldi) of uit geldeenheden.

Toelaatbare afwijking
(Zie Par. 5(i))
A3
Bij het opzetten van een steekproef bepaalt de accountant de toelaatbare afwijking om in te spelen op het risico dat de aggregatie van de afwijkingen die afzonderlijk niet van materieel belang zijn, ertoe kan leiden dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten, en om een marge in te bouwen voor mogelijk niet gedetecteerde afwijkingen. De toelaatbare afwijking wordt bepaald aan de hand van de uitvoeringsmaterialiteit zoals gedefinieerd in Standaard 320[415] met betrekking tot een bepaalde steekproefprocedure. De toelaatbare afwijking kan gelijk zijn aan of lager dan het niveau van de uitvoeringsmaterialiteit.

Steekproefopzet en -omvang en selectie van de te toetsen elementen

Steekproefopzet
(Zie Par. 6)
A4
Het gebruiken van steekproeven bij een controle stelt de accountant in staat controle-informatie over bepaalde kenmerken van de geselecteerde elementen te verkrijgen en deze te evalueren, hetgeen hem in staat stelt of helpt een conclusie te trekken over de populatie waaruit de steekproef is getrokken is. Wanneer steekproeven worden gebruikt, kan zowel een statistische als een niet-statistische benadering worden toegepast.
A5
Bij het opzetten van een steekproef overweegt de accountant zowel wat het specifiek te bereiken doel is, als met welke combinatie van controlewerkzaamheden dat doel het beste kan worden bereikt. Door de aard van de te verkrijgen controle-informatie en de omstandigheden die tot een deviatie of afwijking kunnen leiden dan wel andere kenmerken die verband houden met die controle-informatie, te overwegen, kan de accountant beter definiëren wat een deviatie of een afwijking vormt, en bepalen welke populatie hij voor (het trekken van) de steekproef zal gebruiken. Om te voldoen aan het vereiste van paragraaf 10 van Standaard 500 bij het gebruik van steekproeven bij een controle, verricht de accountant controlewerkzaamheden om controle-informatie te verkrijgen dat de populatie waaruit de steekproef wordt getrokken, volledig is.
A6
Wanneer de accountant het doel van de controlewerkzaamheden overweegt, zoals vereist op grond van paragraaf 6, betekent dit dat hij een goed inzicht moet hebben in wat een deviatie of een afwijking vormt, zodat alle omstandigheden – en uitsluitend die – welke relevant zijn voor het doel van de controle, bij de evaluatie van deviaties of de projectie van afwijkingen in aanmerking worden genomen. Zo worden bij een detailcontrole op het bestaan van vorderingen, zoals een saldobevestiging, betalingen die door de afnemer gedaan zijn vóór de datum van de saldobevestiging maar die kort na die datum door de cliënt zijn ontvangen, niet als een afwijking beschouwd. Ook heeft een boeking op een verkeerde debiteurenrekening geen effect op het saldo van de handelsvorderingen als geheel. Het is derhalve niet passend dit als een afwijking aan te merken bij de evaluatie van de steekproefresultaten van deze specifieke controlemaatregel, zelfs als het een belangrijk effect kan

[415] Standaard 320, *Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle*, paragraaf 9.

hebben op andere deelgebieden van de controle, zoals op de inschatting van het risico op fraude of de inschatting van de toereikendheid van de voorziening voor dubieuze vorderingen.

A7

Wanneer hij de kenmerken van een populatie overweegt om een toetsing van de interne beheersingsmaatregelen te verrichten, maakt de accountant een inschatting van de verwachte mate van deviatie op basis van zijn inzicht in de interne beheersingsmaatregelen of op basis van een onderzoek van een klein aantal elementen uit de populatie. Deze inschatting wordt gemaakt om een steekproef op te zetten en de steekproefomvang te bepalen. Indien de verwachte mate van deviatie bijvoorbeeld onaanvaardbaar hoog is, zal de accountant gewoonlijk besluiten om geen toetsing van de interne beheersingsmaatregelen te verrichten. Evenzo maakt de accountant bij detailcontroles een inschatting van verwachte afwijkingen in de populatie. Indien de verwachte afwijking hoog is, kan het passend zijn de detailcontrole uit te voeren op 100% van de populatie of een steekproef van grote omvang.

A8

Wanneer hij de kenmerken overweegt van de populatie waaruit de steekproef zal worden getrokken, kan de accountant bepalen dat een stratificatie van deze populatie of een selectie op basis van gewogen waarden passend is. Bijlage 1 gaat dieper in op de stratificatie en op de selectie op basis van gewogen waarden.

A9

Het is aan de accountant om op grond van zijn oordeelsvorming te besluiten of hij gebruik maakt van een statistische dan wel een niet-statistische steekproefmethode. De steekproefomvang is echter geen geldig criterium om een onderscheid te maken tussen een statistische en een niet-statistische aanpak.

Steekproefomvang

(Zie Par. 7)

A10

Het niveau van het steekproefrisico dat de accountant bereid is te aanvaarden, beïnvloedt de vereiste steekproefomvang. Hoe lager het risico dat de accountant bereid is te aanvaarden, des te groter zal de steekproefomvang moeten zijn.

A11

De steekproefomvang kan worden bepaald door middel van een op statistische criteria gebaseerde formule of door toepassing van professionele oordeelsvorming. In de bijlagen 2 en 3 is uiteengezet welke invloed diverse factoren gewoonlijk hebben op het bepalen van de steekproefomvang. Bij vergelijkbare omstandigheden is het effect van factoren zoals die welke in de bijlagen 2 en 3 worden genoemd, op de steekproefomvang ook vergelijkbaar, ongeacht of voor een statistische dan wel een niet-statistische aanpak wordt gekozen.

Selectie van de te toetsen elementen

(Zie Par. 8)

A12

Bij een statistische steekproef worden steekproefelementen op zodanige wijze geselecteerd dat elk steekproefelement in de populatie een bekende selectiekans heeft. Bij een niet-statistische steekproef wordt voor de selectie van steekproefelementen oordeelsvorming toegepast. Omdat het doel van een steekproef is om de accountant een redelijke basis te verschaffen voor conclusies over de populatie waaruit de steekproef is getrokken, is het belangrijk dat de accountant een representatieve steekproef trekt zodat tendentie wordt vermeden, door steekproefelementen te kiezen waarvan de kenmerken typerend zijn voor de populatie.

A13

De belangrijkste methoden voor het trekken van steekproeven zijn aselecte trekking, systematische trekking en willekeurige trekking. Elk van deze methoden wordt beschreven in bijlage 4.

Uitvoering van controlewerkzaamheden

(Zie Par. 10–11)

A14

Een voorbeeld van een geval waarbij het noodzakelijk is dat de controlemaatregel op een vervangend element wordt uitgevoerd, is de situatie waarbij een ongeldig gemaakte cheque wordt geselecteerd in het kader van een toetsing van informatie die autorisatie voor betaling aantoont. Indien de accountant ervan overtuigd is dat de cheque naar behoren ongeldig is gemaakt, zodat dit geen deviatie vormt, wordt een passend vervangend element onderzocht.

A15

Een voorbeeld van een geval waarbij de accountant niet in staat is de opgezette controlewerkzaamheden op een geselecteerd element toe te passen, is de situatie waarbij de documentatie met betrekking tot dat element verloren is gegaan.

A16

Een voorbeeld van een geschikte alternatieve controlemaatregel, in het geval dat geen antwoord is ontvangen op een positief verzoek tot saldobevestiging, zou kunnen bestaan in het onderzoeken van

de latere kasontvangsten in combinatie met de controle-informatie die de herkomst ervan staaft en met de elementen die zij beogen te vereffenen.

Aard en oorzaak van deviaties en afwijkingen
(Zie Par. 12)
A17
Bij het analyseren van de geïdentificeerde deviaties en afwijkingen kan de accountant opmerken dat vele daarvan een gemeenschappelijk kenmerk hebben, zoals soort transactie, plaats van handeling, productlijn of tijdsperiode. In die omstandigheden kan de accountant besluiten om alle elementen van de populatie met het gemeenschappelijke kenmerk op te sporen en in de controlewerkzaamheden te betrekken. Bovendien kunnen zulke deviaties en afwijkingen opzettelijk zijn en een aanwijzing vormen voor het mogelijke bestaan van fraude.

Projectie van afwijkingen
(Zie Par. 14)
A18
Van de accountant wordt vereist dat hij afwijkingen op de populatie projecteert om een totaal beeld te krijgen van de omvang ervan, maar deze projectie kan ontoereikend zijn om het vast te leggen bedrag te bepalen.
A19
Wanneer is vastgesteld dat een afwijking een atypische fout is, kan zij worden uitgesloten bij de projectie van afwijkingen op de populatie. Het zal evenwel nodig zijn om met het effect van een dergelijke afwijking, indien deze niet werd gecorrigeerd, rekening te houden als aanvulling op de projectie van afwijkingen die niet als atypische fout werden aangemerkt.
A20
Bij toetsingen van interne beheersingsmaatregelen is geen expliciete projectie van deviaties noodzakelijk aangezien de mate van deviatie in de steekproef tevens de mate is van deviatie zoals geprojecteerd op de populatie als geheel. Standaard 330[416] verschaft leidraden voor de gevallen waarbij deviaties worden gedetecteerd in de interne beheersingsmaatregelen waarop de accountant voornemens is te steunen.

Evaluatie van steekproefresultaten
(Zie Par. 15)
A21
Bij toetsingen van interne beheersingsmaatregelen kan een onverwacht hoge mate van deviatie in de steekproef leiden tot een verhoging van het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang, tenzij nadere controle-informatie wordt verkregen die de oorspronkelijke inschatting onderbouwt. Bij detailcontroles kan een onverwacht hoge afwijking in een steekproef de accountant tot de veronderstelling brengen dat een transactiestroom of een rekeningsaldo een afwijking van materieel belang bevat, als er geen nadere controle-informatie voorhanden is dat er geen afwijking van materieel belang bestaat.
A22
In geval van detailcontroles vormt de som van de geprojecteerde afwijkingen en de eventuele atypische fouten voor de accountant de beste schatting van de afwijking in de populatie. Wanneer de som van de geprojecteerde afwijkingen en de eventuele atypische fouten de toelaatbare afwijking overschrijdt, biedt de steekproef geen redelijke basis voor conclusies over de getoetste populatie. Hoe kleiner het verschil tussen de som van de geprojecteerde afwijkingen en de eventuele atypische fouten enerzijds en de toelaatbare afwijking anderzijds, des te groter is de waarschijnlijkheid dat de werkelijke afwijkingen in de populatie de toelaatbare afwijking overschrijden. Ook wanneer de geprojecteerde afwijking groter is dan de door de accountant verwachte afwijking op basis waarvan de steekproefomvang is bepaald, kan de accountant tot de conclusie komen dat er een onaanvaardbaar steekproefrisico bestaat dat de werkelijke afwijking in de populatie de toelaatbare afwijking overschrijdt. Door de uitkomsten van andere controlewerkzaamheden te overwegen, kan de accountant het risico dat de werkelijke afwijking in de populatie de toelaatbare afwijking overschrijdt, beter inschatten, en kan dit risico worden verkleind indien nadere controle-informatie wordt verkregen.
A23
Indien de accountant concludeert dat het gebruiken van steekproeven bij een controle hem geen redelijke basis voor conclusies over de getoetste populatie heeft verschaft, kan hij:
- het management verzoeken om de geïdentificeerde afwijkingen en de mogelijkheid van verdere afwijkingen te onderzoeken, alsmede om de nodige correcties aan te brengen; of
- de aard, timing en omvang van die verdere controlewerkzaamheden zo inrichten dat hij de vereiste mate van zekerheid zo goed mogelijk kan verkrijgen. Bij toetsingen van interne beheersingsmaatregelen kan hij bijvoorbeeld de steekproefomvang uitbreiden, een alternatieve interne beheer-

[416] Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's,* paragraaf 17.

singsmaatregel toetsen of de desbetreffende gegevensgerichte controles aanpassen.

Bijlage 1: Stratificatie en selectie op basis van gewogen waarden

(Zie Par. A8)
Bij het overwegen van de kenmerken van de populatie waaruit de steekproef zal worden getrokken, kan de accountant bepalen dat een stratificatie of een selectie op basis van gewogen waarden passend is. Deze bijlage verschaft de accountant leidraden over het gebruik van stratificatie en over steekproeftechnieken op basis van gewogen waarden.

Stratificatie

1. De efficiëntie van de controle kan worden verbeterd als de accountant een populatie indeelt in afzonderlijke deelpopulaties met een onderscheidend kenmerk. Stratificatie heeft tot doel de variabiliteit van de elementen binnen elk stratum te verkleinen en aldus de steekproefomvang te kunnen beperken zonder het steekproefrisico te vergroten.
2. Bij het uitvoeren van detailcontroles wordt de populatie vaak gestratificeerd naar geldwaarde. Hierdoor kan de accountant meer aandacht besteden aan de elementen met een hogere waarde, aangezien de mogelijkheid van een afwijking in termen van overwaardering voor deze elementen het grootst is. Evenzo kan een populatie gestratificeerd worden naar een bepaald kenmerk dat wijst op een hoger risico op een afwijking. Zo kunnen bij het toetsen van de voorziening voor dubieuze vorderingen in het kader van de waardering van de openstaande handelsvorderingen de saldi worden gestratificeerd naar ouderdom.
3. De resultaten van de controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd op een steekproef van elementen binnen eenzelfde stratum, kunnen alleen worden geprojecteerd op de elementen die datzelfde stratum vormen. Om tot een conclusie te komen over de populatie als geheel, zal het nodig/noodzakelijk zijn dat de accountant rekening houdt met het risico op een afwijking van materieel belang met betrekking tot alle andere strata waaruit de populatie bestaat. Zo kan 20% van de elementen van een populatie 90% van de waarde van een rekeningsaldo vertegenwoordigen. De accountant kan besluiten om een steekproef van deze elementen te onderzoeken. Hij evalueert in dat geval de resultaten van deze steekproef en komt tot een conclusie voor de 90% van de totale waarde, los van de overige 10% (waarvoor een bijkomende steekproef wordt verricht of waarvoor een andere methode voor het verkrijgen van controle-informatie wordt gehanteerd, of die als niet van materieel belang wordt beschouwd).
4. Indien een transactiestroom of rekeningsaldo in strata is onderverdeeld, wordt de afwijking voor elk stratum apart geprojecteerd. De geprojecteerde afwijkingen van de afzonderlijke strata worden daarna samengevoegd bij het overwegen van het mogelijke effect van de afwijkingen op de transactiestroom of het rekeningsaldo als geheel.

Selectie op basis van gewogen waarden
Bij het uitvoeren van detailcontroles kan het efficiënt zijn om de individuele geldeenheden waaruit de populatie bestaat, als steekproefeenheid te definiëren. Na het selecteren van specifieke geldeenheden uit de populatie, bijvoorbeeld het saldo van de openstaande handelsvorderingen, kan de accountant de specifieke elementen controleren, bijvoorbeeld de individuele saldi, waarin deze eenheden voorkomen. Een voordeel van deze aanpak ter definiëring van de steekproefeenheid is dat de controle-inspanning gericht wordt op de elementen met een hogere waarde omdat zij een grotere kans hebben om te worden geselecteerd, hetgeen kan leiden tot een kleinere steekproefomvang. Deze aanpak kan worden gebruikt in combinatie met de methode van systematische steekproeftrekking (beschreven in bijlage 4) en is het efficiëntst wanneer de elementen aselect worden getrokken.

Bijlage 2: Voorbeelden van factoren die de steekproefomvang bij toetsingen van interne beheersingsmaatregelen beïnvloeden

(Zie Par. A11)
Hieronder worden factoren opgesomd waarmee de accountant rekening kan houden bij het bepalen van de steekproefomvang voor toetsingen van interne beheersingsmaatregelen. Bij deze factoren, die gezamenlijk in aanmerking moeten worden genomen, wordt ervan uitgegaan dat de accountant de aard of de timing van de toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen niet wijzigt noch anderszins de aanpak met betrekking tot gegevensgerichte controles om in te spelen op de ingeschatte risico's, wijzigt.

Factor	Effect op steekproefomvang	
1. Toename van de mate waarin de accountant in zijn risico-inschatting rekening houdt met de plannen om de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen te toetsen	**Toename**	Hoe meer zekerheid de accountant wenst te verwerven vanuit de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen, des te lager zal zijn inschatting van het risico op een afwijking van materieel belang zijn en des te groter zal de omvang van de steekproef moeten zijn. Als de accountant zijn inschatting van het risico op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen mede baseert op een verwachting over de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen, wordt van de accountant vereist dat hij die maatregelen toetst. Bij anderszins gelijke omstandigheden geldt dat, hoe meer de accountant vertrouwt op de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen, des te groter de omvang van de te verrichten toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen (en om deze redenen neemt de steekproefomvang toe).
2. Toename van de toelaatbare mate van deviatie	**Afname**	Hoe lager de toelaatbare mate van deviatie, des te groter moet de steekproefomvang zijn.
3. Toename van de verwachte mate van deviatie in de te toetsen populatie	**Toename**	Hoe hoger de verwachte mate van deviatie, des te groter moet de steekproefomvang zijn om een redelijke schatting van de werkelijke mate van deviatie te kunnen maken. Factoren die relevant zijn wanneer de accountant de verwachte mate van deviatie beoordeelt, zijn onder meer het inzicht dat hij heeft verworven in de activiteiten (in het bijzonder de risico-inschattingswerkzaamheden die hij heeft verricht om inzicht in de interne beheersing te verwerven), wijzigingen in het personeelsbestand of de interne beheersing, de bevindingen van controlewerkzaamheden uitgevoerd in eerdere verslagperioden en de bevindingen van andere controlewerkzaamheden. Wanneer de verwachte mate van deviatie in de interne beheersing hoog is, is dit doorgaans een reden om het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang slechts weinig of helemaal niet te verlagen.
4. Toename van het door de accountant gewenste niveau van zekerheid dat de toelaatbare mate van mate van deviatie niet wordt overschreden door de werkelijke mate van mate van deviatie in de populatie	**Toename**	Hoe hoger het door de accountant gewenste niveau van zekerheid dat de steekproefresultaten een concrete aanwijzing vormen voor het werkelijk voorkomen van deviaties in de populatie, des te groter moet de steekproefomvang zijn.
5. Toename van het aantal steekproefeenheden in de populatie	**Te verwaarlozen effect**	Bij grote populaties heeft de werkelijke omvang van de populatie nauwelijks of geen invloed op de steekproefomvang. Bij kleine populaties kan het gebruik van steekproeven bij een controle echter minder efficiënt zijn dan alternatieve methoden om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.

Bijlage 3: Voorbeelden van factoren die de steekproefomvang bij detailcontroles beïnvloeden

(Zie Par. A11)
Hieronder worden factoren opgesomd waarmee de accountant rekening kan houden bij het bepalen van de steekproefomvang voor detailcontroles. Bij deze factoren, die gezamenlijk in aanmerking moeten worden genomen, wordt ervan uitgegaan dat de accountant de aanpak met betrekking tot toetsingen van interne beheersingsmaatregelen niet wijzigt noch anderszins de aard of de timing van de gegevensgerichte controles om in te spelen op de ingeschatte risico's, wijzigt.

Factor	Effect op steekproefomvang	
1. Hogere inschatting door de accountant van het risico op een afwijking van materieel belang	**Toename**	Hoe hoger de accountant het risico op een afwijking van materieel belang inschat, des te groter moet de steekproefomvang zijn. Deze inschatting van het risico op een afwijking van materieel belang wordt beïnvloed door het inherente risico en het interne beheersingsrisico. Als de accountant bijvoorbeeld geen toetsingen van interne beheersingsmaatregelen uitvoert, kan zijn risico-inschatting van de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de desbetreffende bewering niet worden verlaagd. Om het controlerisico tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen, moet de accountant een laag ontdekkingsrisico hebben en zal hij in sterkere mate steunen op gegevensgerichte controles. Hoe meer controle-informatie wordt verkregen vanuit detailcontroles (dat wil zeggen hoe lager het ontdekkingsrisico), des te groter zal de steekproefomvang moeten zijn.

Factor	Effect op steekproefomvang	
2. Toename van het gebruik van andere gegevensgerichte controles op dezelfde bewering	**Afname**	Hoe meer de accountant steunt op andere gegevensgerichte controles (detailcontroles of gegevensgerichte cijferanalyses) om het ontdekkingsrisico met betrekking tot een bepaalde populatie tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen, des te minder zekerheid zal hij moeten verkrijgen uit de steekproef en des te kleiner dus de steekproefomvang kan zijn.
3. Toename van het door de accountant gewenste niveau van zekerheid dat de toelaatbare afwijking niet wordt overschreden door de werkelijke afwijking in de populatie	**Toename**	Hoe hoger het door de accountant vereiste niveau van zekerheid dat de steekproefresultaten een concrete aanwijzing vormen voor het werkelijke bedrag van de afwijkingen in de populatie, des te groter moet de steekproefomvang zijn.
4. Toename van de toelaatbare afwijking	**Afname**	Hoe kleiner de toelaatbare afwijking, des te groter moet de steekproefomvang zijn.
5. Toename van het bedrag aan afwijkingen dat de accountant verwacht aan te treffen in de populatie	**Toename**	Hoe groter het bedrag aan afwijkingen dat de accountant in de populatie verwacht aan te treffen, des te groter moet de steekproefomvang zijn om een redelijke schatting te kunnen maken van het werkelijke bedrag aan afwijkingen in de populatie. Factoren die relevant zijn wanneer de accountant het verwachte bedrag aan afwijkingen beoordeelt, zijn onder meer de mate waarin elementen subjectief zijn gewaardeerd, de bevindingen van risico-inschattingswerkzaamheden, de bevindingen van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen, de bevindingen van controlewerkzaamheden uitgevoerd in eerdere verslagperioden en de bevindingen van andere gegevensgerichte controles
6. Stratificatie van de populatie indien passend	**Afname**	Als er een brede spreiding (variabiliteit) in de geldwaarde van de elementen in een populatie bestaat, kan het nuttig zijn de populatie te stratificeren. Als een populatie op passende wijze kan worden gestratificeerd, is de totale steekproefomvang van de verschillende strata doorgaans kleiner dan de steekproefomvang die nodig zou zijn geweest om een bepaald niveau van steekproefrisico te bereiken, indien slechts één steekproef uit de populatie als geheel was getrokken.
7. Het aantal steekproefeenheden in de populatie	**Te verwaarlozen effect**	Bij grote populaties heeft de werkelijke omvang van de populatie nauwelijks of geen invloed op de steekproefomvang. Bij kleine populaties is het gebruik van steekproeven in een controle bijgevolg minder efficiënt dan alternatieve methoden om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. (Wanneer echter wordt geselecteerd op geldeenheden, zal een toename van de geldwaarde van de populatie tevens de steekproefomvang doen toenemen, tenzij dit wordt gecompenseerd door een evenredige toename van het materialiteitsniveau voor de financiële overzichten als geheel (en, indien van toepassing, het (de) materialiteitsniveau(s) voor bepaalde transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen).

Bijlage 4: Manieren voor het trekken van een steekproef

(Zie Par. A13)
Er bestaan talrijke methoden om steekproeven te trekken. De belangrijkste methoden zijn:

a. A-selecte trekking (via het genereren van toevalsgetallen of het hanteren van tabellen van toevalscijfers).
b. Systematische trekking, waarbij het aantal steekproefeenheden in de populatie wordt gedeeld door de steekproefomvang om een steekproefinterval te bepalen, bijvoorbeeld 50, en nadat een beginpunt is bepaald binnen de eerste 50, elke 50ste steekproefeenheid daarna wordt geselecteerd. Hoewel het beginpunt willekeurig kan zijn bepaald, is een steekproef pas echt willekeurig als deze wordt bepaald door gebruik te maken van een computerprogramma dat toevalscijfers genereert dan wel van een tabel van toevalsgetallen. Bij een systematische trekking dient de accountant de zekerheid te verkrijgen dat de steekproefeenheden binnen de populatie niet zodanig zijn gestructureerd dat het steekproefinterval correspondeert met een bepaald patroon in de populatie.
c. Selectie op basis van geldeenheden is een vorm van selectie op basis van gewogen waarden (zoals beschreven in bijlage 1) waarbij de vaststelling van de steekproefomvang, de trekking van de steekproefeenheden en de analyse tot een conclusie leiden die betrekking heeft op bedragen die in geldeenheden zijn uitgedrukt.
d. Willekeurige trekking, waarbij de accountant de steekproef(populatie) trekt zonder een gestructureerde techniek te volgen. Hoewel geen gestructureerde techniek wordt gebruikt, vermijdt de accountant niettemin elke bewuste tendentie of voorspelbaarheid (bijvoorbeeld het vermijden van moeilijk te lokaliseren elementen of het consequent al dan niet selecteren van de eerste of laatste post op een bladzijde) en tracht hij aldus ervoor te zorgen dat alle elementen in de populatie een

kans op selectie hebben. Willekeurige selectie past niet wanneer gebruik wordt gemaakt van een statistische methode.

e. Blokselectie omvat het selecteren van een of meer blokken van opeenvolgende elementen binnen de populatie. Blokselectie kan doorgaans niet worden gebruikt voor steekproeven bij een controle, omdat de meeste populaties zodanig zijn opgebouwd dat kan worden verwacht dat de kenmerken van elementen binnen een reeks vergelijkbaar zijn ten opzichte van elkaar, maar verschillen ten opzichte van elementen elders in de populatie. Hoewel het onderzoeken van een blok van elementen in bepaalde omstandigheden een geschikte controlemaatregel kan zijn, is het zelden een geschikte techniek voor het selecteren van een steekproef wanneer de accountant op basis van steekproeven geldige conclusies wil trekken over de populatie als geheel.

540 De controle van schattingen en toelichtingen daarop

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1

Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot schattingen en toelichtingen daarop bij een controle van financiële overzichten. Meer specifiek omvat deze Standaard vereisten en leidraden die verwijzen naar of uitwerken hoe Standaard 315[417], Standaard 330[418], Standaard 450[419], Standaard 500[420] en andere relevante Standaarden moeten worden toegepast met betrekking tot schattingen en toelichtingen daarop. Deze Standaard bevat tevens vereisten en leidraden voor de evaluatie van afwijkingen van schattingen en toelichtingen daarop en indicaties voor mogelijke tendentie bij het management.

De aard van schattingen

2

Schattingen variëren sterk van aard en het is nodig dat zij door het management worden gemaakt wanneer de bedragen niet rechtstreeks kunnen worden waargenomen. De waardering van deze bedragen is onderhevig aan schattingsonzekerheid, die inherente beperkingen in kennis of gegevens weerspiegelt. Deze beperkingen leiden tot inherente subjectiviteit en variatie in de waarderingsresultaten. Het proces van het maken van schattingen houdt in dat een methode wordt geselecteerd en toegepast met behulp van veronderstellingen en gegevens, hetgeen oordeelsvorming van het management vereist en aanleiding kan geven tot complexiteit in de waardering. De effecten van complexiteit, subjectiviteit of andere inherente risico-factoren op de waardering van deze bedragen beïnvloeden hun vatbaarheid voor afwijkingen. (Zie Par. A1, A2, A3, A4, A5, A6, Bijlage 1)

3

Hoewel deze Standaard van toepassing is op alle schattingen, zal de mate waarin een schatting onderhevig is aan schattingsonzekerheid aanzienlijk variëren. De aard, timing en omvang van de door deze Standaard vereiste risico-inschatting en verdere controlewerkzaamheden zullen in relatie tot de schattingsonzekerheid en de inschatting van de gerelateerde risico's op afwijkingen van materieel belang variëren. Voor bepaalde schattingen kan de schattingsonzekerheid erg laag zijn, gebaseerd op hun aard. De complexiteit en subjectiviteit bij het maken ervan, kunnen ook erg laag zijn. Voor dergelijke schattingen zullen naar verwachting de risico-inschattingswerkzaamheden en verdere controlewerkzaamheden die door deze Standaard worden vereist niet uitgebreid zijn. Wanneer schattingsonzekerheid, complexiteit of subjectiviteit zeer hoog zijn, zullen dergelijke werkzaamheden naar verwachting veel uitgebreider zijn. Deze Standaard bevat leidraden voor de schaalbaarheid van de vereisten van de Standaard. (Zie Par. A7)

Belangrijke uitgangspunten van deze Standaard

4

Standaard 315 vereist een afzonderlijke inschatting van het inherente risico voor geïdentificeerde risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen.[421] In de context van Standaard 540 en afhankelijk van de aard van een bepaalde schatting, kan de vatbaarheid van een bewering voor een afwijking die van materieel belang kan zijn, onderhevig zijn aan of worden beïnvloed door schattingsonzekerheid, complexiteit, subjectiviteit of andere inherente risicofactoren, en de onderlinge relatie ertussen. Zoals uitgelegd in Standaard 200[422], is het inherente risico voor

[417] Standaard 315, *risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten. door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving.*
[418] Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's.*
[419] Standaard 450, *Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen.*
[420] Standaard 500, *Controle-informatie.*
[421] Standaard 315, paragraaf 31.
[422] Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden*, paragraaf A40.

sommige beweringen en gerelateerde transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen hoger dan voor andere. Dienovereenkomstig hangt de inschatting van inherent risico af van de mate waarin de inherente risicofactoren de waarschijnlijkheid of de omvang van een afwijking beïnvloeden. De inschatting varieert op een schaal waarnaar in deze Standaard wordt verwezen als het spectrum van inherent risico. (Zie Par. A8–A9, A65–A66, Bijlage 1)

5

Deze Standaard verwijst naar relevante vereisten in Standaard 315 en Standaard 330 en biedt gerelateerde leidraden om het belang te benadrukken van de beslissingen van de accountant over interne beheersingsmaat-regelen met betrekking tot schattingen, inclusief beslissingen of:

- er interne beheersingsmaatregelen zijn die op grond van Standaard 315 moeten worden geïdentificeerd, waarvan de accountant de opzet moet beoordelen en moet bepalen of deze zijn geïmplementeerd;
- de effectieve werking van relevante interne beheersingsmaatregelen moet worden getoetst.

6

Standaard 315 vereist ook een afzonderlijke inschatting van het interne beheersingsrisico bij het inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen. Bij het inschatten van het interne beheersingsrisico houdt de accountant rekening met de vraag of de verdere controlewerkzaamheden van de accountant beogen te steunen op de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen. Als de accountant niet van plan is om de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen te toetsen, of niet voornemens is om te steunen op de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen, is de inschatting door de accountant van het interne beheersingsrisico zodanig dat de inschatting van het risico op een afwijking van materieel belang hetzelfde is als de inschatting van het inherent risico. (Zie Par. A10)

7

Deze Standaard benadrukt dat de verdere controlewerkzaamheden van de accountant (inclusief, in voorkomend geval, het toetsen van interne beheersingsmaatregelen) moeten inspelen op de redenen voor de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen, rekening houdend met het effect van één of meer inherente risicofactoren en de inschatting van het interne beheersingsrisico door de accountant.

8

De toepassing van een professioneel-kritische instelling met betrekking tot schattingen wordt beïnvloed door de overweging van de accountant van inherente risicofactoren, en het belang ervan neemt toe wanneer schattingen onderhevig zijn aan een grotere mate van schattingsonzekerheid of in grotere mate worden beïnvloed door complexiteit, subjectiviteit of andere inherente risicofactoren. Evenzo is de toepassing van een professioneel-kritische instelling belangrijk wanneer er sprake is van grotere vatbaarheid voor afwijkingen door tendentie bij het management of door andere frauderisicofactoren voor zover zij het inherente risico beïnvloeden. (Zie Par. A11)

9

Deze Standaard vereist dat de accountant, op basis van de uitgevoerde controlewerkzaamheden en de verkregen controle-informatie, evalueert of de schattingen en toelichtingen daarop redelijk zijn[423] in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, of dat zij een afwijking bevatten. Voor de doeleinden van deze Standaard betekent redelijk in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving dat de relevante vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving op passende wijze zijn toegepast, inclusief de vereisten met betrekking tot: (Zie Par. A12, A13, A139, A140, A141, A142, A143 en A144)

- het maken van de schatting, inclusief de keuze van de methode, veronderstellingen en gegevens met het oog op de aard van de schatting en de feiten en omstandigheden van de entiteit;
- de keuze van de puntschatting van het management; en
- de toelichtingen met betrekking tot de schatting, inclusief toelichtingen hoe de schatting werd ontwikkeld en die de aard, omvang en bronnen van schattingsonzekerheid uitleggen.

Ingangsdatum

10

Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstelling

11

De doelstelling van de accountant is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de vraag of schattingen en toelichtingen daarop in de financiële overzichten redelijk zijn in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Definities

12

[423] Zie ook Standaard 700, Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten, paragraaf 13(c).

In het kader van de Standaarden hebben de volgende termen de volgende betekenis:
a. *schatting* – Een bedrag waarvoor de waardering, in overeenstemming met de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, onderhevig is aan schattingsonzekerheid; (Zie Par. A14)
b. *puntschatting van de accountant of schattingsinterval van de accountant* – Een bedrag of een interval van bedragen, ontwikkeld door de accountant bij het evalueren van de puntschatting van het management; (Zie Par. A15)
c. *schattingsonzekerheid* – Vatbaarheid voor een inherent gebrek aan nauwkeurigheid in de waardering; (Zie Par. A16, Bijlage 1)
d. *tendentie bij het management* – Een gebrek aan neutraliteit van het management bij het opstellen van informatie; (Zie Par. A17)
e. *puntschatting van het management* – Het bedrag dat door het management als een schatting is gekozen voor opname of toelichting in de financiële overzichten;
f. *uitkomst van een schatting* – Het feitelijke bedrag dat resulteert uit de afwikkeling van de transactie(s), gebeurtenis(sen) of omstandigheid(heden) waarop een schatting betrekking heeft. (Zie Par. A18)

Vereisten

Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden
13
Bij het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het systeem van interne beheersing van de entiteit, zoals vereist door Standaard 315[424] dient de accountant inzicht te verwerven in de volgende aangelegenheden met betrekking tot de schattingen van de entiteit. De werkzaamheden van de accountant om het inzicht te verwerven, dienen te worden uitgevoerd in de mate die noodzakelijk is om controle-informatie te verkrijgen die een passende basis biedt voor het onderkennen en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten en op het niveau van beweringen. (Zie Par. A19, A20, A21, A22)

Verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving en het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving
a. transacties van de entiteit en andere gebeurtenissen of omstandigheden die aanleiding kunnen geven tot de noodzaak van, of wijzigingen in, schattingen die in de financiële overzichten moeten worden opgenomen of toegelicht; (Zie Par. A23)
b. de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving met betrekking tot schattingen (inclusief de opnamecriteria, waarderingsgrondslagen en de daaraan gerelateerde vereisten voor presentatie en toelichting); en hoe ze van toepassing zijn in de context van de aard en omstandigheden van de entiteit en haar omgeving, inclusief hoe de inherente risicofactoren de vatbaarheid van beweringen voor afwijkingen beïnvloeden; (Zie Par. A24–A25)
c. regelgevingsfactoren die van belang zijn voor de schattingen van de entiteit, inclusief, indien van toepassing, regelgevingskaders in verband met prudentieel toezicht; (Zie Par. A26)
d. de aard van de schattingen en toelichtingen daarop waarvan de accountant verwacht dat die zijn opgenomen in de financiële overzichten van de entiteit, op basis van het inzicht van de accountant in de aangelegenheden in 13(a)-(c) hierboven; (Zie Par. A27)

Verwerven van inzicht in het systeem van interne beheersing van de entiteit
e. de aard en omvang van toezicht en governance van de entiteit ten aanzien van het financiële rapportageproces van het management met betrekking tot schattingen; (Zie Par. A28, A29, A30).
f. hoe het management de behoefte aan specialistische vaardigheden of kennis met betrekking tot schattingen identificeert en toepast, met inbegrip van het gebruikmaken van een deskundige ingeschakeld door het management; (Zie Par. A31)
g. hoe het risico-inschattingsproces van de entiteit risico's met betrekking tot schattingen identificeert en erop inspeelt; (Zie Par. A32–A33)
h. het informatiesysteem van de entiteit dat betrekking heeft op schattingen, waaronder:
    1. hoe informatie met betrekking tot schattingen en toelichtingen daarop voor significante transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen door het informatiesysteem van de entiteit verwerkt wordt; en (Zie Par. A34–A35)
    2. voor dergelijke schattingen en toelichtingen daarop, hoe het management:
        a. de relevante methoden, veronderstellingen of gegevens-bronnen identificeert en de noodzaak voor veranderingen daarin, die passend zijn in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, inclusief hoe management: (Zie Par. A36–A37)

[424] Standaard 315, paragraaf 19–27.

1. de gebruikte methoden selecteert of opzet, en toepast, inclusief het gebruik van modellen; (Zie Par. A38–A39)
2. de veronderstellingen selecteert die zullen worden gebruikt, inclusief het overwegen van alternatieven, en significante veronderstellingen identificeert; en (Zie Par. A40, A41, A42, A43)
3. de gegevens selecteert die zullen worden gebruikt; (Zie Par. A44)

b. inzicht verwerft in de mate van schattingsonzekerheid, onder andere door het overwegen van het interval van mogelijke waarderingsresultaten; en (Zie Par. A45)
c. de schattingsonzekerheid behandelt, onder andere bij het selecteren van een puntschatting en toelichtingen daarop voor opname in de financiële overzichten. (Zie Par. A46, A47, A48, A49)

i. geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen in de component 'interne beheersingsactiviteiten'[425] met betrekking tot het proces van het management voor het maken van schattingen zoals beschreven in paragraaf 13(h)(ii). (Zie Par. A50, A51, A52, A53, A54)
j. hoe het management de uitkomst(en) van eerdere schattingen beoordeelt en reageert op de resultaten van die beoordeling.

14

De accountant dient de uitkomst van eerdere schattingen of, waar van toepassing, de daaropvolgende herschatting te beoordelen om te helpen bij het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang in de huidige verslagperiode. De accountant dient rekening te houden met de kenmerken van de schattingen bij het bepalen van de aard en reikwijdte van die beoordeling. Deze beoordeling is niet bedoeld om de in voorgaande verslagperioden gemaakte oordeelsvormingen, die waren gebaseerd op informatie die op dat moment beschikbaar was, ter discussie te stellen. (Zie Par. A55, A56, A57, A58, A59, A60)

15

Met betrekking tot schattingen dient de accountant te bepalen of het opdrachtteam specialistische vaardigheden of kennis nodig heeft om de risico-inschattingswerkzaamheden uit te voeren, om de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten, om controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren om op die risico's in te spelen, of om de verkregen controle-informatie te evalueren. (Zie Par. A61, A62, A63)

risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten

16

Bij het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang in verband met een schatting en toelichtingen daarop op het niveau van beweringen, inclusief het apart inschatten van het inherente risico en het interne beheersingsrisico op het niveau van beweringen, zoals vereist door Standaard 315[426], dient de accountant het volgende in aanmerking te nemen bij het identificeren van de risico's op een afwijking van materieel belang en bij het inschatten van inherent risico: (Zie Par. A64, A65, A66, A67, A68, A69, A70, A71)

a. de mate waarin de schatting onderhevig is aan schattingsonzekerheid; en (Zie Par. A72, A73, A74, A75)
b. de mate waarin het volgende wordt beïnvloed door complexiteit, subjectiviteit of andere inherente risicofactoren: (Zie Par. A76, A77, A78, A79)
   1. de keuze en toepassing van de methode, veronderstellingen en gegevens bij het maken van de schatting; of
   2. de keuze van de puntschatting van het management en toelichtingen daarop voor opname in de financiële overzichten.

17

De accountant dient vast te stellen of de risico's op een afwijking van materieel belang die in overeenstemming met paragraaf 16 zijn geïdentificeerd en ingeschat, naar de oordeelsvorming van de accountant een significant risico zijn.[427] Indien de accountant heeft vastgesteld dat er een significant risico bestaat, dient de accountant interne beheersingsmaatregelen te identificeren die inspelen op dat risico[428] en te evalueren of dergelijke interne beheersingsmaatregelen effectief zijn opgezet en te bepalen of ze geïmplementeerd zijn.[429] (Zie Par. A80)

Het inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang

18

Zoals vereist door Standaard 330,[430] dienen de verdere controlewerkzaamheden van de accountant in

[425] Standaard 315, paragraaf 26(a)(i)-(iv).
[426] Standaard 315, paragraaf 31 en 34.
[427] Standaard 315, paragraaf 32.
[428] Standaard 315, paragraaf 26(a)(i).
[429] Standaard 315, paragraaf 26(a).
[430] Standaard 330, paragraaf 6–15 en 18.

te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang[431] op het niveau van beweringen, rekening houdend met de redenen voor de inschatting van deze risico's. De verdere controlewerkzaamheden van de accountant dienen één of meer van de volgende benaderingen te omvatten:

a. verkrijgen van controle-informatie op grond van gebeurtenissen die plaatsvinden tot de datum van de controleverklaring (Zie Par. 21);
b. toetsen van de wijze waarop het management de schatting heeft gemaakt (Zie Par. 22, 23, 24, 25, 26, 27); of
c. als accountant zelf een puntschatting of interval ontwikkelen (Zie Par. 28–29).

De verdere controlewerkzaamheden van de accountant dienen rekening te houden met het feit dat hoe hoger het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang is, des te overtuigender de controle-informatie moet zijn.[432] De accountant dient verdere controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren op een wijze die geen tendentie toont naar het verkrijgen van controle-informatie die bevestigend kan zijn of naar het uitsluiten van controle-informatie die mogelijk tegenstrijdig is. (Zie Par. A81, A82, A83 en A84)

19

Zoals vereist door Standaard 330,[433] dient de accountant toetsingen op te zetten en uit te voeren om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen, indien:

a. de inschatting door de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen de verwachting omvat dat de interne beheersingsmaatregelen effectief werken; of
b. gegevensgerichte werkzaamheden alleen niet voldoende en geschikte controle-informatie op het niveau van beweringen kunnen verschaffen.

Met betrekking tot schattingen dienen de door de accountant uitgevoerde toetsingen van dergelijke interne beheersingsmaatregelen in te spelen op de redenen voor de inschatting van de risico's op een materiële afwijking. Bij het opzetten en uitvoeren van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen dient de accountant meer overtuigende controle-informatie te verkrijgen naarmate hij meer steunt op de effectiviteit van een interne beheersingsmaatregel.[434] (Zie Par. A85, A86, A87, A88 en A89)

20

Voor een significant risico dat verband houdt met een schatting, dienen de verdere controlewerkzaamheden van de accountant toetsingen van interne beheersingsmaatregelen in de lopende verslagperiode te omvatten, indien de accountant van plan is om op die interne beheersingsmaatregelen te steunen. Wanneer de benadering van een significant risico alleen uit gegevensgerichte werkzaamheden bestaat, dienen deze werkzaamheden detail-controles te omvatten.[435] (Zie Par. A90)

Verkrijgen van controle-informatie van gebeurtenissen die plaatsvinden tot de datum van de controleverklaring

21

Wanneer de verdere controlewerkzaamheden van de accountant het verkrijgen van controle-informatie van gebeurtenissen die plaatsvinden tot de datum van de controleverklaring omvatten, dient de accountant te evalueren of deze controle-informatie voldoende en geschikt is om op de risico's op een afwijking van materieel belang met betrekking tot de schatting in te spelen. Hij houdt er rekening mee dat veranderingen in omstandigheden en andere relevante condities tussen de gebeurtenis en de waarderingsdatum van invloed kunnen zijn op de relevantie van dergelijke controle-informatie in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. (Zie Par. A91, A92, A93)

Toetsen van de wijze waarop het management de schatting heeft gemaakt

22

Bij het toetsen van de wijze waarop het management de schatting heeft gemaakt, dienen de verdere controlewerkzaamheden van de accountant werkzaamheden te omvatten, opgezet en uitgevoerd in overeenstemming met de paragrafen 23 tot en met 26, om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de risico's op een afwijking van materieel belang in verband met: (Zie Par. A94)

a. de keuze en toepassing van de methoden, significante veronderstellingen en de gegevens die het management gebruikt bij het maken van de schatting; en

[431] Standaard 330, paragraaf 6–7 en 21.
[432] Standaard 330, paragraaf 7(b).
[433] Standaard 330, paragraaf 8.
[434] Standaard 330, paragraaf 9.
[435] Standaard 330, paragraaf 15 en 21.

b. hoe het management de puntschatting selecteerde en toelichtingen daarop over schattingsonzekerheid ontwikkelde.

Methoden
23
Bij de toepassing van de vereisten van paragaaf 22, met betrekking tot methoden, dienen de verdere controlewerkzaamheden van de accountant het volgende te behandelen:
a. of de gekozen methode passend is in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en, indien van toepassing, of wijzigingen ten opzichte van de methode die in voorgaande verslagperioden is toegepast, geschikt zijn; (Zie Par. A95 en A97)
b. of oordeelsvormingen die zijn gemaakt bij het selecteren van de methode aanleiding geven tot indicaties voor mogelijke tendentie bij het management; (Zie Par. A96)
c. of de berekeningen in overeenstemming met de methode worden toegepast en mathematisch nauwkeurig zijn;
d. wanneer de toepassing van de methode door het management complexe modellering met zich meebrengt, of oordeelsvormingen consistent zijn toegepast en, indien van toepassing, of: (Zie Par. A98, A99, A100)
    1. de opzet van het model voldoet aan de waarderingsdoelstelling van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, passend is in de gegeven omstandigheden en, indien van toepassing, of wijzigingen ten opzichte van het model uit de vorige verslagperiode passend zijn in de gegeven omstandigheden; en
    2. aanpassingen aan de *output* van het model consistent zijn met de waarderingsdoelstelling van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en geschikt zijn in de gegeven omstandigheden; en
e. of de integriteit van de significante veronderstellingen en de gegevens is gehandhaafd bij het toepassen van de methode. (Zie Par. A101)

Significante veronderstellingen
24
Bij de toepassing van de vereisten van paragraaf 22, met betrekking tot significante veronderstellingen, dienen de verdere controlewerkzaamheden van de accountant het volgende te behandelen:
a. of de significante veronderstellingen passend zijn in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en, indien van toepassing, of wijzigingen ten opzichte van voorgaande verslagperioden passend zijn; (Zie Par. A95, A102, A103)
b. of oordeelsvormingen die zijn gemaakt bij het selecteren van de significante veronderstellingen aanleiding geven tot indicaties voor mogelijke tendentie bij het management; (Zie Par. A96)
c. of, op basis van de kennis van de accountant verkregen in de controle, de significante veronderstellingen consistent zijn met elkaar en met de veronderstellingen die gebruikt worden in andere schattingen, of met gerelateerde veronderstellingen die gebruikt worden in andere onderdelen van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit; en (Zie Par. A104)
d. indien van toepassing, of het management de intentie heeft om bepaalde handelingen uit te voeren en de mogelijkheid heeft dit ook ten uitvoer te brengen. (Zie Par. A105)

Gegevens
25
Bij het toepassen van de vereisten van paragraaf 22, met betrekking tot gegevens, dienen de verdere controlewerkzaamheden van de accountant het volgende te behandelen:
a. of de gegevens geschikt zijn in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en, indien van toepassing, of wijzigingen ten opzichte van voorgaande verslagperioden passend zijn; (Zie Par. A95 en A106)
b. of oordeelsvormingen bij de keuze van de gegevens aanleiding geven tot indicaties voor mogelijke tendentie bij het management; en (Zie Par. A96)
c. of de gegevens relevant en betrouwbaar zijn in de omstandigheden; en (Zie Par. A107)
d. of de gegevens juist zijn begrepen of geïnterpreteerd door het management, onder andere met betrekking tot contractuele voorwaarden. (Zie Par. A108)

De keuze van een puntschatting door het management en toelichtingen daarop over schattingsonzekerheid
26
Bij de toepassing van de vereisten van paragraaf 22 dienen de verdere controlewerkzaamheden van de accountant te behandelen of, in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, het management passende stappen heeft ondernomen om:
a. schattingsonzekerheid te begrijpen; en (Zie Par. A109)
b. schattingsonzekerheid te behandelen door een geschikte puntschatting te selecteren en door toelichtingen daarop over schattingsonzekerheid te ontwikkelen. (Zie Par. A110, A111, A112, A113, A114)

27
Wanneer, op grond van de oordeelsvorming van de accountant, op basis van de verkregen controle-informatie, het management geen passende stappen heeft ondernomen om schattingsonzekerheid te begrijpen of te behandelen, dan dient de accountant: (Zie Par. A115, A116, A117)

a. het management te verzoeken om aanvullende werkzaamheden uit te voeren om de schattingsonzekerheid te begrijpen of te behandelen door de keuze van de puntschatting door het management te heroverwegen of te overwegen aanvullende toelichtingen te verstrekken met betrekking tot de schattingsonzekerheid, en de reactie(s) van het management te evalueren in overeenstemming met paragraaf 26;
b. als de accountant vaststelt dat de reactie van het management op het verzoek van de accountant de schattingsonzekerheid onvoldoende behandelt, voor zover praktisch uitvoerbaar, zelf een puntschatting of interval te ontwikkelen overeenkomstig paragrafen 28 en 29; en
c. te evalueren of er een tekortkoming in de interne beheersing bestaat en, als dat het geval is, te communiceren in overeenstemming met Standaard 265.[436]

Als accountant zelf een puntschatting of interval ontwikkelen
28
Wanneer de accountant een puntschatting of interval ontwikkelt om de puntschatting en toelichtingen daarop van het management met betrekking tot schattingsonzekerheid te evalueren, inclusief wanneer dit vereist is op grond van paragraaf 27 (b), dienen de verdere controlewerkzaamheden van de accountant werkzaamheden te omvatten om te evalueren of de gebruikte methoden, veronderstellingen of gegevens passend zijn in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Deze verdere controlewerkzaamheden dienen te worden opgezet en uitgevoerd om de aangelegenheden in de paragrafen 23–25 te behandelen, ongeacht of de accountant gebruik maakt van de eigen methoden, veronderstellingen of gegevens of van die van het management. (Zie Par. A118, A119, A120, A121, A122, A123)
29
Als de accountant een interval ontwikkelt, dient de accountant:

a. te bepalen dat het interval alleen bedragen bevat die worden ondersteund door voldoende en geschikte controle-informatie en die door de accountant als redelijk zijn geëvalueerd in de context van de waarderingsdoelstellingen en andere vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; en (Zie Par. A124–A125)
b. verdere controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang die betrekking heeft op de toelichtingen in de financiële overzichten die de schattingsonzekerheid beschrijven.

Andere overwegingen met betrekking tot controle-informatie
30
Bij het verkrijgen van controle-informatie met betrekking tot de risico's op een afwijking van materieel belang gerelateerd aan schattingen, dient de accountant, ongeacht de informatiebronnen die zullen worden gebruikt als controle-informatie, te voldoen aan de relevante vereisten in Standaard 500. Wanneer de werkzaamheden van een door het management ingeschakelde deskundige worden gebruikt, kunnen de vereisten in paragrafen 21–29 van deze Standaard de accountant helpen bij het beoordelen van de geschiktheid van het werk van de deskundige als controle-informatie voor een relevante bewering overeenkomstig paragraaf 8(c) van Standaard 500. Bij het evalueren van het werk van de door het management ingeschakelde deskundige, worden de aard, timing en omvang van de verdere controlewerkzaamheden beïnvloed door de evaluatie door de accountant van de competentie, capaciteiten en objectiviteit van de deskundige, het inzicht van de accountant in de aard van het door de deskundige verrichte werk, en de bekendheid van de accountant met het expertisegebied van de deskundige. (Zie Par. A126, A127, A128, A129, A130, A131, A132)

Toelichtingen met betrekking tot schattingen
31
De accountant dient verdere controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen voor toelichtingen die verband houden met een schatting, anders dan die welke betrekking hebben op de schattingsonzekerheid behandeld in paragrafen 26(b) en 29(b).

Indicaties voor mogelijke tendentie bij het management
32

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

De accountant dient te evalueren of oordeelsvormingen en beslissingen van het management bij het maken van schattingen die zijn opgenomen in de financiële overzichten, ook al zijn deze individueel beschouwd redelijk, indicaties vormen voor mogelijke tendentie bij het management. Wanneer indicaties voor mogelijke tendentie bij het management worden geïdentificeerd, dient de accountant de implicaties voor de controle te evalueren. Als het de bedoeling is om te misleiden, is tendentie bij het management frauduleus van aard. (Zie Par. A133, A134, A135, A136)

Algehele evaluatie op basis van uitgevoerde controlewerkzaamheden

33

Bij het toepassen van Standaard 330 op schattingen[437] dient de accountant op basis van de uitgevoerde controlewerkzaamheden en de verkregen controle-informatie te evalueren of: (Zie Par. A137–A138)

a. de inschattingen van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen passend blijven, ook wanneer indicaties voor mogelijke tendentie bij het management zijn geïdentificeerd;
b. de beslissingen van het management met betrekking tot de opname, waardering, presentatie en toelichting van deze schattingen in de financiële overzichten in overeenstemming zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; en
c. er voldoende en geschikte controle-informatie verkregen is.

34

Bij het maken van de evaluatie vereist op grond van paragraaf 33 (c), dient de accountant rekening te houden met alle verkregen controle-informatie, zowel de bevestigende als de tegenstrijdige.[438] Als de accountant niet in staat is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, dient de accountant de implicaties voor de controle of voor het oordeel van de accountant bij de financiële overzichten in overeenstemming met Standaard 705 te evalueren.[439]

Bepalen of schattingen redelijk zijn of afwijkingen bevatten

35

De accountant dient vast te stellen of de schattingen en toelichtingen daarop redelijk zijn in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, of dat zij een afwijking bevatten. Standaard 450[440] verschaft leidraden over hoe de accountant afwijkingen (feitelijke, inschattings- of geprojecteerde afwijkingen) kan onderscheiden voor de evaluatie van het effect van niet-gecorrigeerde afwijkingen op de financiële overzichten door de accountant. (Zie Par. A12, A13, A139, A140, A141, A142, A143, A144)

36

Met betrekking tot schattingen dient de accountant te evalueren of:

a. bij een getrouw-beeld-stelsel, het management toelichtingen heeft opgenomen die verder gaan dan die welke specifiek door het stelsel worden vereist en die noodzakelijk zijn om de getrouwe weergave van de financiële overzichten als geheel te vormen;[441] of
b. bij een compliance-stelsel, de noodzakelijke toelichtingen opgenomen zijn zodat de financiële overzichten niet misleidend zijn.[442]

Schriftelijke bevestigingen

37

De accountant dient schriftelijke bevestigingen van het management[443] en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen te vragen of de methoden, significante veronderstellingen en de gegevens die worden gebruikt bij het maken van de schattingen en toelichtingen daarop geschikt zijn om opname, waardering of toelichting te bereiken die in overeenstemming is met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. De accountant dient ook te overwegen of het nodig is om bevestigingen te verkrijgen over specifieke schattingen, inclusief over de gebruikte methoden, veronderstellingen of gegevens. (Zie Par. A145)

Communicatie met de met governance belaste personen, het management of andere relevante partijen

38

Bij de toepassing van Standaard 260[444] en Standaard 265[445] is het vereist dat de accountant communi-

[437] Standaard 330, paragraaf 25–26.
[438] Standaard 500, paragraaf 11.
[439] Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*
[440] Standaard 450, paragraaf A6.
[441] Zie ook Standaard 700, paragraaf 14.
[442] Zie ook Standaard 700, paragraaf 19.
[443] Standaard 580, Schriftelijke bevestigingen.
[444] Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen,* paragraaf 16(a).
[445] Standaard 265, paragraaf 9.

ceert met de met governance belaste personen of management over bepaalde aangelegenheden, waaronder significante kwalitatieve aspecten van de praktijken van de entiteit inzake administratieve verwerking en significante tekortkomingen in de interne beheersing. Hierbij dient de accountant te overwegen eventuele aangelegenheden betreffende schattingen te communiceren, en rekening te houden met de vraag of de redenen van de risico's op een afwijking van materieel belang betrekking hebben op schattingsonzekerheid, of de effecten van complexiteit, subjectiviteit of andere inherente risicofactoren bij het maken van schattingen en toelichtingen daarop. Daarnaast is in bepaalde omstandigheden de accountant op grond van wet of regelgeving verplicht om over bepaalde aangelegenheden te communiceren met andere relevante partijen, zoals regelgevers of (prudentiële) toezichthouders. (Zie Par. A146, A147, A148)

Documentatie
39
De accountant dient in de controledocumentatie op te nemen:[446] (Zie Par. A149, A150, A151, A152)
a. kernelementen van het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving, inclusief de interne beheersing van de entiteit met betrekking tot de schattingen van de entiteit;
b. de koppeling van de verdere controlewerkzaamheden van de accountant met de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen[447], rekening houdend met de redenen (met betrekking tot inherent risico of intern beheersingsrisico) die aan de inschatting van die risico's zijn verbonden;
c. de reactie(s) van de accountant wanneer het management geen passende stappen heeft ondernomen om schattingsonzekerheid te begrijpen en te behandelen;
d. eventuele indicaties voor mogelijke tendentie bij het management in verband met schattingen en de evaluatie door de accountant van de implicaties voor de controle, zoals vereist op grond van paragraaf 32; en
e. significante oordeelsvormingen met betrekking tot de vaststelling door de accountant of de schattingen en toelichtingen daarop redelijk zijn in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, of een afwijking bevatten.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

De aard van schattingen
(Zie Par. 2)

Voorbeelden van schattingen
A1
Voorbeelden van schattingen met betrekking tot transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen omvatten:
- incourantheid van voorraden;
- afschrijving van gebouwen en installaties;
- waardering van infrastructuur;
- waardering van financiële instrumenten;
- uitkomst van lopende rechtszaken;
- voorziening voor verwachte kredietverliezen;
- waardering van verplichtingen van verzekeringscontracten;
- garantieverplichtingen;
- verplichtingen voor personeelspensioenen;
- op aandelen gebaseerde betalingen;
- reële waarde van activa of verplichtingen verworven in een bedrijfscombinatie, inclusief de bepaling van goodwill en immateriële activa;
- bijzondere waardevermindering van activa met een lange levensduur of gebouwen en installaties die zullen worden vervreemd;
- niet-monetaire ruil van activa of verplichtingen tussen onafhankelijke partijen;
- opbrengsten verantwoord voor langetermijncontracten.

Methoden
A2
Een methode is een waarderingstechniek die door het management wordt gebruikt om een schatting te maken in overeenstemming met de vereiste waarderingsgrondslag. Een erkende methode die bijvoorbeeld wordt gebruikt voor het maken van schattingen met betrekking tot op aandelen gebaseerde betalingstransacties, is om een theoretische call optie prijs te bepalen met behulp van de formule van Black-Scholes voor prijsbepaling van opties. Een methode wordt toegepast met behulp

[446] Standaard 230, Controledocumentatie, paragraaf 8–11, A6, A7 en A10.
[447] Standaard 330, paragraaf 28(b).

van een rekentool of -proces, soms ook wel een model genoemd, en omvat de toepassing van veronderstellingen en gegevens, rekening houdend met een aantal onderlinge relaties.

Veronderstellingen en gegevens

A3

Veronderstellingen brengen oordeelsvormingen met zich mee gebaseerd op beschikbare informatie over aangelegenheden zoals de keuze van een rentevoet, een disconteringsvoet of oordeelsvormingen over toekomstige omstandigheden of gebeurtenissen. Een veronderstelling kan door het management worden geselecteerd uit een interval van geschikte alternatieven. Veronderstellingen die kunnen worden gemaakt of geïdentificeerd door een deskundige ingeschakeld door het management, worden gekwalificeerd als veronderstellingen van het management wanneer deze door het management worden gebruikt bij het maken van een schatting.

A4

Voor de doeleinden van deze Standaard zijn gegevens informatie die kan worden verkregen door directe waarneming of van een partij buiten de entiteit. Informatie verkregen door het toepassen van analytische of interpretatieve technieken op gegevens worden afgeleide gegevens genoemd wanneer dergelijke technieken een goed gevestigde theoretische basis hebben en daardoor minder behoefte hebben aan oordeelsvorming van het management. Anders is dergelijke informatie een veronderstelling.

A5

Voorbeelden van gegevens zijn:

- overeengekomen prijzen bij markttransacties;
- gebruikstijden of hoeveelheden *output* van een productiemachine;
- historische prijzen of andere voorwaarden die zijn opgenomen in contracten, zoals een contractueel vastgelegde rentevoet, een betalings-schema en een looptijd die is opgenomen in een leningsovereenkomst;
- toekomstgerichte informatie, zoals economische of winstverwachtingen verkregen uit een externe informatiebron; of
- een toekomstige rentevoet bepaald met behulp van interpolatietechnieken uit termijnrentevoeten (afgeleide gegevens).

A6

Gegevens kunnen afkomstig zijn van een breed scala aan bronnen. Gegevens kunnen bijvoorbeeld zijn:

- gegenereerd binnen de organisatie of daarbuiten;
- verkregen uit een systeem dat zich binnen of buiten het grootboek of subgrootboeken bevindt;
- waarneembaar in contracten; of
- waarneembaar in uitspraken van wet- of regelgever.

Schaalbaarheid

(Zie Par. 3)

A7

Voorbeelden van paragrafen die leidraden bevatten over hoe de vereisten van deze Standaard schaalbaar kunnen worden gemaakt, zijn de paragrafen A20–A22, A63, A67 en A84.

Belangrijke uitgangspunten van deze Standaard

Inherente risicofactoren

(Zie Par. 4)

A8

Inherente risicofactoren zijn kenmerken van gebeurtenissen of omstandigheden die de vatbaarheid voor een afwijking beïnvloeden, die het gevolg zijn van fraude of fouten van een bewering met betrekking tot een transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting voordat rekening wordt gehouden met interne beheersingsmaatregelen[448]. In bijlage 1 worden de aard van deze inherente risicofactoren en hun onderlinge relaties nader toegelicht in de context van het maken van schattingen en de presentatie ervan in de financiële overzichten.

A9

Bij het inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen[449] houdt de accountant, naast schattingsonzekerheid, complexiteit en subjectiviteit, ook rekening met de mate waarin inherente risicofactoren omschreven in Standaard 315 (anders dan schattingsonzekerheid, complexiteit en subjectiviteit), de vatbaarheid van beweringen voor afwijkingen over de schatting beïnvloeden. Dergelijke additionele inherente risicofactoren omvatten:

- verandering in de aard of omstandigheden van de relevante elementen in de financiële overzich-

[448] Standaard 315, paragraaf 12(f).
[449] Standaard 315, paragraaf 31.

ten, of vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving die aanleiding kunnen geven voor de noodzaak van wijzigingen in de methode, veronderstellingen of gegevens die zijn gebruikt om de schatting te maken;
- vatbaarheid voor afwijkingen als gevolg van tendentie bij het management of andere frauderisicofactoren voor zover zij het inherente risico beïnvloeden bij het maken van de schatting;
- onzekerheid, anders dan schattingsonzekerheid.

Interne beheersingsrisico
(Zie Par. 6)
A10
Bij het inschatten van het interne beheersingsrisico op het niveau van beweringen in overeenstemming met Standaard 315, houdt de accountant er rekening mee of de accountant van plan is de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen te toetsen. Wanneer de accountant overweegt om de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen te toetsen, ondersteunt de evaluatie van de accountant dat de interne beheersingsmaatregelen effectief zijn opgezet en zijn geïmplementeerd, een verwachting van de accountant over de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen bij het vaststellen van het plan om ze te toetsen.

Professioneel-kritische instelling
(Zie Par. 8)
A11
De paragrafen A60, A95, A96, A137 en A139 zijn voorbeelden van paragrafen die beschrijven hoe de accountant een professioneel-kritische instelling kan toepassen. Paragraaf A152 geeft een leidraad voor manieren waarop de door de accountant toegepaste professioneel-kritische instelling kan worden gedocumenteerd en bevat voorbeelden van specifieke paragrafen in deze Standaard waarvoor documentatie bewijs kan verschaffen over de uitoefening van een professioneel-kritische instelling.

Het begrip 'Redelijk'
(Zie Par. 9, 35)
A12
Andere overwegingen die relevant kunnen zijn voor de overweging door de accountant of de schattingen en toelichtingen daarop redelijk zijn in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, omvatten of:
- de gegevens en veronderstellingen die worden gebruikt bij het maken van de schatting, consistent zijn met elkaar en met die welke gebruikt worden in andere schattingen of onderdelen van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit; en
- de schatting rekening houdt met de juiste informatie zoals vereist door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

A13
De term 'op passende wijze toegepast' zoals gebruikt in paragraaf 9 betekent de toepassing op een manier die niet alleen voldoet aan de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, maar ook oordeelsvormingen weerspiegelt die consistent zijn met de doelstelling van de waarderingsgrondslag in dat stelsel.

Definities

Schattingen
(Zie Par. 12(a))
A14
Schattingen zijn bedragen die betrekking kunnen hebben op transactiestromen of rekeningsaldi die zijn opgenomen of toegelicht in de financiële overzichten. Schattingen omvatten ook bedragen die zijn opgenomen in de toelichtingen of die worden gebruikt om oordeelsvormingen te maken over de opname of toelichting met betrekking tot een transactiestroom of rekeningsaldo.

Puntschatting van de accountant of interval van de accountant
(Zie Par. 12(b))
A15
Een puntschatting of interval van de accountant kan worden gebruikt om een schatting direct te evalueren (bijvoorbeeld een voorziening voor bijzondere waardevermindering of de reële waarde van verschillende soorten financiële instrumenten), of indirect (bijvoorbeeld een bedrag dat zal worden gebruikt als een significante veronderstelling voor een schatting). Een vergelijkbare benadering kan door de accountant worden gevolgd bij het ontwikkelen van een bedrag of een interval van bedragen bij het evalueren van een niet-monetair element of een veronderstelling (bijvoorbeeld een geschatte gebruiksduur van een actief).

Schattingsonzekerheid

(Zie Par. 12(c))
A16
Niet alle schattingen zijn onderhevig aan een hoge mate van schattingsonzekerheid. Sommige elementen in de financiële overzichten kunnen bijvoorbeeld een actieve en open markt hebben die direct beschikbare en betrouwbare informatie biedt over de prijzen waartegen actuele transacties plaatsvinden. Er kan echter schattingsonzekerheid bestaan, zelfs als de waarderingsmethode en gegevens goed gedefinieerd zijn. Bijvoorbeeld, de waardering van effecten genoteerd op een actieve en open markt tegen de genoteerde marktprijs kan een aanpassing vereisen als de participatie significant is of aan beperkingen van verhandelbaarheid onderhevig is. Bovendien kunnen algemene economische omstandigheden die op dat moment golden, bijvoorbeeld illiquiditeit op een bepaalde markt, de schattingsonzekerheid beïnvloeden.

Tendentie bij het management
(Zie Par. 12(d))
A17
Financiële verslaggevingsstelsels vereisen vaak neutraliteit, dat wil zeggen afwezigheid van tendentie. Schattingsonzekerheid leidt tot subjectiviteit bij het maken van een schatting. De aanwezigheid van subjectiviteit leidt tot de noodzaak van oordeelsvorming van het management en de vatbaarheid voor onopzettelijke of opzettelijke tendentie bij het management (bijvoorbeeld als gevolg van motivatie om een gewenst winstdoel of kapitaalratio te bereiken). De vatbaarheid van een schatting voor tendentie bij het management neemt toe naarmate er meer subjectiviteit is bij het maken van de schatting.

Uitkomst van een schatting
(Zie Par. 12(f))
A18
Sommige schattingen hebben vanwege hun aard geen uitkomst die relevant is voor de werkzaamheden van de accountant die worden uitgevoerd in overeenstemming met deze Standaard. Een schatting kan bijvoorbeeld gebaseerd zijn op percepties van marktdeelnemers op een bepaald tijdstip. Dienovereenkomstig kan de prijs die wordt gerealiseerd wanneer een actief wordt verkocht of een verplichting wordt overgedragen, verschillen van de gerelateerde schatting die op de verslagdatum is gemaakt, omdat in de loop van de tijd de percepties van waarde van marktdeelnemers zijn veranderd.

Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden

Inzicht verwerven in de entiteit en haar omgeving

Inzicht verwerven in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het systeem van interne beheersing van de entiteit
(Zie Par. 13)
A19
Paragrafen 19–27 van Standaard 315 vereisen dat de accountant inzicht verwerft in bepaalde aangelegenheden betreffende de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het systeem van interne beheersing van de entiteit. De vereisten in paragraaf 13 van deze Standaard hebben meer specifiek betrekking op schattingen en bouwen voort op de bredere vereisten in Standaard 315.

Schaalbaarheid
A20
De aard, timing en omvang van de werkzaamheden van de accountant om inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het systeem van interne beheersing van de entiteit, in verband met de schattingen van de entiteit, kunnen in meer of mindere mate afhangen van de mate waarin de individuele aangelegenhe(i)d(en) van toepassing (is) zijn in de omstandigheden. De entiteit kan bijvoorbeeld weinig transacties of andere gebeurtenissen of omstandigheden hebben die aanleiding geven tot de behoefte aan schattingen, de van toepassing zijnde financiële rapportage-vereisten kunnen eenvoudig toe te passen zijn en er kunnen geen relevante regelgevingsfactoren zijn. Verder vereisen de schattingen mogelijk geen significante oordeelsvormingen en is het proces voor het maken van de schattingen mogelijk minder ingewikkeld. In deze omstandigheden kunnen de schattingen in mindere mate onderhevig zijn aan of beïnvloed worden door schattingsonzekerheid, complexiteit, subjectiviteit of andere inherente risicofactoren en kunnen er minder interne geïdentificeerde beheersingsmaatregelen in de component ‘interne beheersingsactiviteiten’ zijn. Indien dit het geval is, zijn de risico-identificatie en -inschattingswerkzaamheden van de accountant waarschijnlijk minder uitgebreid en kunnen deze primair worden verkregen door verzoeken om inlichtingen bij het management met passende verantwoordelijkheden voor de financiële overzichten, zoals eenvoudige lijncontroles van het proces van het management voor het maken van de schatting (inclusief het evalueren of geïdentificeerde

interne beheersingsmaatregelen in dat proces effectief zijn opgezet en het bepalen of de interne beheersingsmaatregel is geïmplementeerd).

A21

Daarentegen kunnen de schattingen significante oordeelsvormingen van het management vereisen, en het proces voor het maken van de schattingen kan complex zijn en het gebruik van complexe modellen inhouden. Bovendien zou de entiteit een geavanceerder informatiesysteem kunnen hebben en uitgebreidere interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot schattingen. In deze omstandigheden kunnen de schattingen in grotere mate onderhevig zijn aan of worden beïnvloed door schattingsonzekerheid, subjectiviteit, complexiteit of andere inherente risicofactoren. Indien dit het geval is, zal de aard of timing van de risico-inschattingswerkzaamheden van de accountant waarschijnlijk anders zijn of uitgebreider zijn dan in de omstandigheden in paragraaf A20.

A22

De volgende overwegingen kunnen relevant zijn voor entiteiten met alleen eenvoudige bedrijfsactiviteiten, waaronder mogelijk veel kleinere entiteiten:

- processen die relevant zijn voor schattingen kunnen ongecompliceerd zijn omdat de bedrijfsactiviteiten eenvoudig zijn of de vereiste schattingen een kleinere mate van schattingsonzekerheid kunnen hebben;
- er kunnen schattingen worden gegenereerd buiten het grootboek en de subgrootboeken, interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot hun ontwikkeling kunnen beperkt zijn en een eigenaar-bestuurder kan een significante invloed hebben op hun vaststelling. Het kan noodzakelijk zijn voor de accountant dat rekening wordt gehouden met de rol van de eigenaar-bestuurder bij het maken van de schattingen, zowel bij het onderkennen van de risico's op een afwijking van materieel belang als bij het overwegen van het risico van tendentie bij het management.

De entiteit en haar omgeving

Transacties en andere gebeurtenissen of omstandigheden van de entiteit

(Zie Par. 13(a))

A23

Wijzigingen in omstandigheden die aanleiding kunnen geven tot de noodzaak van, of veranderingen in, schattingen kunnen bijvoorbeeld omvatten:

- de entiteit heeft zich beziggehouden met nieuwe soorten transacties;
- transactievoorwaarden zijn gewijzigd; of
- er hebben nieuwe gebeurtenissen of omstandigheden plaatsgevonden.

De vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving

(Zie Par. 13(b))

A24

Het verwerven van inzicht in de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving biedt de accountant een basis voor bespreking met het management en, waar van toepassing, de met governance belaste personen over hoe het management die vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving heeft toegepast die relevant zijn voor de schattingen, en over de bepaling door de accountant of ze op passende wijze zijn toegepast. Dit inzicht kan de accountant ook helpen bij het communiceren met de met governance belaste personen wanneer hij een significante praktijk inzake administratieve verwerking, die aanvaardbaar is overeenkomstig het van toepassing zijnde stelsel voor financiële verslaggeving, niet beschouwt als de meest passende in de specifieke omstandigheden van de entiteit.[450]

A25

Bij het verwerven van dit inzicht kan de accountant proberen inzicht te verkrijgen of:

- het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving:
  - bepaalde criteria voorschrijft voor de opname, of methoden voor de waardering van schattingen;
  - bepaalde criteria specificeert die toestaan of vereisen dat waardering tegen een reële waarde plaatsvindt, bijvoorbeeld door te verwijzen naar de intenties van het management om bepaalde handelingen uit te voeren met betrekking tot een actief of verplichting; of
  - de vereiste of voorgestelde toelichtingen specificeert, inclusief toelichtingen over oordeelsvormingen, veronderstellingen of andere bronnen van schattingsonzekerheid met betrekking tot schattingen; en
- wijzigingen in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving veranderingen vereisen in de grondslagen voor financiële verslaggeving van de entiteit met betrekking tot schattingen.

Regelgevingsfactoren

[450] Standaard 260, paragraaf 16(a).

(Zie Par. 13(c))
A26
Het verwerven van inzicht in eventuele regelgevingsfactoren die relevant zijn voor schattingen kan de accountant helpen bij het identificeren van toepasselijke regelgevingskaders (bijvoorbeeld regelgevingskaders vastgesteld door prudentiële toezichthouders in de bank- of verzekeringssector) en bij het bepalen of een dergelijk regelgevingskader(s):
- voorwaarden behandelt voor de opname, of methoden voor de waardering van schattingen, of daaraan gerelateerde leidraden verstrekt;
- leidraden specificeert of verstrekt over toelichtingen naast de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- een indicatie geeft van gebieden waar mogelijk een tendentie bij het management bestaat om aan de wettelijke vereisten te voldoen; of
- vereisten bevat voor regelgevingsdoeleinden die niet consistent zijn met de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, die kunnen wijzen op mogelijke risico's op een afwijking van materieel belang. Sommige regelgevers of toezichthouders kunnen bijvoorbeeld proberen om de minimale niveaus voor verwachte krediet-voorzieningen te beïnvloeden die verder gaan dan die degenen die vereist zijn door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

De aard van de schattingen en toelichtingen daarop waarvan de accountant verwacht dat deze worden opgenomen in de financiële overzichten
(Zie Par. 13(d))
A27
Het verwerven van inzicht in de aard van de schattingen en toelichtingen daarop waarvan de accountant verwacht dat deze worden opgenomen in de financiële overzichten van de entiteit, helpt de accountant bij het begrijpen van de waarderingsgrondslagen voor dergelijke schattingen en de aard en omvang van de toelichtingen die relevant kunnen zijn. Een dergelijk begrip verschaft de accountant een basis voor discussie met het management over hoe het management de schattingen maakt.

Het systeem van interne beheersing van de entiteit

De aard en omvang van toezicht en governance
(Zie Par. 13(e))
A28
Bij toepassing van Standaard 315[451] kan het inzicht van de accountant in de aard en omvang van toezicht en governance die de entiteit heeft ten aanzien van het proces van het management voor het maken van schattingen, van belang zijn voor de vereiste evaluatie door de accountant of:
- management, met het toezicht van de met governance belaste personen, een cultuur van eerlijkheid en ethisch gedrag gecreëerd en gehandhaafd heeft; en
- de interne beheersingsomgeving een geschikte basis vormt voor de andere componenten van het systeem van interne beheersing gezien de aard en grootte van de entiteit; en
- tekortkomingen geïdentificeerd in de interne beheersingsomgeving de andere componenten van het systeem van interne beheersing ondermijnen.

A29
De accountant kan inzicht verwerven in de vraag of de met governance belaste personen:
- beschikken over de vaardigheden of kennis om de kenmerken van een bepaalde methode of model om schattingen te maken te begrijpen, of de risico's die verband houden met de schatting, bijvoorbeeld risico's gerelateerd aan de methode of informatietechnologie die wordt gebruikt bij het maken van de schattingen;
- beschikken over de vaardigheden en kennis om te begrijpen of het management de schattingen heeft gemaakt in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- onafhankelijk zijn van het management, over de informatie beschikken die nodig is om tijdig te evalueren hoe het management de schattingen heeft gemaakt en de autoriteit hebben om de acties van het management ter discussie te stellen wanneer deze acties ontoereikend of ongepast lijken;
- toezicht houden op het proces van het management voor het maken van schattingen, inclusief het gebruik van modellen; of
- toezicht houden op de monitoringactiviteiten van het management. Dit kan toezicht- en beoordelingswerkzaamheden omvatten die zijn opgezet om eventuele tekortkomingen in opzet of effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de schattingen te detecteren en te corrigeren.

A30

[451] Standaard 315, paragraaf 21(a).

Het verwerven van inzicht in het toezicht door de met governance belaste personen kan belangrijk zijn wanneer er schattingen zijn die:

- een significante oordeelsvorming van het management vereisen om de subjectiviteit te behandelen;
- hoge schattingsonzekerheid hebben;
- complex zijn om te maken, bijvoorbeeld vanwege het uitgebreide gebruik van informatietechnologie, grote hoeveelheden gegevens of het gebruik van meerdere gegevensbronnen of veronderstellingen met complexe onderlinge relaties;
- een verandering in de methode, veronderstellingen of gegevens hadden of hadden moeten ondergaan in vergelijking met voorgaande verslagperioden; of
- significante veronderstellingen met zich meebrengen.

De toepassing van specialistische vaardigheden of kennis door het management, inclusief het gebruik van deskundigen ingeschakeld door het management

(Zie Par. 13(f))

A31

De accountant kan overwegen of de volgende omstandigheden de waarschijnlijkheid vergroten dat het management een deskundige moet inschakelen:[452]

- de gespecialiseerde aard van de aangelegenheid die moet worden geschat. De schatting kan bijvoorbeeld betrekking hebben op de waardering van reserves van delfstoffen of koolwaterstoffen in winningsindustrieën of de evaluatie van de waarschijnlijke uitkomst van het toepassen van complexe contractuele voorwaarden;
- de complexe aard van de modellen die vereist zijn om de relevante vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving toe te passen, zoals het geval kan zijn bij bepaalde waarderingen, zoals niveau 3 reële waarden[453];
- het ongebruikelijke of niet-frequente karakter van de voorwaarde, transactie of gebeurtenis waarvoor een schatting vereist is.

Het risico-inschattingsproces van de entiteit

(Zie Par. 13(g))

A32

Inzicht in hoe het risico-inschattingsproces van de entiteit risico's met betrekking tot schattingen identificeert en erop inspeelt, kan de accountant helpen bij het beoordelen van wijzigingen in:

- de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving met betrekking tot de schattingen;
- de beschikbaarheid of aard van gegevensbronnen die relevant zijn voor het maken van de schattingen of die van invloed kunnen zijn op de betrouwbaarheid van de gebruikte gegevens;
- het informatiesysteem van de entiteit of de IT-omgeving; en
- personeel op sleutelposities.

A33

Aangelegenheden die de accountant in overweging kan nemen bij het verwerven van inzicht in de wijze waarop het management de vatbaarheid voor afwijkingen als gevolg van tendentie bij het management of fraude bij het maken van schattingen identificeert en behandelt, omvatten of, en zo ja, de wijze waarop het management:

- bijzondere aandacht besteedt aan het selecteren of toepassen van de methoden, veronderstellingen en gegevens die worden gebruikt bij het maken van schattingen;
- belangrijke prestatie-indicatoren monitort die kunnen wijzen op onverwachte of inconsistente prestaties in vergelijking met historische of gebudgetteerde prestaties of met andere bekende factoren;
- financiële of andere prikkels identificeert die een motivatie voor tendentie kunnen zijn;
- de noodzaak van wijzigingen in de methoden, significante veronderstellingen of de gegevens die worden gebruikt bij het maken van schattingen monitort;
- zorgt voor passend toezicht op en toetsing van modellen die worden gebruikt bij het maken van schattingen;
- documentatie vereist van de beweegredenen voor, of een onafhankelijke beoordeling van, significante oordeelsvormingen die zijn gemaakt bij het maken van schattingen.

Het informatiesysteem van de entiteit met betrekking tot schattingen

(Zie Par. 13(h)(ii))

A34

De significante transactiestromen, gebeurtenissen en omstandigheden die binnen het toepassingsgebied van paragraaf 13(h) vallen, zijn dezelfde als de significante transactiestromen, gebeurtenissen en

[452] Standaard 500, paragraaf 8.
[453] Zie bijvoorbeeld International Financial Reporting Standard (IFRS) 13, *Waardering tegen reële waarde.*

omstandigheden die betrekking hebben op schattingen en toelichtingen daarop volgens paragraaf 25(a) van Standaard 315. Bij het verwerven van inzicht in het informatiesysteem van de entiteit met betrekking tot schattingen, kan de accountant overwegen:

- of de schattingen voortvloeien uit de registratie van routinematige en terugkerende transacties of dat ze voortvloeien uit eenmalige of ongebruikelijke transacties;
- hoe het informatiesysteem de volledigheid van schattingen en toelichtingen daarop behandelt, in het bijzonder voor schattingen met betrekking tot verplichtingen.

A35

Tijdens de controle kan de accountant categorieën van transacties, gebeurtenissen of omstandigheden identificeren die aanleiding geven tot de behoefte aan schattingen en toelichtingen daarop die het management niet heeft geïdentificeerd. Standaard 315 gaat over omstandigheden waarbij de accountant de risico's op een afwijking van materieel belang identificeert die het management niet heeft geïdentificeerd, inclusief het overwegen van de implicaties voor de evaluatie van de accountant van het risico-inschattingsproces van de entiteit.[454]

De identificatie van de relevante methoden, veronderstellingen en gegevensbronnen door het management

(Zie Par. 13(h)(ii)(a))

A36

Als het management de methode voor het maken van een schatting heeft gewijzigd, kunnen overwegingen of de nieuwe methode bijvoorbeeld meer geschikt is omvatten of:

- de nieuwe methode inspeelt op veranderingen in de omgeving of omstandigheden die van invloed zijn op de entiteit,
- de nieuwe methode inspeelt op wijzigingen in de vereisten van het van toepassing zijnde stelsels voor financiële verslaggeving of regelgevingskader;
- dat het management een andere geldige reden heeft.

A37

Als het management de methode voor het maken van een schatting niet heeft gewijzigd, kunnen overwegingen bestaan uit de vraag of het voortgezette gebruik van de eerdere methoden, veronderstellingen en gegevens geschikt is in het licht van de huidige omgeving of omstandigheden.

Methoden

(Zie Par. 13(h)(ii)(a)(i))

A38

Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving kan de methode voorschrijven die moet worden gebruikt bij het maken van een schatting. In veel gevallen schrijft het van toepassing zijnde stelsel voor financiële verslaggeving echter geen enkele methode voor, of schrijft de vereiste waarderingsgrondslag alternatieve methoden voor of staat deze grondslag het gebruik daarvan toe.

Modellen

A39

Het management kan specifieke interne beheersingsmaatregelen opzetten en implementeren rond modellen die worden gebruikt voor het maken van schattingen, ongeacht of het een eigen model van het management of een extern model betreft. Wanneer het model zelf een hogere mate van complexiteit of subjectiviteit heeft, zoals een verwacht kredietverliesmodel of een reële-waarde model met gebruik van niveau 3-*inputs*, kunnen interne beheersingsmaatregelen die dergelijke complexiteit of subjectiviteit behandelen waarschijnlijk eerder worden geïdentificeerd als relevant voor de controle. Wanneer complexiteit met betrekking tot modellen aanwezig is, zijn interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot gegevensintegriteit waarschijnlijk eerder geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen in overeenstemming met Standaard 315. Factoren die geschikt kunnen zijn voor de accountant om rekening mee te houden bij het verwerven van inzicht in het model en gerelateerde geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen zijn onder meer:

- hoe het management de relevantie en nauwkeurigheid van het model bepaalt;
- de validatie of *back-testing* van het model, inclusief of het model vóór gebruik is gevalideerd en met regelmatige tussenpozen opnieuw is gevalideerd om te bepalen of het nog steeds geschikt is voor het beoogde gebruik. De validatie van het model door de entiteit kan een evaluatie omvatten van:
  - de theoretische deugdelijkheid van het model;
  - de mathematische integriteit van het model; en
  - de nauwkeurigheid en volledigheid van de gegevens en de geschiktheid van gegevens en veronderstellingen die in het model worden gebruikt;
- de wijze waarop het model op passende wijze tijdig wordt gewijzigd of aangepast voor veranderin-

[454] Standaard 315, paragraaf 22(b).

gen in markt- of andere omstandigheden en of er passende beleidslijnen voor de beheersing van wijzigingen van het model bestaan;
- of aanpassingen, ook *overlays* genoemd in bepaalde sectoren, worden gemaakt aan de *output* van het model en of dergelijke aanpassingen passend zijn in de gegeven omstandigheden in overeenstemming met de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Wanneer de aanpassingen niet passend zijn, kunnen dergelijke aanpassingen indicaties zijn voor mogelijke tendentie bij het management; en
- of het model voldoende gedocumenteerd is, inclusief de beoogde toepassingen, beperkingen, belangrijke parameters, vereiste gegevens en veronderstellingen, de resultaten van elke uitgevoerde validatie ervan en de aard van en basis voor eventuele aanpassingen aan de *output*.

Veronderstellingen
(Zie Par. 13(h)(ii)(a)(ii))
A40
Aangelegenheden die de accountant in overweging kan nemen bij het verwerven van inzicht in hoe het management de veronderstellingen heeft geselecteerd die zijn gebruikt bij het maken van de schattingen, omvatten bijvoorbeeld:
- de basis voor de keuze van het management en de documentatie ter ondersteuning van de keuze van de veronderstelling. Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving kan criteria of leidraden bevatten die moeten worden gebruikt bij de keuze van een veronderstelling;
- de wijze waarop het management beoordeelt of de veronderstellingen relevant en volledig zijn;
- indien van toepassing, hoe het management bepaalt dat de veronderstellingen consistent zijn met elkaar, met die welke gebruikt worden in andere schattingen of onderdelen van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit, of met andere aangelegenheden die:
  - binnen de invloed van het management zijn (bijvoorbeeld veronderstellingen over de onderhoudsprogramma's die van invloed kunnen zijn op de schatting van de gebruiksduur van een actief) en of deze consistent zijn met de bedrijfsplannen van de entiteit en de externe omgeving; en
  - buiten de invloed van het management zijn (bijvoorbeeld veronderstellingen over rentevoeten, sterftecijfers of mogelijke gerechtelijke of toezichthoudende maatregelen),

  de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving met betrekking tot het toelichten van veronderstellingen.

A41
Met betrekking tot schattingen van reële waarde, verschillen de veronderstellingen afhankelijk van de bronnen van de gegevens en de basis voor de oordeelsvormingen om ze te ondersteunen, als volgt:
a. die welke weergeven wat marktpartijen zouden gebruiken bij het bepalen van de prijs van een actief of verplichting, ontwikkeld op basis van marktgegevens verkregen van bronnen die onafhankelijk zijn van de rapporterend entiteit;
b. die welke de eigen oordeelsvormingen van de entiteit weergeven over welke veronderstellingen marktpartijen zouden gebruiken bij het bepalen van de prijs van het actief of de verplichting, ontwikkeld op basis van de beste gegevens die beschikbaar zijn in de omstandigheden.

In de praktijk is het onderscheid tussen (a) en (b) echter niet altijd duidelijk en het onderscheid hangt af van het begrip van de gegevensbronnen en de basis voor de oordeelsvormingen die de veronderstelling ondersteunen. Verder kan het nodig zijn dat het management een keuze maakt uit een aantal verschillende veronderstellingen die worden gebruikt door verschillende marktpartijen.
A42
Veronderstellingen die worden gebruikt bij het maken van een schatting, worden in deze Standaard als significante veronderstellingen aangeduid als een redelijke variatie in de veronderstelling de waardering van de schatting materieel zou beïnvloeden. Een gevoeligheidsanalyse kan nuttig zijn om aan te tonen in welke mate de meting varieert op basis van één of meer veronderstellingen die worden gebruikt bij het maken van de schatting.

Inactieve of illiquide markten
A43
Wanneer markten inactief of illiquide zijn, kan het inzicht van de accountant in hoe het management veronderstellingen selecteert, onder meer omvatten of het management:
- passende beleidslijnen heeft geïmplementeerd voor het aanpassen van de toepassing van de methode in dergelijke omstandigheden. Een dergelijke aanpassing kan het maken van modelaanpassingen omvatten of het ontwikkelen van nieuwe modellen die passend zijn in de gegeven omstandigheden;
- middelen heeft met de nodige vaardigheden of kennis om een model indien nodig snel aan te passen of te ontwikkelen, inclusief het selecteren van de waarderingstechniek die in dergelijke omstandigheden geschikt is;
- de middelen heeft om het interval van de uitkomsten te bepalen, gegeven de onzekerheden die erbij betrokken zijn, bijvoorbeeld door een gevoeligheidsanalyse uit te voeren;
- de middelen heeft om te beoordelen hoe, in voorkomend geval, de verslechtering van de

marktomstandigheden van invloed is geweest op de bedrijfsactiviteiten van de entiteit, het milieu en relevante bedrijfsrisico's en de implicaties voor de schattingen van de entiteit in dergelijke omstandigheden; en
- een passend inzicht heeft in hoe de prijsgegevens, en de relevantie daarvan, van bepaalde externe informatiebronnen in dergelijke omstandigheden kunnen verschillen.

Gegevens
(Zie Par. 13(h)(ii)(a)(iii))
A44
Aangelegenheden die de accountant in overweging kan nemen bij het verwerven van inzicht in de wijze waarop het management de gegevens selecteert waarop de schattingen zijn gebaseerd, omvatten:
- de aard en bron van de gegevens, inclusief informatie verkregen van een externe informatiebron;
- de wijze waarop het management evalueert of de gegevens geschikt zijn;
- de nauwkeurigheid en volledigheid van de gegevens;
- de consistentie van de gebruikte gegevens met gegevens die in voorgaande verslagperioden zijn gebruikt;
- de complexiteit van de IT-applicaties of andere aspecten van de IT-omgeving van de entiteit die worden gebruikt om de gegevens te verkrijgen en te verwerken, inclusief wanneer het gaat om het verwerken van grote hoeveelheden gegevens;
- de wijze waarop de gegevens worden verkregen, verzonden en verwerkt en hoe de integriteit wordt gehandhaafd.

De wijze waarop het management inschattingsonzekerheid begrijpt en behandelt
(Zie Par. 13(h)(ii)(b) – 13(h)(ii)(c))
A45
Aangelegenheden die geschikt kunnen zijn voor de accountant om te overwegen of en hoe het management de mate van schattingsonzekerheid begrijpt, zijn bijvoorbeeld:
- of, en zo ja, hoe het management alternatieve methoden, significante veronderstellingen of gegevensbronnen heeft geïdentificeerd die passend zijn in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- of, en zo ja, hoe het management alternatieve uitkomsten heeft overwogen, bijvoorbeeld door een gevoeligheidsanalyse uit te voeren om het effect te bepalen van wijzigingen in de significante veronderstellingen of de gegevens die zijn gebruikt bij het maken van de schatting.

A46
De vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving kunnen de benadering bepalen voor het selecteren van de puntschatting van het management op basis van de redelijkerwijs mogelijke waarderingsresultaten. Financiële verslaggevingsstelsels kunnen erkennen dat het geschikte bedrag een bedrag is dat op passende wijze wordt gekozen uit de redelijkerwijs mogelijke waarderingsresultaten en dat in sommige gevallen kan worden aangegeven dat het meest relevante bedrag mogelijk in het centrale deel van het interval ligt.
A47
Met betrekking tot schattingen van bijvoorbeeld de reële waarde, geeft IFRS 13[455] aan dat, indien meerdere waarderingstechnieken worden gebruikt om de reële waarde te waarderen, de resultaten (d.w.z. respectieve indicaties van de reële waarde) dienen te worden geëvalueerd rekening houdend met de redelijkheid van het interval van waarden zoals aangegeven door die resultaten. Een waardering tegen reële waarde is het punt binnen dat interval dat in de gegeven omstandigheden het meest representatief is voor de reële waarde. In andere gevallen kan het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving het gebruik specificeren van een kansgewogen gemiddelde van de redelijkerwijs mogelijke waarderingsresultaten, of het bedrag van de waardering dat het meest waarschijnlijk is of eerder wel dan niet waarschijnlijk is.
A48
Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving kan toelichtingen voorschrijven of doelstellingen voor toelichtingen met betrekking tot schattingen, en sommige entiteiten kunnen ervoor kiezen aanvullende informatie toe te lichten. Deze toelichtingen of doelstellingen voor toelichtingen kunnen bijvoorbeeld behandelen:
- de gebruikte schattingsmethode, inclusief elk toepasselijk model en de basis voor de keuze;
- informatie die is verkregen uit modellen of uit andere berekeningen die zijn gebruikt om schattingen te bepalen die in de financiële overzichten zijn opgenomen of worden vermeld, inclusief informatie met betrekking tot de onderliggende gegevens en veronderstellingen die in die modellen zijn gebruikt, zoals:
  - intern ontwikkelde veronderstellingen; of

[455] IFRS 13, *Waardering tegen reële waarde,* paragraaf 63.

- gegevens, zoals rentevoeten, die beïnvloed worden door factoren die buiten de invloed van de entiteit liggen.
- het effect van eventuele wijzigingen in de schattingsmethode uit de voorgaande verslagperiode;
- de bronnen van schattingsonzekerheid;
- informatie over de reële waarde;
- informatie over gevoeligheidsanalyses afgeleid van financiële modellen die aantonen dat het management alternatieve veronderstellingen heeft overwogen.

A49

In sommige gevallen kan het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving specifieke toelichtingen met betrekking tot schat-tingsonzekerheid vereisen, bijvoorbeeld:

- de toelichting van informatie over de veronderstellingen over de toekomst en andere belangrijke bronnen van schattingsonzekerheid die aanleiding geven tot een hogere waarschijnlijkheid of grootte van materiële aanpassing aan de boekwaarde van activa en passiva na het einde van de verslagperiode. Dergelijke vereisten kunnen worden beschreven aan de hand van termen zoals 'belangrijke oorzaken van schattingsonzekerheid' of 'kritische schattingen'. Ze kunnen betrekking hebben op schattingen die de moeilijkste, meest subjectieve of meest complexe oordeelsvormingen van het management vereisen. Dergelijke beoordelingen kunnen subjectiever en complexer zijn en bijgevolg kan de mogelijkheid voor een daaruit voortvloeiende materiële aanpassing aan de boekwaarde van activa en passiva toenemen. Daarbij kan het aantal elementen van gegevens en veronderstellingen van invloed zijn op de mogelijke toekomstige oplossing van de schattingsonzekerheid. Informatie die mogelijk wordt toegelicht, omvat:
  - de aard van de veronderstelling of andere bron van schattingsonzekerheid;
  - de gevoeligheid van de boekwaarde voor de gebruikte methoden en veronderstellingen, inclusief de redenen voor de gevoeligheid;
  - de verwachte oplossing van een onzekerheid en het interval van redelijkerwijs mogelijke uitkomsten met betrekking tot de boekwaarde van de beïnvloede activa en passiva; en
  - een verklaring van wijzigingen die zijn aangebracht in veronderstellingen uit het verleden met betrekking tot die activa en passiva, als de onzekerheid onopgelost blijft.
- de toelichting van het interval van mogelijke uitkomsten en de veronderstellingen die zijn gebruikt bij het bepalen van het interval;
- de toelichting van specifieke informatie, zoals:
  - informatie met betrekking tot de significantie van de waarderingen tegen reële waarde voor de financiële positie en prestaties van de entiteit; en
  - toelichtingen over marktinactiviteit of illiquiditeit.
- kwalitatieve toelichtingen, zoals de blootstellingen aan risico en hoe deze ontstaan, de doelstellingen, beleidslijnen en procedures van de entiteit voor het beheersen van het risico en de methoden die worden gebruikt om het risico te meten en eventuele wijzigingen ten opzichte van de voorgaande verslagperiode van deze kwalitatieve concepten;
- kwantitatieve toelichtingen, zoals de mate waarin de entiteit wordt blootgesteld aan risico's, op basis van informatie die intern is verstrekt aan managers op sleutelposities van de entiteit, inclusief kredietrisico, liquiditeitsrisico en marktrisico.

Geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het proces van het management voor het maken van schattingen

(Zie Par. 13(i))

A50

De oordeelsvorming van de accountant bij het identificeren van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de component 'interne beheersingsactiviteiten', en daarmee de noodzaak om de opzet van die interne beheersingsmaatregelen te evalueren en te bepalen of ze zijn geïmplementeerd, heeft betrekking op het proces van het management beschreven in paragraaf 13(h)(ii). De accountant kan mogelijk geen interne beheersingsmaatregelen identificeren met betrekking tot alle aspecten van paragraaf 13(h)(ii).

A51

Als onderdeel van het identificeren van de interne beheersingsmaatregelen en het evalueren van hun opzet en bepalen of ze geïmplementeerd zijn, kan de accountant overwegen:

- hoe het management de geschiktheid bepaalt van de gegevens die worden gebruikt om de schattingen te maken, ook wanneer het management een externe informatiebron gebruikt of gegevens van buiten het grootboek en de subgrootboeken;
- de beoordeling en goedkeuring van schattingen, inclusief de veronderstellingen of gegevens die bij de ontwikkeling ervan zijn gebruikt, door passende niveaus van het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen;
- de functiescheiding tussen degenen die verantwoordelijk zijn voor het maken van de schattingen en degenen die de entiteit verbinden aan de gerelateerde transacties, inclusief of de toewijzing van verantwoordelijkheden op passende wijze rekening houdt met de aard van de entiteit en haar producten of diensten. In het geval van een grote financiële instelling kan relevante functieschei-

ding bijvoorbeeld bestaan uit een onafhankelijke functie die verantwoordelijk is voor de schatting en validatie van prijsstellingen op basis van de reële waarde van de financiële producten van de entiteit, bemand door personen wiens beloning niet aan dergelijke producten is gekoppeld;
- de effectiviteit van de opzet van de interne beheersingsmaatregelen. In het algemeen kan het voor het management moeilijker zijn om interne beheersingsmaatregelen op te zetten die de subjectiviteit en schattings-onzekerheid behandelen op een manier die afwijkingen van materieel belang effectief voorkomt of detecteert en corrigeert dan om interne beheersingsmaatregelen op te zetten die de complexiteit behandelen. Interne beheersingsmaatregelen die subjectiviteit en schattingsonzekerheid behandelen, moeten mogelijk meer handmatige elementen bevatten, die mogelijk minder betrouwbaar zijn dan geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen, omdat ze gemakkelijker kunnen worden omzeild, genegeerd of doorbroken door het management. De effectiviteit van de opzet van interne beheersingsmaatregelen die complexiteit behandelen kan variëren afhankelijk van de reden voor en de aard van de complexiteit. Het kan bijvoorbeeld eenvoudiger zijn om effectievere interne beheersingsmaatregelen op te zetten die betrekking hebben op een methode die routinematig wordt gebruikt of op de integriteit van gegevens.

A52

Wanneer het management bij het maken van een schatting uitgebreid gebruik maakt van de informatietechnologie, omvatten de geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de component 'interne beheersingsactiviteiten' waarschijnlijk *general IT-controls* en interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot informatieverwerking. Dergelijke interne beheersingsmaatregelen kunnen inspelen op risico's die verband houden met:
- de vraag of de IT-applicaties of andere aspecten van de IT-omgeving de mogelijkheid hebben en op passende wijze zijn geconfigureerd om grote hoeveelheden gegevens te verwerken;
- complexe berekeningen bij het toepassen van een methode. Wanneer er verschillende IT-applicaties nodig zijn om complexe transacties te verwerken, worden er regelmatig afstemmingen tussen de IT-applicaties gemaakt, met name wanneer de IT-applicaties geen automatische interfaces hebben of onderworpen kunnen zijn aan handmatige tussenkomst;
- de vraag of de opzet en de kalibratie van modellen periodiek wordt geëvalueerd;
- de volledige en nauwkeurige extractie van gegevens met betrekking tot schattingen uit de vastleggingen van de entiteit of uit externe informatiebronnen;
- gegevens, inclusief de volledige en nauwkeurige gegevensstroom door het informatiesysteem van de entiteit, de gepastheid van elke wijziging in de gegevens die worden gebruikt bij het maken van schattingen, het handhaven van de integriteit en beveiliging van de gegevens. Bij gebruik van externe informatiebronnen, risico's verbonden aan de verwerking of registratie van de gegevens;
- de vraag of het management interne beheersingsmaatregelen heeft over toegang, verandering en onderhoud van afzonderlijke modellen om een sterk controlespoor van de geaccrediteerde versies van modellen te behouden en om ongeoorloofde toegang tot of wijzigingen aan die modellen te voorkomen; en
- de vraag of er passende interne beheersingsmaatregelen zijn met betrekking tot de overdracht van informatie over schattingen naar het grootboek, inclusief passende interne beheersingsmaatregelen op journaalposten.

A53

In sommige sectoren, zoals banken of verzekeringen, kan de term governance worden gebruikt om activiteiten binnen de interne beheersingsomgeving, het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing te monitoren en andere componenten van het systeem van interne beheersing te beschrijven, zoals beschreven in Standaard 315.[456]

A54

Voor entiteiten met een interne auditfunctie kunnen haar werkzaamheden bijzonder nuttig zijn voor de accountant bij het verwerven van inzicht in:
- de aard en omvang van het gebruik van schattingen door het management;
- de opzet en de implementatie van interne beheersingsmaatregelen die inspelen op de risico's die verband houden met de gegevens, veronderstellingen en modellen die worden gebruikt om de schattingen te maken;
- de aspecten van het informatiesysteem van de entiteit die de gegevens genereren waarop de schattingen zijn gebaseerd; en
- de wijze waarop nieuwe risico's met betrekking tot schattingen worden geïdentificeerd, ingeschat en beheerd.

Beoordeling van de uitkomst of herschatting van eerdere schattingen

(Zie Par. 14)

A55

Een beoordeling van de uitkomst of herschatting van eerdere schattingen (retrospectieve beoordeling) helpt bij het identificeren en beoordelen van de risico's op een afwijking van materieel belang

[456] Standaard 315, bijlage 3.

wanneer eerdere schattingen een uitkomst hebben door overdracht of realisatie van het actief of de verplichting in de huidige verslagperiode, of zijn herschat voor het doel van de lopende verslagperiode. Door het uitvoeren van een retrospectieve beoordeling, kan de accountant het volgende verkrijgen:

- informatie met betrekking tot de effectiviteit van het eerdere schattings-proces van het management, waaruit de accountant controle-informatie kan verkrijgen over de waarschijnlijke effectiviteit van het huidige proces van het management;
- controle-informatie van aangelegenheden, zoals de redenen voor wijzigingen die mogelijk in de financiële overzichten moeten worden toegelicht;
- informatie met betrekking tot de complexiteit of schattingsonzekerheid met betrekking tot de schattingen;
- informatie met betrekking tot de vatbaarheid van schattingen voor, of die een indicator kan zijn van, mogelijke tendentie bij het management. De professioneel-kritische instelling van de accountant helpt bij het identificeren van dergelijke omstandigheden of condities en bij het bepalen van de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden.

A56

Een retrospectieve beoordeling kan controle-informatie verschaffen die de identificatie en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang in de huidige verslagperiode ondersteunt. Een dergelijke retrospectieve beoordeling kan worden uitgevoerd voor schattingen die zijn gemaakt voor de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode, of kan worden uitgevoerd over verschillende verslagperioden of een kortere verslagperiode (zoals halfjaarlijks of per kwartaal). In sommige gevallen kan een retrospectieve beoordeling over verschillende verslagperioden passend zijn wanneer de uitkomst van een schatting over een langere verslagperiode wordt opgelost.

A57

Een retrospectieve beoordeling van oordeelsvormingen en veronderstellingen van het management met betrekking tot significante schattingen is vereist op grond van Standaard 240.[457] Vanuit praktisch oogpunt kan een de accountant zijn beoordeling van eerdere schattingen als een van de risico-inschattingswerkzaamheden in overeenstemming met deze Standaard uitvoeren in samenhang met de beoordeling die op grond van Standaard 240 vereist is.

A58

Op basis van de eerdere inschatting van de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang, kan de accountant van oordeel zijn dat een gedetailleerdere retrospectieve beoordeling vereist is. Dit kan bijvoorbeeld als het inherente risico hoger wordt beoordeeld voor één of meer risico's op een afwijking van materieel belang. Als onderdeel van de gedetailleerde retrospectieve beoordeling, kan de accountant, indien praktisch uitvoerbaar, bijzondere aandacht besteden aan het effect van gegevens en significante veronderstellingen die zijn gebruikt bij het maken van de eerdere schattingen. Anderzijds, bijvoorbeeld voor schattingen die voortkomen uit de registratie van routinematige en terugkerende transacties, kan de accountant oordelen dat de toepassing van cijferanalyses als risico-inschattingswerkzaamheden voldoende is voor de doeleinden van de beoordeling.

A59

De waarderingsdoelstelling voor schattingen van de reële waarde en andere schattingen, gebaseerd op de huidige omstandigheden op de waarderingsdatum, heeft betrekking op percepties over waarde op een tijdstip, die aanzienlijk en snel kan veranderen als de omgeving waarin de entiteit opereert verandert. De accountant kan de beoordeling daarom richten op het verkrijgen van informatie die relevant kan zijn voor het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang. In sommige gevallen is het bijvoorbeeld niet waarschijnlijk dat het verwerven van inzicht in de veranderingen in veronderstellingen van marktpartijen die van invloed zijn op de uitkomsten van schattingen van reële waarde in een voorgaande verslagperiode, relevante controle-informatie biedt. In dit geval kan controle-informatie worden verkregen door de uitkomsten van veronderstellingen te begrijpen (zoals kasstroomprojecties) en inzicht te verwerven in de effectiviteit van het voorgaande schattingsproces van het management dat de identificatie en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang in de huidige verslagperiode ondersteunt.

A60

Een verschil tussen de uitkomst van een schatting en het bedrag dat is opgenomen in de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode, vormt niet noodzakelijkerwijs een afwijking van de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode. Een dergelijk verschil kan echter een afwijking inhouden als bijvoorbeeld het verschil ontstaat uit informatie die beschikbaar was voor het management toen de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode werden afgerond, of waarvan redelijkerwijs verwacht kon worden dat deze is verkregen en in aanmerking genomen in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.[458] Een dergelijk verschil kan het proces van het management om rekening te houden met informatie bij het maken van de

[457] Standaard 240, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten,* paragraaf 32(b)(ii).
[458] Standaard 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode,* paragraaf 14.

schatting ter discussie stellen. Bijgevolg kan de accountant elk plan om de gerelateerde interne beheersingsmaatregelen te toetsen en de gerelateerde inschatting van het interne beheersingsrisico opnieuw inschatten of kan de accountant bepalen dat er meer overtuigende controle-informatie moet worden verkregen over de aangelegenheid. Veel stelsels inzake financiële verslaggeving bevatten leidraden voor het maken van een onderscheid tussen wijzigingen in schattingen die afwijkingen vormen en wijzigingen die geen afwijkingen vormen, alsmede voor de te volgen verwerkingswijze in elk geval.

Specialistische vaardigheden of kennis
(Zie Par. 15)
A61
Aangelegenheden die van invloed kunnen zijn op de bepaling door de accountant of het opdrachtteam specialistische vaardigheden of kennis nodig heeft, omvatten bijvoorbeeld:[459]
- de aard van de schattingen voor een bepaalde bedrijfstak of sector (bijvoorbeeld delfstoffen, landbouwactiva, complexe financiële instrumenten, verplichtingen uit hoofde van verzekeringscontracten);
- de mate van schattingsonzekerheid;
- de complexiteit van de gebruikte methode of het gebruikte model.
- de complexiteit van de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving die relevant zijn voor schattingen, met inbegrip van de vraag of er gebieden zijn waarvan bekend is dat zij onderhevig zijn aan verschillende interpretaties of praktijken of gebieden waar inconsistenties bestaan in de wijze waarop schattingen worden gemaakt;
- de werkzaamheden die de accountant van plan is uit te voeren om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang;
- de noodzaak van oordeelsvorming over aangelegenheden die niet zijn gespecificeerd in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
- de mate van oordeelsvorming die nodig is om gegevens en veronderstellingen te selecteren;
- de complexiteit en omvang van het gebruik van informatietechnologie door de entiteit bij het maken van schattingen.

De aard, timing en omvang van de betrokkenheid van personen met specialistische vaardigheden en kennis kunnen tijdens de controle variëren.
A62
De accountant beschikt mogelijkerwijs niet over de specialistische vaardigheden of kennis die nodig zijn wanneer de betreffende aangelegenheid betrekking heeft op een ander gebied dan financiële verslaggeving of controle (bijvoorbeeld waarderingsvaardigheden) en kan genoodzaakt zijn een deskundige in te schakelen.[460]
A63
Veel schattingen vereisen geen toepassing van specialistische vaardigheden of kennis. Bijvoorbeeld, specialistische vaardigheden of kennis zijn misschien niet nodig voor een eenvoudige berekening van incourantheid van voorraden. Echter, bijvoorbeeld voor verwachte kredietverliezen van een bank of een verplichting uit hoofde van een verzekeringscontract voor een verzekeraar, zal de accountant waarschijnlijk concluderen dat het noodzakelijk is om specialistische vaardigheden of kennis toe te passen.

risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten
(Zie Par. 4 en 16)
A64
Het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen met betrekking tot schattingen is belangrijk voor alle schattingen, niet alleen die schattingen die in de financiële overzichten zijn opgenomen, maar ook die welke in de toelichting bij de financiële overzichten zijn opgenomen.
A65
In paragraaf A42 van Standaard 200 staat dat de Standaarden meestal verwijzen naar de 'risico's op een afwijking van materieel belang' in plaats van inherent risico- en intern beheersingsrisico afzonderlijk. Standaard 315 vereist een afzonderlijke inschatting van inherent risico en interne beheersingsrisico om een basis te bieden voor het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden om in te spelen op de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen[461], inclusief significante risico's in overeenstemming met Standaard 330.
A66
Bij het identificeren van de risico's op een afwijking van materieel belang en bij het inschatten van

[459] Standaard 220, *Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten*, paragraaf 14 en Standaard 300, *Planning van een controle van financiële overzichten*, paragraaf 8(e).
[460] Standaard 620, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige.*
[461] Standaard 315, paragraaf 31 en 34.

inherent risico voor schattingen in overeenstemming met Standaard 315[462], wordt van de accountant vereist rekening te houden met de inherente risicofactoren die de vatbaarheid van beweringen voor afwijkingen beïnvloeden en hoe ze dit doen. De overweging door de accountant van de inherente risicofactoren kan ook informatie bevatten die zal worden gebruikt om:

- de waarschijnlijkheid en orde van grootte van de afwijking in te schatten (d.w.z. waar inherent risico wordt ingeschat op het spectrum van inherent risico); en
- de redenen voor de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen te bepalen en dat de verdere controlewerkzaamheden van de accountant in overeenstemming met paragraaf 18 inspelen op die redenen.

De onderlinge relaties tussen de inherente risicofactoren worden nader toegelicht in Bijlage 1.

A67

De redenen voor de inschatting door de accountant van inherent risico op het niveau van beweringen kunnen het gevolg zijn van één of meer van de inherente risicofactoren van schattingsonzekerheid, complexiteit, subjectiviteit of andere inherente risicofactoren. Bijvoorbeeld:

a. schattingen van verwachte kredietverliezen zijn waarschijnlijk complex omdat de verwachte kredietverliezen niet direct kunnen worden waargenomen en mogelijk het gebruik van een complex model vereisen. Het model kan een complexe verzameling van historische gegevens en veronderstellingen over toekomstige ontwikkelingen in een aantal entiteit specifieke scenario's gebruiken die mogelijk moeilijk te voorspellen zijn. Schattingen voor verwachte kredietverliezen zijn waarschijnlijk ook onderhevig aan hoge schattingsonzekerheid en significante subjectiviteit bij het maken van oordeelsvormingen over toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden. Soortgelijke overwegingen zijn van toepassing op verplichtingen uit hoofde van verzekeringscontracten;
b. een schatting van een voorziening voor incourantheid voor een entiteit met een groot aantal verschillende voorraadtypes kan complexe systemen en processen vereisen, maar kan weinig subjectiviteit inhouden en de mate van schattingsonzekerheid kan laag zijn, afhankelijk van de aard van de voorraad;
c. andere schattingen zijn mogelijk niet complex om te maken, maar kunnen hoge schattingsonzekerheid hebben en vereisen een significante oordeelsvorming, bijvoorbeeld een schatting die één enkele kritische oordeelsvorming vereist over een verplichting waarvan het bedrag afhankelijk is van de uitkomst van de rechtszaak.

A68

De relevantie en de significantie van inherente risicofactoren kan variëren tussen de ene schatting en de andere. Dienovereenkomstig kunnen de inherente risicofactoren, afzonderlijk of in combinatie, in mindere mate van invloed zijn op eenvoudige schattingen en kan de accountant minder risico's identificeren of het inherente risico dichtbij de ondergrens van het spectrum van inherent risico inschatten.

A69

Omgekeerd kunnen de inherente risicofactoren, afzonderlijk of in combinatie, de schattingen in grotere mate beïnvloeden en ertoe leiden dat de accountant het inherente risico aan de bovengrens van het spectrum van het inherente risico inschat. Voor deze schattingen is de overweging door de accountant van de effecten van de inherente risicofactoren waarschijnlijk rechtstreeks van invloed op het aantal en de aard van de geïdentificeerde risico's op een afwijking van materieel belang, de inschatting van dergelijke risico's en uiteindelijk het overtuigende karakter van de controle-informatie die nodig is om in te spelen op de ingeschatte risico's. Ook voor deze schattingen kan de toepassing door de accountant van een professioneel-kritische instelling bijzonder belangrijk zijn.

A70

Gebeurtenissen die plaatsvinden na de datum van de financiële overzichten kunnen aanvullende informatie bevatten die relevant is voor de inschatting door de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen. De uitkomst van een schatting kan bijvoorbeeld tijdens de controle bekend worden. In dergelijke gevallen kan de accountant de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen[463] inschatten of herzien, ongeacht hoe de inherente risicofactoren de vatbaarheid van beweringen voor afwijkingen met betrekking tot de schatting beïnvloeden. Gebeurtenissen die plaatsvinden na de datum van de financiële overzichten kunnen ook van invloed zijn op de keuze door de accountant van de benadering voor het toetsen van de schatting overeenkomstig paragraaf 18. Bijvoorbeeld voor een eenvoudige bonusopbouw op basis van een eenvoudig percentage van de vergoeding voor geselecteerde werknemers, kan de accountant concluderen dat er relatief weinig complexiteit of subjectiviteit is bij het maken van de schatting, en kan daarom het inherente risico op het niveau van beweringen dichtbij de ondergrens van het spectrum van inherent risico inschatten. De betaling van de bonussen na afloop van de verslagperiode kan voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen met

[462] Standaard 315, paragraaf 31(a).
[463] Standaard 315, paragraaf 37.

betrekking tot de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen.

A71

De inschatting door de accountant van het interne beheersingsrisico kan op verschillende manieren worden uitgevoerd, afhankelijk van welke controletechnieken of -methodologieën de voorkeur genieten. De inschatting van het interne beheersingsrisico kan worden uitgedrukt in kwalitatieve categorieën (bijvoorbeeld interne beheersingsrisico beoordeeld als maximaal, gemiddeld, minimaal) of in termen van de verwachting van de accountant hoe effectief de interne beheersingsmaatregel(en) is in het inspelen op het geïdentificeerde risico, dat wil zeggen het geplande steunen op de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen. Als het interne beheersingsrisico bijvoorbeeld als maximaal wordt ingeschat, overweegt de accountant niet te steunen op de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen. Als het interne beheersingsrisico lager is dan het maximum, overweegt de accountant te steunen op de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen.

Schattingsonzekerheid

(Zie Par. 16(a))

A72

Rekening houdend met de mate waarin de schatting onderhevig is aan schattingsonzekerheid, kan de accountant overwegen:

- of het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving het volgende vereist:
  - het gebruik van een methode om de schatting te maken die inherent een hoge mate van schattingsonzekerheid heeft. Het financiële verslaggevingsstelsel kan bijvoorbeeld het gebruik van niet-waarneembare *inputs* vereisen;
  - het gebruik van veronderstellingen die inherent een hoog niveau van schattingsonzekerheid hebben, zoals veronderstellingen met een lange prognoseperiode, veronderstellingen die zijn gebaseerd op gegevens die niet waarneembaar zijn en daarom moeilijk te ontwikkelen zijn voor het management, of het gebruik van verschillende veronderstellingen die met elkaar verbonden zijn;
  - toelichtingen over schattingsonzekerheid.
- de bedrijfsomgeving. Een entiteit kan actief zijn op een markt die onrust of een mogelijke verstoring ervaart (bijvoorbeeld door grote valutabewegingen of inactieve markten) en de schatting kan daarom afhankelijk zijn van gegevens die niet gemakkelijk waarneembaar zijn;
- of het mogelijk is (of praktisch uitvoerbaar is voor zover toegestaan door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving) voor het management:
  - om een nauwkeurige en betrouwbare voorspelling te doen over de toekomstige realisatie van een transactie uit het verleden (bijvoorbeeld het bedrag dat zal worden betaald onder een voorwaardelijke contractuele voorwaarde), of over het voorkomen en de impact van toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden (bijvoorbeeld het bedrag van een toekomstig kredietverlies of het bedrag waartegen een verzekeringsclaim wordt afgewikkeld en de timing van de afwikkeling ervan); of
  - om precieze en volledige informatie te verkrijgen over een huidige situatie (bijvoorbeeld informatie over waarderingskenmerken die het perspectief van marktdeelnemers weergeven op de datum van de financiële overzichten, om een schatting van de reële waarde te ontwikkelen).

A73

De omvang van het bedrag dat in de financiële overzichten wordt opgenomen of toegelicht voor een schatting, vormt op zich geen indicator voor de vatbaarheid voor afwijkingen, omdat bijvoorbeeld de schatting mogelijk te laag is.

A74

In sommige omstandigheden kan de schattingsonzekerheid zo hoog zijn dat er geen redelijke schatting kan worden gemaakt. Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving kan de opname van een element in de financiële overzichten of de waardering ervan tegen reële waarde uitsluiten. In dergelijke gevallen kunnen er risico's zijn op een afwijking van materieel belang die niet alleen betrekking heeft op de vraag of een schatting moet worden opgenomen, of dat deze moet worden gewaardeerd tegen reële waarde, maar ook op de redelijkheid van de toelichtingen. Met betrekking tot dergelijke schattingen kan het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving toelichting vereisen over de schattingen en de schattingsonzekerheid die daarmee samenhangt. (Zie Par. A112–A113, A143–A144)

A75

In sommige gevallen kan de schattingsonzekerheid met betrekking tot een schatting gerede twijfel doen rijzen over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Standaard 570[464] stelt eisen en geeft leidraden in dergelijke omstandigheden.

[464] Standaard 570, *Continuïteit.*

Complexiteit of subjectiviteit
(Zie Par. 16(b))

De mate waarin complexiteit van invloed is op de keuze en toepassing van de methode
A76
Rekening houdend met de mate waarin de keuze en toepassing van de methode die bij het maken van de schatting wordt gebruikt door de complexiteit wordt beïnvloed, kan de accountant overwegen:
- de behoefte aan specialistische vaardigheden of kennis door het management die erop kan wijzen dat de methode die wordt gebruikt om een schatting te maken inherent complex is en daarom de schatting een grotere vatbaarheid kan hebben voor een afwijking van materieel belang. Er is mogelijk een grotere vatbaarheid voor afwijkingen van materieel belang wanneer het management intern een model heeft ontwikkeld en relatief weinig ervaring hiermee heeft, of een model gebruikt dat een methode toepast die niet is bewezen of niet vaak wordt gebruikt in een bepaalde sector of omgeving;
- de aard van de waarderingsgrondslag die vereist is door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, wat kan resulteren in de behoefte aan een complexe methode die meerdere bronnen van historische en toekomstgerichte gegevens of veronderstellingen vereist, met meerdere onderlinge relaties. Een voorziening voor verwachte kredietverliezen kan bijvoorbeeld een oordeelsvorming van toekomstige terugbetalingen van het krediet en andere kasstromen vereisen, gebaseerd op de overweging van historische ervaringsgegevens en de toepassing van toekomstgerichte veronderstellingen. Evenzo kan de waardering van de verplichting uit hoofde van een verzekeringscontract vereisen dat oordeelsvormingen over toekomstige betalingen in het verzekeringscontract worden geprojecteerd op basis van historische ervaring en huidige en veronderstelde toekomstige trends.

De mate waarin complexiteit van invloed is op de keuze en toepassing van de gegevens
A77
Door rekening te houden met de mate waarin de keuze en toepassing van de gegevens die bij het maken van de schatting worden gebruikt, door de complexiteit worden beïnvloed, kan de accountant het volgende overwegen:
- de complexiteit van het proces om de gegevens af te leiden, rekening houdend met de relevantie en betrouwbaarheid van de gegevensbron. Gegevens van bepaalde bronnen kunnen betrouwbaarder zijn dan van andere. Om redenen van vertrouwelijkheid of eigendomsrechten zullen sommige externe informatiebronnen niet (of niet volledig) informatie toelichten die van belang kan zijn bij het overwegen van de betrouwbaarheid van de gegevens die zij verstrekken, zoals de bronnen van de onderliggende gegevens die zij hebben gebruikt of hoe deze zijn verzameld en verwerkt;
- de inherente complexiteit bij het handhaven van de integriteit van de gegevens. Wanneer er grote hoeveelheden gegevens en meerdere gegevensbronnen zijn, kan het inherent complex zijn om de integriteit van gegevens te handhaven die worden gebruikt om een schatting te maken;
- de noodzaak om complexe contractuele voorwaarden te interpreteren. Bijvoorbeeld, de bepaling van instroom of uitstroom van geld die voortvloeit uit een zakelijke leverancier of klantenkortingen kan afhankelijk zijn van zeer complexe contractuele voorwaarden die specifieke ervaring of competentie vereisen om te begrijpen of interpreteren.

De mate waarin subjectiviteit van invloed is op de keuze en toepassing van de methode, veronderstellingen of gegevens
A78
Rekening houdend met de mate waarin de keuze en toepassing van de methode, veronderstellingen of gegevens worden beïnvloed door subjectiviteit, kan de accountant overwegen:
- de mate waarin het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving de waarderingsbenaderingen, concepten, technieken en te gebruiken factoren in de schattingsmethode niet specificeert;
- de onzekerheid over het bedrag of de timing, inclusief de lengte van de prognoseperiode. Het bedrag en de timing zijn een bron van inherente schattingsonzekerheid en geven aanleiding tot de noodzaak van oordeelsvorming van het management bij het selecteren van een punt-schatting, wat op zijn beurt een mogelijkheid creëert voor tendentie bij het management. Bijvoorbeeld, een schatting die toekomstgerichte veronderstellingen bevat, kan een hoge mate van subjectiviteit hebben die vatbaar kan zijn voor tendentie bij het management.

Andere inherente risicofactoren
(Zie Par. 16(b))
A79
De mate van subjectiviteit die gepaard gaat met een schatting, beïnvloedt de vatbaarheid van de schatting voor afwijkingen als gevolg van tendentie bij het management of andere frauderisicofactoren voor zover zij het inherente risico beïnvloeden. Wanneer een schatting bijvoorbeeld aan een hoge mate van subjectiviteit onderhevig is, is de schatting waarschijnlijk vatbaarder voor afwijkingen als

gevolg van tendentie bij het management of fraude en dit kan resulteren in een breed scala aan mogelijke waarderingsresultaten. Het management kan een puntschatting uit dat interval selecteren die ongepast is in de gegeven omstandigheden, of die op ongepaste wijze wordt beïnvloed door onopzettelijke of opzettelijke tendentie bij het management, en die daarom een afwijking bevat. Voor doorlopende controles kunnen indicaties voor mogelijke tendentie bij het management die tijdens de controle van voorgaande verslagperioden zijn geïdentificeerd, van invloed zijn op de plannings- en risico-inschattingswerkzaamheden in de huidige verslagperiode.

Significante risico's
(Zie Par. 17)
A80
De inschatting door de accountant van het inherente risico, waarbij rekening wordt gehouden met de mate waarin een schatting onderhevig is aan of wordt beïnvloed door schattingsonzekerheid, complexiteit, subjectiviteit of andere inherente risicofactoren, helpt de accountant bij het bepalen of een van de geïdentificeerde en ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang een significant risico is.

Het inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang

De verdere controlewerkzaamheden van de accountant
(Zie Par. 18)
A81
Bij het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden kan de accountant gebruik maken van een van de drie toetsingsbenaderingen (afzonderlijk of in combinatie) opgesomd in paragraaf 18. Wanneer bijvoorbeeld meerdere veronderstellingen worden gebruikt om een schatting te maken, kan de accountant besluiten om een andere toetsingsbenadering te gebruiken voor elke getoetste veronderstelling.

Het verkrijgen van relevante controle-informatie, ongeacht of deze bevestigend of tegenstrijdig is
A82
Controle-informatie omvat zowel informatie die de beweringen van het management ondersteunt en bevestigt, als informatie die tegenstrijdig is met dergelijke beweringen.[465] Het verkrijgen van controle-informatie op een niet-tendentieuze wijze kan het verkrijgen van informatie uit meerdere bronnen binnen en buiten de entiteit inhouden. De accountant hoeft echter geen uitputtende zoekopdracht uit te voeren om alle mogelijke bronnen van controle-informatie te achterhalen.
A83
Standaard 330 vereist dat de accountant meer overtuigende controle-informatie verkrijgt naarmate de inschatting van de accountant van het risico hoger is.[466] Daarom kan de overweging van de aard of hoeveelheid van de controle-informatie belangrijker zijn wanneer inherente risico's met betrekking tot een schatting worden ingeschat aan de bovenkant van het spectrum van inherent risico.

Schaalbaarheid
A84
De aard, timing en omvang van de verdere controlewerkzaamheden van de accountant worden beïnvloed door, bijvoorbeeld:
- de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang die van invloed zijn op het overtuigende karakter van de benodigde controle-informatie en die van invloed zijn op de benadering die de accountant selecteert om een schatting te controleren. Bijvoorbeeld, de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang met betrekking tot de beweringen inzake het bestaan of de waardering kunnen lager zijn voor een eenvoudige opbouw voor bonussen die kort na het einde van de verslagperiode aan werknemers worden uitbetaald. In deze situatie kan het praktischer zijn voor de accountant om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen door gebeurtenissen die plaatsvinden tot de datum van de controleverklaring te evalueren, in plaats van via andere toetsingsbenaderingen;
- de redenen voor de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang.

Wanneer de accountant voornemens is te steunen op de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen
(Zie Par. 19)
A85
Het toetsen van de effectieve werking van interne beheersings-maatregelen kan geschikt zijn wanneer inherent risico wordt beoordeeld als hoger in het spectrum van inherent risico, inclusief significante

[465] Standaard 500, paragraaf A1.
[466] Standaard 330, paragraaf 7(b), A19.

risico's. Dit kan het geval zijn wanneer de schatting onderhevig is aan of wordt beïnvloed door een hoge mate van complexiteit. Wanneer de schatting wordt beïnvloed door een hoge mate van subjectiviteit en daarom een aanzienlijke oordeelsvorming door het management vereist, kunnen inherente beperkingen in de effectiviteit van de opzet van interne beheersingsmaatregelen ertoe leiden dat de accountant zich meer gaat richten op gegevensgerichte werkzaamheden dan op het toetsen van de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen.

A86

Bij het bepalen van de aard, timing en omvang van het toetsen van de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot schattingen, kan de accountant rekening houden met factoren zoals:

- de aard, frequentie en hoeveelheid van transacties;
- de effectiviteit van de opzet van de interne beheersingsmaatregelen, inclusief of de interne beheersingsmaatregelen op passende wijze zijn opgezet om in te spelen op het ingeschatte inherente risico en de robuustheid van governance;
- het belang van specifieke interne beheersingsmaatregelen voor de algehele beheersingsdoelstellingen en processen die bij de entiteit aanwezig zijn, inclusief de geavanceerdheid van het informatiesysteem ter ondersteuning van transacties;
- het monitoren van interne beheersingsmaatregelen en geconstateerde tekortkomingen in de interne beheersing;
- de aard van de risico's waarop de interne beheersingsmaatregelen worden verondersteld in te spelen, bijvoorbeeld interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot met oordeelsvorming, vergeleken met interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot ondersteunende gegevens;
- de competentie van degenen die betrokken zijn bij de interne beheersingsactiviteiten;
- de frequentie van uitvoering van de interne beheersingsactiviteiten; en
- het bewijs van uitvoering van interne beheersingsactiviteiten.

Gegevensgerichte werkzaamheden alleen kunnen geen voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen

A87

In sommige sectoren, zoals de financiële dienstverlening, maakt het management uitgebreid gebruik van IT voor de bedrijfsactiviteiten. Het is daarom waarschijnlijker dat er risico's verbonden zijn aan bepaalde schattingen waarvoor gegevensgerichte werkzaamheden alleen niet voldoende en geschikte controle-informatie kunnen verschaffen.

A88

Er kunnen omstandigheden zijn waarin er risico's zijn waarvoor gegevensgerichte werkzaamheden alleen niet voldoende en geschikte controle-informatie op het niveau van beweringen kunnen verschaffen. Deze kunnen bestaan uit de volgende:

- wanneer interne beheersingsmaatregelen nodig zijn om risico's te beperken met betrekking tot het initiëren, vastleggen, verwerken of rapporteren van informatie die is verkregen buiten het grootboek en de sub-grootboeken;
- informatie die één of meer beweringen ondersteunt, wordt elektronisch geïnitieerd, vastgelegd, verwerkt of gerapporteerd. Dit is waarschijnlijk het geval wanneer er een groot aantal transacties of gegevens is of als er een complex model wordt gebruikt, waarbij een uitgebreid gebruik van informatietechnologie nodig is om te zorgen voor de nauwkeurigheid en volledigheid van de informatie. Een complexe verwachte voorziening voor kredietverliezen kan vereist zijn voor een financiële instelling of een nutsbedrijf. In het geval van een nutsbedrijf kunnen bijvoorbeeld de gegevens die worden gebruikt bij de ontwikkeling van de verwachte voorziening voor kredietverliezen vele kleine saldi omvatten die het resultaat zijn van een groot aantal transacties. In deze omstandigheden kan de accountant concluderen dat er niet voldoende en geschikte controle-informatie kan worden verkregen zonder het toetsen van interne beheersingsmaatregelen rondom het model dat is gebruikt om de verwachte voorziening voor kredietverliezen te ontwikkelen.

In dergelijke gevallen kan de toereikendheid en geschiktheid van de controle-informatie afhangen van de effectiviteit van de interne beheersingsmaat-regelen met betrekking tot de nauwkeurigheid en volledigheid van de informatie.

A89

Als onderdeel van de controle van de financiële overzichten voor bepaalde entiteiten (zoals een bank of een verzekeraar), kan van de accountant ook door wet of regelgeving vereist worden om aanvullende werkzaamheden uit te voeren met betrekking tot, of om een assurance-conclusie te verstrekken over, de interne beheersing. In deze en andere soortgelijke omstandigheden kan de accountant in staat zijn om informatie te gebruiken die is verkregen bij het uitvoeren van dergelijke werkzaamheden als controle-informatie, op voorwaarde dat wordt vastgesteld of zich latere wijzigingen hebben voorgedaan die van invloed kunnen zijn op de relevantie ervan voor de controle.

Significante risico's

(Zie Par. 20)

A90

Wanneer de verdere controlewerkzaamheden van de accountant om in te spelen op een significant risico alleen bestaan uit gegevensgerichte werkzaamheden, vereist Standaard 330[467] dat die werkzaamheden detailcontroles omvatten. Dergelijke detailcontroles kunnen worden opgezet en uitgevoerd onder elk van de benaderingen beschreven in paragraaf 18 van deze Standaard op basis van de professionele oordeelsvorming van de accountant in de omstandigheden. Voorbeelden van detailcontroles voor significante risico's met betrekking tot schattingen omvatten:

- onderzoek, bijvoorbeeld, onderzoeken van contracten om voorwaarden of veronderstellingen te bevestigen;
- herberekening, bijvoorbeeld, het verifiëren van de mathematische nauwkeurigheid van een model;
- afstemmen van veronderstellingen die worden gebruikt om documentatie te ondersteunen, zoals gepubliceerde informatie van derden.

Verkrijgen van controle-informatie van gebeurtenissen die plaatsvinden tot de datum van de controleverklaring
(Zie Par. 21)
A91
In sommige omstandigheden kan het verkrijgen van controle-informatie van gebeurtenissen die plaatsvinden tot de datum van de controleverklaring, voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen om in te spelen op de risico's op een afwijking van materieel belang. Zo kan de verkoop van de volledige voorraad van een beëindigd product kort na het einde van de verslagperiode voldoende en geschikte controle-informatie opleveren met betrekking tot de schatting van de opbrengstwaarde aan het einde van de verslagperiode. In andere gevallen kan het nodig zijn om deze toetsingsbenadering te gebruiken in verband met een andere benadering in paragraaf 18.
A92
Voor sommige schattingen is het onwaarschijnlijk dat gebeurtenissen die plaatsvinden tot aan de datum van de controleverklaring voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen met betrekking tot de schatting. De omstandigheden of gebeurtenissen met betrekking tot sommige schattingen ontwikkelen zich bijvoorbeeld pas over een langere verslagperiode. Vanwege de waarderingsdoelstelling van schattingen van de reële waarde, is het ook mogelijk dat informatie na afloop van de verslagperiode de op de balansdatum bestaande gebeurtenissen of omstandigheden niet weerspiegelt en daarom mogelijk niet relevant is voor de waardering van de schatting van de reële waarde.
A93
Zelfs als de accountant besluit om deze toetsingsbenadering niet uit te voeren met betrekking tot specifieke schattingen, is het vereist dat de accountant voldoet aan Standaard 560. Standaard 560 vereist dat de accountant controlewerkzaamheden uitvoert om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen dat alle gebeurtenissen die plaatsvinden tussen de datum van de financiële overzichten en de datum van de controleverklaring die aanpassing of toelichting in de financiële overzichten vereisen,[468] zijn geïdentificeerd en op passende wijze weergegeven in de financiële overzichten.[469] Omdat de waardering van vele schattingen, anders dan schattingen van de reële waarde, gewoonlijk afhangt van de uitkomst van toekomstige omstandigheden, transacties of gebeurtenissen, zijn de werkzaamheden van de accountant onder Standaard 560 bijzonder relevant.

Toetsen van de wijze waarop het management de schatting heeft gemaakt
(Zie Par. 22)
A94
Toetsen van de wijze waarop het management de schatting heeft gemaakt, kan een geschikte benadering zijn wanneer, bijvoorbeeld:

- de beoordeling van de accountant van vergelijkbare schattingen die zijn gemaakt in de financiële overzichten van de vorige verslagperiode, erop wijst dat het proces van het management in de huidige periode geschikt is;
- de schatting is gebaseerd op een grote populatie van elementen van vergelijkbare aard die afzonderlijk niet significant zijn;
- het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving specificeert hoe het management naar verwachting de schatting zal maken. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn voor een voorziening voor verwachte kredietverliezen;
- de schatting is afgeleid van de routinematige verwerking van gegevens.

Het toetsen van de wijze waarop het management de schatting heeft gemaakt, kan ook een geschikte benadering zijn wanneer geen van de andere toetsingsbenaderingen praktisch uitvoerbaar is of een geschikte aanpak is in combinatie met een van de andere toetsingsbenaderingen.

[467] Standaard 330, paragraaf 21.
[468] Standaard 560, paragraaf 6.
[469] Standaard 560, paragraaf 8.

Veranderingen in methoden, significante veronderstellingen en de gegevens van voorgaande verslagperioden
(Zie Par. 23(a), 24(a), 25(a))
A95
Het is mogelijk dat een wijziging van voorgaande verslagperioden in een methode, significante veronderstelling, of de gegevens niet gebaseerd zijn op nieuwe omstandigheden of nieuwe informatie, of dat significante veronderstellingen niet consistent zijn met elkaar en met die welke gebruikt worden in andere schattingen, of met gerelateerde veronderstellingen gebruikt in andere onderdelen van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit In dat geval moet de accountant mogelijk verdere besprekingen voeren met het management over de omstandigheden en, door dit te doen, het management kritisch bevragen over de geschiktheid van de gehanteerde veronderstellingen.

Indicaties voor tendentie bij het management
(Zie Par. 23(b), 24(b), 25(b))
A96
Wanneer de accountant indicaties voor mogelijke tendentie bij het management identificeert, kan het nodig zijn dat de accountant een verdere discussie met het management nodig heeft en moet hij mogelijk opnieuw overwegen of voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen dat de gebruikte methode, veronderstellingen en gebruikte gegevens onder de gegeven omstandigheden geschikt en ondersteunend waren. Een voorbeeld van een indicator van tendentie bij het management voor een bepaalde schatting kan zijn wanneer het management een geschikt interval heeft ontwikkeld voor verschillende veronderstellingen, en dat elke gebruikte veronderstelling afkomstig was van het einde van het interval dat resulteerde in het gunstigste waarderingsresultaat.

Methoden

De keuze van de methode
(Zie Par. 23(a))
A97
Relevante overwegingen voor de accountant met betrekking tot de geschiktheid van de in de context van het toepasselijke stelsel voor financiële verslaggeving geselecteerde methode en, indien van toepassing, de geschiktheid van wijzigingen ten opzichte van de voorgaande verslagperiode kunnen omvatten:
- of de beweegredenen van het management voor de gekozen methode geschikt zijn;
- of de methode passend is in de gegeven omstandigheden gegeven de aard van de schatting, de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, andere beschikbare waarderingsconcepten of -technieken, wettelijke vereisten, en de bedrijfstak, de sector en de omgeving waarin de entiteit opereert;
- wanneer het management heeft vastgesteld dat verschillende methoden resulteren in een interval van significant verschillende schattingen, hoe het management de redenen voor deze verschillen heeft onderzocht; en
- of de verandering is gebaseerd op nieuwe omstandigheden of nieuwe informatie. Wanneer dit niet het geval is, is de wijziging mogelijk niet redelijk of in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Arbitraire wijzigingen resulteren in inconsistente financiële overzichten gedurende de tijd en kunnen aanleiding geven tot afwijkingen in de financiële overzichten of een indicator zijn van mogelijke tendentie bij het management. (Zie ook Par. A133, A134, A135, A136)

Deze aangelegenheden zijn belangrijk wanneer het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving de waarderingsmethode niet voorschrijft of meerdere methoden toestaat.

Complexe modellering
(Zie Par. 23(d))
A98
Een model en de bijbehorende methode is waarschijnlijk complexer als:
- het begrijpen en toepassen van de methode, inclusief de opzet van het model en het selecteren en gebruiken van geschikte gegevens en veronderstellingen, specialistische vaardigheden of kennis vereist;
- het moeilijk is om gegevens te verkrijgen die nodig zijn voor gebruik in het model, omdat er beperkingen zijn met betrekking tot de beschikbaarheid of waarneembaarheid van of toegang tot gegevens; of
- het moeilijk is om de integriteit (bijv. nauwkeurigheid, consistentie of volledigheid) van de gegevens en veronderstellingen bij het gebruik van het model te handhaven vanwege meerdere waarderingskenmerken, meerdere onderlinge relaties, of meerdere herhalingen van de berekening.

A99

Aangelegenheden die de accountant in overweging kan nemen wanneer het management een complex model gebruikt zijn bijvoorbeeld:

- of het model is gevalideerd vóór gebruik of wanneer het model is gewijzigd, met periodieke beoordelingen om ervoor te zorgen dat het nog steeds geschikt is voor het beoogde gebruik. Het validatieproces van de entiteit kan een evaluatie omvatten van:
  - de theoretische deugdelijkheid van het model;
  - de mathematische integriteit van het model;
  - de nauwkeurigheid en volledigheid van de gegevens en veronderstellingen van het model; en
  - de *output* van het model in vergelijking met daadwerkelijke transacties.
- er passende beleidslijnen en procedures voor het beheer van wijzigingen bestaan;
- het management gebruik maakt van de juiste vaardigheden en kennis bij het gebruik van het model.

Deze overwegingen kunnen ook nuttig zijn voor een methode zonder complexe modellering.

A100

Het management kan aanpassingen maken aan de *output* van het model om te voldoen aan de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. In sommige sectoren worden deze aanpassingen aangeduid als *overlays*. In het geval van schattingen van de reële waarde, kan het relevant zijn na te gaan of aanpassingen aan de *output* van het model, indien van toepassing, de veronderstellingen weerspiegelen die marktpartijen zouden gebruiken in vergelijkbare omstandigheden.

Handhaven van de integriteit van significante veronderstellingen en de gegevens die bij de toepassing van de methode zijn gebruikt

(Zie Par. 23(e))

A101

Handhaven van de integriteit van significante veronderstellingen en de gegevens bij de toepassing van de methode heeft betrekking op het handhaven van de nauwkeurigheid en volledigheid van de gegevens en veronderstellingen in alle stadia van informatieverwerking. Het niet handhaven van deze integriteit kan leiden tot aantasting van de gegevens en veronderstellingen en kan aanleiding geven tot afwijkingen. In dit verband kunnen relevante overwegingen voor de accountant omvatten of de gegevens en veronderstellingen onderhevig zijn aan alle wijzigingen die door het management zijn bedoeld en niet onderhevig zijn aan onbedoelde wijzigingen tijdens activiteiten zoals invoer, opslag, opvraging, verzending of verwerking.

Significante veronderstellingen

(Zie Par. 24)

A102

Relevante overwegingen voor de accountant met betrekking tot de geschiktheid van de significante veronderstellingen in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en, indien van toepassing, de geschiktheid van wijzigingen ten opzichte van de voorgaande verslagperiode kunnen omvatten:

- de beweegredenen van het management voor de keuze van de veronderstelling;
- of de veronderstelling passend is in de gegeven omstandigheden gezien de aard van de schatting, de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, en de bedrijfstak, de sector en de omgeving waarin de entiteit opereert; en
- of een verandering van voorgaande verslagperioden bij het selecteren van een veronderstelling gebaseerd is op nieuwe omstandigheden of nieuwe informatie. Wanneer dit niet het geval is, is de wijziging mogelijk niet redelijk en evenmin in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Arbitraire schattingswijzigingen kunnen aanleiding geven tot afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten of een indicator zijn voor mogelijke tendentie bij het management (Zie Par. A133, A134, A135, A136).

A103

Het management kan alternatieve veronderstellingen of uitkomsten van schattingen evalueren, die kunnen worden bereikt via een aantal benaderingen afhankelijk van de omstandigheden. Een mogelijke benadering is een gevoeligheidsanalyse. Dit kan inhouden dat wordt bepaald hoe het bedrag van een schatting varieert met verschillende veronderstellingen. Zelfs voor schattingen die tegen reële waarde worden gewaardeerd, kan er sprake zijn van variatie omdat verschillende marktpartijen verschillende veronderstellingen zullen gebruiken. Een gevoeligheidsanalyse kan leiden tot de ontwikkeling van een aantal uitkomstscenario's, soms gekenmerkt als een interval van uitkomsten door het management, en inclusief 'pessimistische' en 'optimistische' scenario's.

A104

Door de kennis die is opgedaan bij het uitvoeren van de controle, kan de accountant zich bewust worden van of mogelijk inzicht hebben verworven in veronderstellingen die worden gebruikt in andere onderdelen van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit. Dergelijke aangelegenheden kunnen bijvoorbeeld zakelijke vooruitzichten, veronderstellingen in strategiedocumenten en toekomstige kasstromen omvatten. Ook als de opdrachtpartner andere opdrachten voor de entiteit heeft uitgevoerd, vereist

Standaard 315[470] dat de opdrachtpartner overweegt of informatie die is verkregen uit die andere opdrachten relevant is voor het identificeren van de risico's op een afwijking van materieel belang. Deze informatie kan ook nuttig zijn om in overweging te nemen bij het behandelen of significante veronderstellingen consistent zijn met elkaar en met die welke gebruikt worden in andere schattingen.

A105

De geschiktheid van de significante veronderstellingen in de context van de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving kan afhangen van de intentie en de mogelijkheid van het management om bepaalde handelingen uit te voeren. Het management documenteert vaak plannen en intenties die relevant zijn voor specifieke activa of verplichtingen en het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving kan van het management vereisen dat dit gebeurt. De aard en omvang van de controle-informatie die moet worden verkregen over de intentie en mogelijkheid van het management is een kwestie van professionele oordeels-vorming. Indien van toepassing kunnen de controlewerkzaamheden van de accountant de volgende omvatten:

- beoordeling van de geschiedenis van het management met betrekking tot het uitvoeren van de uitgesproken intenties;
- inspectie van geschreven plannen en andere documentatie, inclusief, indien van toepassing, formeel goedgekeurde budgetten, autorisaties of notulen;
- verzoeken om inlichtingen bij het management over de redenen om een bepaalde handeling uit te voeren;
- beoordeling van gebeurtenissen die plaatsvinden na de datum van de financiële overzichten en tot de datum van de controleverklaring;
- evaluatie van de mogelijkheid van de entiteit om een bepaalde handeling uit te voeren, gezien de economische omstandigheden van de entiteit, inclusief de implicaties van de bestaande verbintenissen en beperkingen uit hoofde van wet- of regelgeving of contractuele beperkingen die de haalbaarheid van de acties van het management zouden kunnen beïnvloeden;
- overwegen of het management heeft voldaan aan de eventuele toepasselijke documentatievereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Het is echter mogelijk dat bepaalde financiële verslaggevingsstelsels niet toestaan dat bij het maken van schattingen rekening wordt gehouden met de intenties of plannen van het management. Dit is vaak het geval bij schattingen van de reële waarde omdat de waarderingsdoelstelling vereist dat veronderstellingen de door marktpartijen gehanteerde veronderstellingen weerspiegelen.

Gegevens

(Zie Par. 25(a))

A106

Relevante overwegingen voor de accountant met betrekking tot de geschiktheid van de gegevens die zijn geselecteerd voor gebruik in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en, indien van toepassing, de geschiktheid van de wijzigingen ten opzichte van de voorgaande verslagperiode kunnen omvatten:

- de beweegredenen van het management voor de keuze van de gegevens;
- of de gegevens geschikt zijn in de gegeven omstandigheden gezien de aard van de schatting, de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, en de bedrijfstak, de sector en de omgeving waarin de entiteit opereert; en
- of de verandering ten opzichte van voorgaande verslagperioden in de bronnen of geselecteerde gegevenselementen of geselecteerde gegevens is gebaseerd op nieuwe omstandigheden of nieuwe informatie. Wanneer dat niet het geval is, is het onwaarschijnlijk dat dit redelijk dan wel in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving is. Arbitraire schattingswijzigingen resulteren in niet consistente financiële overzichten in de tijd en kunnen aanleiding geven tot afwijkingen in de financiële overzichten of een indicator zijn van mogelijke tendentie bij het management (Zie Par. A133, A134, A135, A136).

Relevantie en betrouwbaarheid van de gegevens

(Zie Par. 25(c))

A107

Bij het gebruik van door de entiteit geproduceerde informatie, vereist Standaard 500 van de accountant dat hij evalueert of de informatie voldoende betrouwbaar is voor de doeleinden van de accountant. Dit omvat, indien nodig in de omstandigheden, het verkrijgen van controle-informatie over de nauwkeurigheid en volledigheid van de informatie en het evalueren of de informatie voldoende nauwkeurig en gedetailleerd is voor de doeleinden van de accountant.[471]

Complexe wettelijke of contractuele voorwaarden

(Zie Par. 25(d))

[470] Standaard 315, paragraaf 8.
[471] Standaard 500, paragraaf 9.

A108
Werkzaamheden die de accountant kan overwegen wanneer de schatting gebaseerd is op complexe wettelijke of contractuele voorwaarden, zijn onder meer:
- nagaan of specialistische vaardigheden of kennis nodig zijn om het contract te begrijpen of te interpreteren;
- verzoeken om inlichtingen van de juridisch adviseur van de entiteit met betrekking tot de wettelijke of contractuele voorwaarden; en
- inspectie van de onderliggende contracten:
  - evalueren van het onderliggende zakelijke doel voor de transactie of overeenkomst; en
  - overwegen of de voorwaarden van de contracten consistent zijn met de uitleg van het management.

De keuze van een puntschatting van het management en toelichtingen daarop over schattingsonzekerheid

Stappen van het management om schattingsonzekerheid te begrijpen en te behandelen
(Zie Par. 26(a))
A109
Relevante overwegingen met betrekking tot de vraag of het management passende stappen heeft ondernomen om de schattingsonzekerheid te begrijpen en te behandelen, kunnen omvatten of het management:
a. de schattingsonzekerheid heeft begrepen door het identificeren van de bronnen en het inschatten van de mate van inherente variabiliteit in de waarderingsresultaten en het resulterende interval van redelijkerwijs mogelijke waarderingsresultaten;
b. de mate heeft geïdentificeerd waarin, in het waarderingsproces, de complexiteit of subjectiviteit het risico op een afwijking van materieel belang beïnvloedt, en de resulterende mogelijkheid voor afwijkingen behandeld heeft door toepassing van:
   1. passende vaardigheden en kennis bij het maken van schattingen; en
   2. professionele oordeelsvorming, onder meer door vatbaarheid voor tendentie bij het management te identificeren en te behandelen; en
c. schattingsonzekerheid heeft behandeld door het op passende wijze selecteren van de puntschatting van het management en toelichtingen daarop die de schattingsonzekerheid beschrijven.

De keuze van de puntschatting van het management en toelichtingen daarop van schattingsonzekerheid
(Zie Par. 26(b))
A110
Aangelegenheden die relevant kunnen zijn met betrekking tot de keuze van de puntschatting van het management en de ontwikkeling van toelichtingen daarop met betrekking tot schattingsonzekerheid, omvatten onder meer de vraag of:
- de gebruikte methoden en gegevens op passende wijze geselecteerd zijn, inclusief wanneer alternatieve methoden voor het maken van de schatting en alternatieve gegevensbronnen beschikbaar waren;
- gebruikte waarderingskenmerken passend en volledig zijn;
- de gebruikte veronderstellingen geselecteerd zijn uit een interval van redelijkerwijs mogelijke bedragen en ondersteund zijn door relevante gegevens die relevant en betrouwbaar zijn;
- de gebruikte gegevens passend zijn, relevant en betrouwbaar en de integriteit van die gegevens gehandhaafd is;
- de berekeningen toegepast zijn in overeenstemming met de methode en mathematisch nauwkeurig zijn;
- de puntschatting van het management op passende wijze gekozen is uit de redelijkerwijs mogelijke waarderingsresultaten;
- toelichtingen daarop het bedrag passend beschrijven als een schatting en de aard en beperkingen van het schattingsproces uitleggen, inclusief de variabiliteit van de redelijkerwijs mogelijke waarderingsresultaten.

A111
Relevante overwegingen voor de accountant met betrekking tot de geschiktheid van de puntschatting van het management kunnen zijn:
- wanneer de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving de puntschatting voorschrijven die moet worden gebruikt na overweging van de alternatieve uitkomsten en veronderstellingen, of een specifieke meetmethode voorschrijft, of het management voldaan heeft aan de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- wanneer het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving niet heeft gespecificeerd hoe een bedrag moet worden geselecteerd uit redelijkerwijs mogelijke waarderingsresultaten, of het management oordeelsvorming heeft toegepast, rekening houdend met de vereisten van het

van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

A112

Relevante overwegingen voor de accountant met betrekking tot de toelichtingen van het management over schattingsonzekerheid omvatten de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, waarvoor mogelijk toelichtingen vereist zijn:

- die het bedrag als een schatting beschrijven en de aard en beperkingen van het proces om de schatting te maken uitleggen, met inbegrip van de variabiliteit in redelijkerwijs mogelijke waarderingsresultaten. Het stelsel kan ook aanvullende toelichtingen vereisen om aan een toelichtingsdoelstelling te voldoen;[472]
- over significante grondslagen voor financiële verslaggeving met betrekking tot schattingen. Afhankelijk van de omstandigheden kunnen relevante grondslagen voor financiële verslaggeving aangelegenheden omvatten zoals de specifieke principes, grondslagen, conventies, regels en praktijken die worden toegepast bij het opstellen en presenteren van schattingen in de financiële overzichten;
- over significante of kritische oordeelsvormingen (bijvoorbeeld beslissingen die het meest significante effect hebben gehad op de bedragen die in de financiële overzichten zijn opgenomen), evenals significante toekomstgerichte veronderstellingen of andere bronnen van schattingsonzekerheid.

In bepaalde omstandigheden kunnen aanvullende toelichtingen nodig zijn die verder gaan dan expliciet vereist door het stelsel inzake financiële verslaggeving om een getrouwe weergave te vormen, of in het geval van een compliance-stelsel, dat de financiële overzichten niet misleidend zijn.

A113

Hoe groter de mate waarin een schatting onderhevig is aan schattingsonzekerheid, des te groter de kans dat de risico's op een afwijking van materieel belang hoger worden ingeschat en daarom hoe overtuigender de controle-informatie moet zijn om, overeenkomstig paragraaf 35, te bepalen of de puntschatting van het management en toelichtingen daarop met betrekking tot schattingsonzekerheid redelijk zijn in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, of dat zij een afwijking bevatten.

A114

Als de overweging door de accountant van schattingsonzekerheid die samenhangt met een schatting, en de bijbehorende toelichting, een aangelegenheid is die significante aandacht van de accountant vereist, dan kan dit een kernpunt van de controle zijn.[473]

Wanneer het management geen passende stappen heeft ondernomen om de schattingsonzekerheid te begrijpen en te behandelen

(Zie Par. 27)

A115

Wanneer de accountant vaststelt dat het management geen passende stappen heeft ondernomen om de schattingsonzekerheid te begrijpen en te behandelen, kan de accountant het management verzoeken om aanvullende werkzaamheden uit te voeren om schattingsonzekerheid te begrijpen. Die werkzaamheden kunnen bijvoorbeeld bestaan uit het overwegen van alternatieve veronderstellingen of het uitvoeren van een gevoeligheidsanalyse.

A116

Bij de beoordeling of het praktisch uitvoerbaar is om een puntschatting of interval te ontwikkelen, kan het nodig zijn dat de accountant rekening houdt met de vraag of de accountant dit zou kunnen doen zonder de onafhankelijkheidsvereisten in gevaar te brengen. Dit kan relevante ethische vereisten omvatten die betrekking hebben op het behandelen van verboden op het nemen van managementverantwoordelijkheden.

A117

Indien de accountant na overweging van de reactie van het management vaststelt dat het niet praktisch uitvoerbaar is om een puntschatting of interval van de accountant te ontwikkelen, wordt van de accountant vereist de implicaties voor de controle of het oordeel van de accountant over de financiële overzichten te evalueren in overeenstemming met paragraaf 34.

Als accountant zelf een puntschatting ontwikkelen of gebruikmaken van een eigen interval

(Zie Par. 28 – 29)

A118

Het ontwikkelen van een schatting van de accountant of een interval om de puntschatting van het management en toelichtingen daarop over schattingsonzekerheid te evalueren, kan een geschikte benadering zijn wanneer, bijvoorbeeld:

- de beoordeling van de accountant van vergelijkbare schattingen die zijn gemaakt in de financiële overzichten van de vorige verslagperiode, suggereert dat het proces van het management in de

[472] IFRS 13, *Waardering tegen reële waarde*, paragraaf 92.
[473] Standaard 701, *Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*

huidige periode naar verwachting niet effectief zal zijn;
- de interne beheersingsmaatregelen binnen en buiten het proces van het management voor het maken van schattingen niet goed zijn opgezet of niet naar behoren zijn geïmplementeerd;
- gebeurtenissen of transacties tussen het einde van de verslagperiode en de datum van de controleverklaring niet naar behoren in aanmerking zijn genomen, wanneer het passend is voor het management om dit te doen, en dergelijke gebeurtenissen of transacties in tegenspraak lijken te zijn met de puntschatting van het management;
- er geschikte alternatieve veronderstellingen zijn of bronnen van relevante gegevens die kunnen worden gebruikt bij het ontwikkelen van een puntschatting van de accountant of een interval;
- het management geen passende stappen heeft ondernomen om de schattingsonzekerheid te begrijpen of te behandelen. (Zie Par. 27)

A119
Het besluit om een puntschatting of interval te ontwikkelen, kan ook worden beïnvloed door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, dat de puntschatting kan voorschrijven die moet worden gebruikt na overweging van de alternatieve uitkomsten en veronderstellingen, of dat een specifieke waarderingsmethode voorschrijft (bijvoorbeeld het gebruik van een verdisconteerde kansgewogen verwachte waarde, of de meest waarschijnlijke uitkomst).

A120
De beslissing van de accountant over het al dan niet ontwikkelen van een puntschatting in plaats van een interval kan afhankelijk zijn van de aard van de schatting en de oordeelsvorming van de accountant in de omstandigheden. De aard van de schatting kan bijvoorbeeld zodanig zijn dat er naar verwachting minder variabiliteit is in de redelijk mogelijke uitkomsten. Onder deze omstandigheden kan het ontwikkelen van een puntschatting een effectieve benadering zijn, vooral wanneer deze met een hogere mate van nauwkeurigheid kan worden ontwikkeld.

A121
De accountant kan op een aantal manieren een puntschatting of een interval ontwikkelen, bijvoorbeeld door:
- een ander model te gebruiken dan het model dat door het management wordt gebruikt, bijvoorbeeld een model dat commercieel verkrijgbaar is voor gebruik in een bepaalde sector of bedrijfstak, of een door eigen-domsrechtelijk beschermd model of door een accountant ontwikkeld model;
- het model van het management te gebruiken, maar alternatieve veronderstellingen of gegevensbronnen te ontwikkelen dan die welke gebruikt worden door het management;
- de eigen methode van de accountant te gebruiken, maar alternatieve veronderstellingen te ontwikkelen dan welke gebruikt worden door het management;
- een persoon met gespecialiseerde expertise in dienst te nemen of in te schakelen om een model te ontwikkelen of uit te voeren, of om relevante veronderstellingen te verschaffen;
- overweging van andere vergelijkbare voorwaarden, transacties of gebeurtenissen, of, in voorkomend geval, markten voor vergelijkbare activa of verplichtingen.

A122
De accountant kan ook een puntschatting of interval ontwikkelen voor slechts een deel van de schatting (bijvoorbeeld voor een bepaalde veronderstelling, of wanneer slechts een bepaald deel van de schatting aanleiding geeft tot het risico op een afwijking van materieel belang).

A123
Wanneer de accountant eigen methoden, veronderstellingen of gegevens gebruikt om een puntschatting of interval te ontwikkelen, kan de accountant informatie verkrijgen over de geschiktheid van de methoden, veronderstellingen of gegevens van het management. Als de accountant bijvoorbeeld de eigen veronderstellingen van de accountant gebruikt bij het ontwikkelen van een interval om de redelijkheid van de puntschatting van het management te evalueren, kan de accountant ook een visie ontwikkelen over de vraag of de oordeelsvormingen van het management bij het selecteren van de significante veronderstellingen die bij het maken van de schatting zijn gebruikt, aanleiding geven tot indicaties voor mogelijke tendentie bij het management.

A124
Het vereiste in paragraaf 29 (a) dat de accountant bepaalt dat het interval alleen bedragen omvat die worden ondersteund door voldoende en geschikte controle-informatie, betekent niet dat van de accountant wordt verwacht dat hij controle-informatie verkrijgt ter ondersteuning van elke mogelijke uitkomst binnen het interval afzonderlijk. Integendeel, de accountant zal waarschijnlijk informatie verkrijgen om te bepalen dat de punten aan beide uiteinden van het interval redelijk zijn in de omstandigheden, waardoor wordt ondersteund dat de bedragen die tussen deze twee punten vallen ook redelijk zijn.

A125
De omvang van het interval van de accountant kan een veelvoud van materialiteit zijn voor de financiële overzichten als geheel, met name wanneer de materialiteit is gebaseerd op bedrijfsresultaten (bijvoorbeeld winst vóór belastingen) en deze maatstaf relatief klein is ten opzichte van activa of een andere balans maatstaf. Deze situatie doet zich eerder voor in omstandigheden waarin de schattingsonzekerheid verbonden aan de schatting zelf een veelvoud van materialiteit is, wat vaker voorkomt bij bepaalde soorten schattingen of in bepaalde sectoren, zoals verzekeringen of banken,

waar een hoge mate van schattingsonzekerheid meer typerend is en er kunnen specifieke vereisten zijn in dat opzicht in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en controle-informatie verkregen in overeenstemming met de vereisten van deze Standaard, kan de accountant concluderen dat een interval met een veelvoud van materialiteit naar de oordeelsvorming van de accountant passend is in de gegeven omstandigheden. Wanneer dit het geval is, wordt de evaluatie door de accountant van de redelijkheid van de toelichtingen over schattingsonzekerheid steeds belangrijker, vooral of dergelijke toelichtingen op passende wijze de hoge mate van schattingsonzekerheid en het interval van mogelijke uitkomsten weergeven. De paragrafen A139–A144 bevatten aanvullende overwegingen die in deze omstandigheden van belang kunnen zijn.

Andere overwegingen met betrekking tot controle-informatie
(Zie Par. 30)
A126
Informatie die zal worden gebruikt als controle-informatie, met betrekking tot risico's op een afwijking van materieel belang gerelateerd aan schattingen, is mogelijk door de entiteit geproduceerd, opgesteld met gebruikmaking van het werk van een deskundige ingeschakeld door het management, of verstrekt door een externe informatiebron.

Externe informatiebronnen
A127
Zoals uitgelegd in Standaard 500,[474] wordt de betrouwbaarheid van informatie uit een externe informatiebron beïnvloed door de bron, de aard en de omstandigheden waaronder deze is verkregen. Bijgevolg kunnen de aard en omvang van de verdere controlewerkzaamheden van de accountant om de betrouwbaarheid van de gebruikte informatie voor het maken van een schatting te overwegen, variëren afhankelijk van de aard van deze factoren. Bijvoorbeeld:
- wanneer markt- of branchegegevens, prijzen of prijsgerelateerde gegevens worden verkregen uit één externe informatiebron, gespecialiseerd in dergelijke informatie, kan de accountant een prijs zoeken bij een alternatieve, onafhankelijke bron waarmee kan worden vergeleken;
- wanneer markt- of branchegegevens, prijzen of prijsgerelateerde gegevens afkomstig zijn van meerdere onafhankelijke externe informatiebronnen en duiden op consensus over die bronnen, hoeft de accountant mogelijk minder informatie te verkrijgen over de betrouwbaarheid van de gegevens van een individuele bron;
- wanneer informatie verkregen uit meerdere informatiebronnen wijst op uiteenlopende marktvisies, kan de accountant proberen de redenen voor de verscheidenheid in visies te begrijpen. De verscheidenheid kan het gevolg zijn van het gebruik van verschillende methoden, veronderstellingen of gegevens. Een bron kan bijvoorbeeld huidige prijzen gebruiken en een andere bron toekomstige prijzen. Wanneer de verscheidenheid betrekking heeft op schattingsonzekerheid, is van de accountant op grond van paragraaf 26(b) vereist om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de vraag of, in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, de toelichtingen in de financiële overzichten die de schattingsonzekerheid beschrijven redelijk zijn. In dergelijke gevallen is professionele oordeelsvorming ook belangrijk bij het in overweging nemen van informatie over de methoden, veronderstellingen of toegepaste gegevens;
- wanneer informatie verkregen van een externe informatiebron door die bron is ontwikkeld met behulp van zijn eigen model(len). Paragraaf A34e van Standaard 500 geeft relevante leidraden.

A128
Voor schattingen van de reële waarde kunnen aanvullende overwegingen met betrekking tot de relevantie en betrouwbaarheid van informatie verkregen uit externe informatiebronnen het volgende omvatten:
a. of de reële waarden zijn gebaseerd op transacties van hetzelfde instrument of op actieve marktnoteringen;
b. wanneer de reële waarden zijn gebaseerd op transacties met vergelijkbare activa of passiva, hoe die transacties worden geïdentificeerd en als vergelijkbaar worden beschouwd;
c. wanneer er geen transacties zijn voor het actief of de verplichting of vergelijkbare activa of passiva, hoe de informatie werd ontwikkeld, inclusief of de ontwikkelde en gebruikte *inputs* de veronderstellingen vertegenwoordigen die marktpartijen zouden gebruiken bij het bepalen van de prijs van het actief of de verplichting, indien van toepassing; en
d. wanneer de waardering tegen reële waarde is gebaseerd op een *broker quote*, of de *broker quote*:
   1. van een *market maker* is die transacties uitvoert in hetzelfde type financieel instrument;
   2. bindend of niet-bindend is, met meer nadruk op *quotes* gebaseerd op bindende aanbiedingen; en

[474] Standaard 500, paragraaf A31.

3. de marktomstandigheden weerspiegelt op de datum van de financiële overzichten, indien vereist door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

A129
Wanneer informatie uit een externe informatiebron wordt gebruikt als controle-informatie, kan een relevante overweging voor de accountant zijn of informatie kan worden verkregen of dat de informatie voldoende gedetailleerd is om inzicht te verwerven in de methoden, veronderstellingen en andere gegevens die door de externe informatiebron worden gebruikt. Dit kan in sommige opzichten beperkt zijn en dientengevolge van invloed zijn op de overweging door de accountant van de aard, timing en omvang van de uit te voeren werkzaamheden. *Pricing-services* bieden bijvoorbeeld vaak informatie over hun methoden en veronderstellingen per activa-categorie in plaats van individuele effecten. Effectenmakelaars verstrekken vaak slechts beperkte informatie over hun *inputs* en veronderstellingen bij het geven van indicatieve *quotes* door makelaars voor individuele effecten. Paragraaf A34 van Standaard 500 geeft leidraden met betrekking tot beperkingen die door de externe informatiebron worden gesteld aan het leveren van ondersteunende informatie.

Deskundige ingeschakeld voor het management

A130
Veronderstellingen met betrekking tot schattingen die worden gemaakt of geïdentificeerd door een deskundige ingeschakeld door het management, worden gekwalificeerd als de veronderstellingen van het management wanneer deze door het management worden gebruikt bij het maken van een schatting. Dienovereenkomstig past de accountant de relevante vereisten in deze Standaard toe op deze veronderstellingen.

A131
Als het werk van een door het management ingeschakelde deskundige gepaard gaat met het gebruik van methoden of gegevensbronnen met betrekking tot schattingen, of het ontwikkelen of verstrekken van bevindingen of conclusies met betrekking tot een puntschatting of toelichtingen daarop voor opname in de financiële overzichten, kunnen de vereisten in paragrafen 21 tot en met 29 van deze Standaard de accountant helpen bij het toepassen van paragraaf 8(c) van Standaard 500.

Serviceorganisaties

A132
Standaard 402[475] behandelt het inzicht van de accountant in de door de serviceorganisatie geleverde diensten, inclusief interne beheersing, evenals het inspelen door de accountant op ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang. Wanneer de entiteit de diensten van een serviceorganisatie gebruikt bij het maken van schattingen, kunnen de vereisten en leidraden in Standaard 402 de accountant helpen bij het toepassen van de vereisten van deze Standaard.

Indicaties voor mogelijke tendentie bij het management

(Zie Par. 32)

A133
De tendentie bij het management kan moeilijk te detecteren zijn op rekeningniveau en kan alleen door de accountant worden geïdentificeerd wanneer rekening wordt gehouden met groepen van schattingen, alle schattingen in geaggregeerde vorm of wanneer ze gedurende een aantal verslagperioden worden waargenomen. Als schattingen die zijn opgenomen in de financiële overzichten bijvoorbeeld afzonderlijk als redelijk worden beschouwd, maar de puntschattingen van het management consistent tenderen naar één uiteinde van het interval van redelijke uitkomsten van de accountant die gunstigere uitkomsten voor de financiële rapportage voor het management opleveren, kunnen dergelijke omstandigheden wijzen op mogelijke tendentie bij het management.

A134
Voorbeelden van indicaties voor mogelijke tendentie bij het management met betrekking tot schattingen omvatten:

- wijzigingen in een schatting of de methode om deze te maken, wanneer het management een subjectieve inschatting heeft gemaakt dat zich een verandering in de omstandigheden heeft voorgedaan;
- keuze of ontwikkeling van significante veronderstellingen of de gegevens die een puntschatting opleveren die gunstig is voor de managementdoelstellingen;
- keuze van een puntschatting die een patroon van optimisme of pessimisme kan aangeven.

Wanneer dergelijke indicaties worden geïdentificeerd, kan er een risico op een afwijking van materieel belang zijn, hetzij op het niveau van beweringen of op het niveau van de financiële overzichten. Indicaties voor mogelijke tendentie bij het management zelf vormen geen afwijkingen om conclusies te trekken over de redelijkheid van individuele schattingen. In sommige gevallen kan de controle-informatie echter eerder duiden op een afwijking dan eenvoudigweg een indicator voor tendentie bij het management.

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

A135
Indicaties voor mogelijke tendentie bij het management kunnen van invloed zijn op de conclusie van de accountant of de risico-inschatting van de accountant en de methode waarmee daarop is ingespeeld nog steeds passend zijn. De accountant moet mogelijk ook de implicaties voor andere aspecten van de controle in overweging nemen, inclusief de noodzaak om de geschiktheid van de oordeelsvormingen van het management bij het maken van schattingen verder ter discussie te stellen. Bovendien kunnen indicaties voor mogelijke tendentie bij het management de conclusie van de accountant beïnvloeden of de financiële overzichten als geheel geen afwijkingen van materieel belang bevatten, zoals besproken in Standaard 700.[476]

A136
Bij de toepassing van Standaard 240 wordt vereist dat de accountant bovendien evalueert of de oordeelsvormingen en beslissingen van het management bij het maken van schattingen die zijn opgenomen in de financiële overzichten, wijzen op een mogelijke tendentie die een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude kan weergeven.[477] Frauduleuze financiële rapportage komt vaak tot stand door een opzettelijke afwijking van de schattingen, waaronder mogelijk opzettelijk onderwaarderen of overwaarderen van schattingen. Indicaties voor mogelijke tendentie bij het management die ook een frauderisicofactor kunnen zijn, kunnen ertoe leiden dat de accountant opnieuw inschat of de risico-inschattingen van de accountant, in het bijzonder de inschatting van frauderisico's, en de methode waarmee daarop is ingespeeld nog steeds passend zijn.

Algehele evaluatie op basis van uitgevoerde controlewerkzaamheden
(Zie Par. 33)

A137
Naarmate de accountant geplande controlewerkzaamheden uitvoert, kan de verkregen controle-informatie ertoe leiden dat de accountant de aard, timing of omvang van andere geplande controlewerkzaamheden wijzigt.[478] Met betrekking tot schattingen kan informatie ter kennis van de accountant komen door het uitvoeren van werkzaamheden voor het verkrijgen van controle-informatie die significant verschilt van de informatie waarop de risico-inschatting is gebaseerd. De accountant kan bijvoorbeeld hebben geïdentificeerd dat de enige reden voor een ingeschat risico op een afwijking van materieel belang de subjectiviteit is die betrokken is bij het maken van de schatting. Bij het uitvoeren van werkzaamheden om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang, kan de accountant echter ontdekken dat de schatting moeilijker is dan oorspronkelijk werd overwogen, wat de inschatting van het risico op een afwijking van materieel belang ter discussie kan stellen (bijvoorbeeld het inherente risico moet mogelijk opnieuw worden ingeschat aan de bovenkant van het spectrum van inherent risico als gevolg van het effect van complexiteit) en daarom kan het nodig zijn dat de accountant bijkomende aanvullende controlewerkzaamheden uitvoert om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.[479]

A138
Met betrekking tot schattingen die niet zijn opgenomen, kan een bijzonder aandachtspunt van de door de accountant uitgevoerde evaluatie zijn of de opnamecriteria van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving daadwerkelijk zijn vervuld. Wanneer een schatting niet is opgenomen en de accountant concludeert dat deze verwerking passend is, kunnen sommige stelsels voor financiële verslaggeving toelichting over de omstandigheden in de toelichting bij de financiële overzichten vereisen.

Bepalen of schattingen redelijk zijn of afwijkingen bevatten
(Zie Par. 9 en 35)

A139
Bij het bepalen of, op basis van de uitgevoerde controlewerkzaamheden en de verkregen controle-informatie, de puntschatting van het management en toelichtingen daarop redelijk zijn of dat zij een afwijking bevatten:

- wanneer de controle-informatie een interval ondersteunt, kan de omvang van het interval breed zijn en, in sommige omstandigheden, een veelvoud van materialiteit zijn voor de financiële overzichten als geheel (zie ook paragraaf A125). Hoewel een breed interval in de gegeven omstandigheden passend kan zijn, kan dit erop duiden dat het belangrijk is dat de accountant heroverweegt of voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen over de redelijkheid van de bedragen binnen het interval;
- kan de controle-informatie een puntschatting ondersteunen die verschilt van de puntschatting van het management. In dergelijke omstandigheden vormt het verschil tussen de puntschatting van de accountant en de puntschatting van het management een afwijking;

[476] Standaard 700, paragraaf 11.
[477] Standaard 240, paragraaf 32 (b).
[478] Standaard 330, paragraaf A60.
[479] Zie ook Standaard 315, paragraaf 31.

- kan de controle-informatie een interval ondersteunen die de puntschatting van het management niet omvat. In dergelijke omstandigheden is de afwijking het verschil tussen de puntschatting van het management en het dichtstbijzijnde punt van het interval van de accountant.

A140
Paragrafen A110–A114 bieden leidraden om de accountant te helpen bij het evalueren van de keuze van een puntschatting van het management en toelichtingen daarop die in de financiële overzichten moeten worden opgenomen.

A141
Wanneer de verdere controlewerkzaamheden van de accountant het toetsen van de wijze waarop het management de schatting heeft gemaakt of het ontwikkelen van een puntschatting of interval van de accountant omvatten, wordt van de accountant vereist voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over toelichtingen die schattingsonzekerheid beschrijven in overeenstemming met paragrafen 26(b) en 29(b) en andere toelichtingen in overeenstemming met paragraaf 31. De accountant overweegt vervolgens de verkregen controle-informatie over toelichtingen als onderdeel van de algehele evaluatie, in overeenstemming met paragraaf 35, of de schattingen en toelichtingen daarop redelijk zijn in de context van het van toepassing zijnde stelsel voor financiële verslaggeving, of dat zij een afwijking bevatten.

A142
Standaard 450 biedt ook leidraden voor kwalitatieve toelichtingen[480] en wanneer afwijkingen in toelichtingen een aanwijzing kunnen zijn voor fraude.[481]

A143
Wanneer de financiële overzichten worden opgesteld in overeenstemming met een getrouw beeldstelsel, omvat de evaluatie door de accountant of de financiële overzichten een getrouwe weergave vormen[482] de overweging van de algehele presentatie, structuur en inhoud van de financiële overzichten, en of de financiële overzichten, inclusief de gerelateerde toelichtingen, de transacties en gebeurtenissen op een manier weergeven die een getrouwe weergave vormt. Wanneer een schatting bijvoorbeeld onderhevig is aan een hogere mate van schattingsonzekerheid, kan de accountant bepalen dat aanvullende toelichtingen noodzakelijk zijn om een getrouwe weergave te vormen. Indien het management dergelijke aanvullende toelichtingen niet opneemt, kan de accountant concluderen dat de financiële overzichten een afwijking bevatten van materieel belang.

A144
Standaard 705[483] biedt leidraden voor de implicaties voor het oordeel van de accountant wanneer de accountant van mening is dat de toelichtingen van het management in de financiële overzichten ontoereikend of misleidend zijn, bijvoorbeeld met betrekking tot schattingsonzekerheid.

Schriftelijke bevestigingen
(Zie Par. 37)

A145
Schriftelijke bevestigingen betreffende specifieke schattingen kunnen bevestigingen bevatten:
- dat bij de significante oordeelsvormingen die zijn gemaakt bij het maken van de schattingen rekening is gehouden met alle relevante informatie waarvan het management op de hoogte is;
- over de consistentie en gepastheid bij de keuze of toepassing van de methoden, veronderstellingen en gegevens die het management gebruikt bij het maken van de schattingen;
- dat de veronderstellingen op passende wijze de intentie weergeven en de mogelijkheid van het management om bepaalde handelingen uit te voeren namens de entiteit, voor zover relevant voor de schattingen en toelichtingen;
- dat de toelichtingen met betrekking tot schattingen, inclusief toelichtingen die schattingsonzekerheid beschrijven, volledig zijn en redelijk zijn in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- dat passende specialistische vaardigheden of expertise zijn toegepast bij het maken van de schattingen;
- dat er geen gebeurtenis na de verslagperiode aanpassing vereist van de schattingen en toelichtingen daarop opgenomen in de financiële overzichten;
- wanneer schattingen niet worden opgenomen of toegelicht in de financiële overzichten, over de geschiktheid van de beslissing van het management dat niet is voldaan aan de opname- of toelichtingscriteria van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Communicatie met de met governance belaste personen, management of andere relevante partijen
(Zie Par. 38)

A146

[480] Standaard 450, paragraaf A17.
[481] Standaard 450, paragraaf A22.
[482] Standaard 700, paragraaf 14.
[483] Standaard 705, paragraaf 22 en 23.

Bij toepassing van Standaard 260 communiceert de accountant met de met governance belaste personen de visie van de accountant over significantie kwalitatieve aspecten van de praktijken van de entiteit inzake administratieve verwerking met betrekking tot schattingen en toelichtingen daarop.[484] Bijlage 2 bevat aangelegenheden specifiek voor schattingen die de accountant kan overwegen om te communiceren met de met governance belaste personen.

A147

Standaard 265 vereist van de accountant dat hij significante tekortkomingen in de interne beheersing die hij tijdens de controle heeft geïdentificeerd, tijdig schriftelijk communiceert aan de met governance belaste personen meedeelt[485]. Dergelijke significante tekortkomingen kunnen onder meer betrekking hebben op interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot:

a. de keuze en toepassing van significante grondslagen voor financiële verslaggeving, en de keuze en toepassing van methoden, veronderstellingen en gegevens;
b. risicomanagement en gerelateerde systemen;
c. gegevensintegriteit, inclusief wanneer gegevens worden verkregen van een externe informatiebron; en
d. het gebruik, de ontwikkeling en validatie van modellen, inclusief modellen verkregen van een externe aanbieder, en eventuele aanpassingen die nodig kunnen zijn.

A148

Naast de communicatie met de met governance belaste personen, kan het voor de accountant toegestaan of verplicht zijn om rechtstreeks met regelgevers of prudentiële toezichthouders te communiceren. Dergelijke communicatie kan nuttig zijn tijdens de controle of in bepaalde stadia, zoals bij het plannen van de controle of bij het definitief maken van de controleverklaring. In sommige rechtsgebieden proberen regelgevers of toezichthouders van financiële instellingen bijvoorbeeld samen te werken met accountants om informatie te delen over de werking en toepassing van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot activiteiten in financiële instrumenten, uitdagingen bij het waarderen van financiële instrumenten op inactieve markten, verwachte kredietverliezen en voorzieningen voor verzekeringen, terwijl andere regelgevers of toezichthouders trachten inzicht te krijgen in de visie van de accountant over significante aspecten van de activiteiten van de entiteit, met inbegrip van de kosten schattingen van de entiteit. Deze communicatie kan nuttig zijn voor de accountant bij het identificeren, inschatten en inspelen op risico's op een afwijking van materieel belang.

Documentatie

(Zie Par. 39)

A149

Standaard 315[486] en Standaard 330[487] bieden vereisten en leidraden voor het documenteren van het inzicht van de accountant in de entiteit, risico-inschattingen en manier waarop daarop is ingespeeld. Deze leidraden zijn gebaseerd op de vereisten en leidraden in Standaard 230.[488] In de context van het controleren van schattingen, wordt van de accountant vereist om controledocumentatie op te stellen over de kernelementen van het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving met betrekking tot schattingen. Daarnaast kunnen de oordeelsvormingen door de accountant van de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang die verband houden met de schattingen, en de methoden waarmee daarop is ingespeeld door de accountant waarschijnlijk verder worden ondersteund door documentatie van de communicatie met de met governance belaste personen en het management.

A150

Bij het documenteren van de koppeling van de verdere controlewerkzaamheden van de accountant met de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen, in overeenstemming met Standaard 330, vereist deze Standaard dat de accountant rekening houdt met de redenen die worden gegeven aan de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen. Die redenen kunnen betrekking hebben op één of meer inherente risicofactoren of op de inschatting door de accountant van het interne beheersingsrisico. De accountant hoeft echter niet te documenteren hoe elke inherente risicofactor in aanmerking is genomen bij het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang in verband met elke schatting.

A151

De accountant kan ook overwegen om te documenteren:

- wanneer de toepassing door het management van de methode complexe modellering omvat, of de oordeelsvormingen van het management consistent zijn toegepast en, indien van toepassing, dat de opzet van het model voldoet aan de waarderingsdoelstelling van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;

[484] Standaard 260, paragraaf 16(a).
[485] Standaard 265, paragraaf 9.
[486] Standaard 315, paragraaf 32 en A152, A153, A154 en A155.
[487] Standaard 330, paragraaf 28 en A63.
[488] Standaard 230, paragraaf 8(c).

- wanneer de keuze en toepassing van methoden, significante veronderstellingen of de gegevens in hogere mate worden beïnvloed door complexiteit, de oordeelsvormingen van de accountant om te bepalen of specialistische vaardigheden of kennis vereist zijn om de risico-inschattingswerkzaamheden uit te voeren, om werkzaamheden op te zetten en uit te voeren om in te spelen op die risico's of om de verkregen controle-informatie te evalueren. Onder deze omstandigheden kan de documentatie ook omvatten hoe de vereiste vaardigheden of kennis waren toegepast.

A152

Paragraaf A7 van Standaard 230 geeft aan dat, hoewel er misschien geen standaardmanier is waarop de door de accountant toegepaste professioneel-kritische instelling wordt gedocumenteerd, de controledocumentatie niettemin kan aantonen dat de accountant een professioneel-kritische instelling heeft toegepast. Bijvoorbeeld, met betrekking tot schattingen, wanneer de verkregen controle-informatie informatie bevat die zowel de beweringen van het management bevestigt als tegenspreekt, kan de documentatie omvatten hoe de accountant die informatie heeft geëvalueerd, inclusief de professionele oordeelsvormingen die zijn gemaakt bij het vormen van een conclusie met betrekking tot het voldoende en geschikt zijn van de verkregen controle-informatie. Voorbeelden van andere vereisten in deze Standaard waarvoor de documentatie kan aantonen dat de accountant een professioneel-kritische instelling heeft toegepast, zijn onder meer:

- paragraaf 13(d), met betrekking tot de manier waarop de accountant inzicht heeft toegepast bij het ontwikkelen van zijn eigen verwachting van de schattingen en toelichtingen daarop die moeten worden opgenomen in de financiële overzichten van de entiteit en hoe deze verwachting zich verhoudt tot de door het management opgestelde financiële overzichten van de entiteit;
- paragraaf 18, die vereist dat verdere controlewerkzaamheden worden opgezet en uitgevoerd om voldoende en geschikte informatie te verkrijgen op een manier die niet tendentieus gericht is op het verkrijgen van controle-informatie die bevestigend kan zijn of op het uitsluiten van tegenstrijdige controle-informatie;
- paragrafen 23(b), 24(b), 25(b) en 32, die indicaties voor mogelijke tendentie bij het management behandelen; en
- paragraaf 34, waarin de overweging door de accountant van alle relevante controle-informatie wordt behandeld, hetzij bevestigend of tegenstrijdig.

Bijlage 1: Inherente risicofactoren

(Zie Par. 2, 4, 12(c), A8, A66)

Inleiding

1. Bij het identificeren, inschatten en inspelen op de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen voor een schatting en toelichtingen daarop, vereist deze Standaard dat de accountant rekening houdt met de mate waarin de schatting onderhevig is aan schattingsonzekerheid en de mate waarin waarbij de keuze en toepassing van de methoden, veronderstellingen en gegevens die bij het maken van de schatting zijn gebruikt, en de keuze van de puntschatting van het management en bijbehorende toelichtingen voor opname in de financiële overzichten, worden beïnvloed door complexiteit, subjectiviteit of andere inherente risicofactoren.
2. Het inherente risico dat aan een schatting is verbonden, is de vatbaarheid van een bewering over de schatting op een afwijking van materieel belang, voordat rekening wordt gehouden met interne beheersingsmaateregelen worden overwogen. Het inherente risico is het resultaat van inherente risicofactoren, die aanleiding geven tot uitdagingen bij het op passende wijze maken van de schatting. Deze bijlage verschaft nadere uitleg over de aard van de inherente risicofactoren van schattingsonzekerheid, subjectiviteit en complexiteit, en hun onderlinge relaties, in de context van het maken van schattingen en het selecteren van een puntschatting van het management en toelichtingen daarop voor opname in de financiële overzichten.

Waarderingsgrondslag

3. De waarderingsgrondslag en de aard, toestand en omstandigheden van het element in de financiële overzichten geven aanleiding tot relevante waarderingskenmerken. Wanneer de kostprijs of verkrijgingsprijs van het element niet rechtstreeks kan worden waargenomen, moet een schatting worden gemaakt door een geschikte methode toe te passen en passende gegevens en veronderstellingen te gebruiken. De methode kan worden gespecificeerd door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving of door het management worden geselecteerd om de beschikbare kennis weer te geven over hoe de relevante waarderingskenmerken naar verwachting de kostprijs of de verkrijgingsprijs van het element op basis van de waarderingsgrondslag zouden beïnvloeden.

Schattingsonzekerheid

4. Vatbaarheid voor een gebrek aan nauwkeurigheid bij het waarderen wordt in stelsels voor financiële verslaggeving vaak aangeduid als waarderings-onzekerheid. Schattingsonzekerheid wordt in deze Standaard gedefinieerd als vatbaarheid voor een inherent gebrek aan nauwkeurigheid in waardering. Het ontstaat wanneer het vereiste bedrag voor een element in de financiële

overzichten dat in de financiële overzichten is opgenomen of wordt toegelicht, niet nauwkeurig kan worden gewaardeerd door directe waarneming van de kostprijs of de verkrijgingsprijs. Wanneer directe waarneming niet mogelijk is, is de volgende meest nauwkeurige alternatieve waarderingsstrategie het toepassen van een methode die de beschikbare kennis over de kostprijs of verkrijgingsprijs voor het artikel op de relevante waarderingsgrondslag weergeeft, met behulp van waarneembare gegevens over relevante waarderingskenmerken.

5. Beperkingen op de beschikbaarheid van dergelijke kennis of gegevens kunnen echter de controleerbaarheid van dergelijke *inputs* voor het waarderingsproces beperken en daarom de nauwkeurigheid van waarderingsresultaten beperken. Bovendien erkennen de meeste stelsels inzake financiële verslaggeving dat er praktische beperkingen zijn aan de informatie waarmee rekening moet worden gehouden, zoals wanneer de kosten voor het verkrijgen ervan de baten zouden overtreffen. Het gebrek aan nauwkeurigheid bij het waarderen als gevolg van deze beperkingen is inherent omdat het niet uit het waarderingsproces kan worden geëlimineerd. Dienovereenkomstig zijn dergelijke beperkingen bronnen van schattingsonzekerheid. Andere bronnen van waarderingsonzekerheid die zich in het waarderingsproces kunnen voordoen, zijn, althans in principe, in staat om te worden geëlimineerd als de methode op passende wijze wordt toegepast en zijn daarom bronnen van mogelijke afwijkingen in plaats van schattingsonzekerheid.
6. Wanneer schattingsonzekerheid betrekking heeft op onzekere toekomstige instromen of uitstromen van economische voordelen die uiteindelijk uit de onderliggende activa of passiva zullen voortvloeien, zal de uitkomst van deze stromen pas na de datum van de financiële overzichten waarneembaar zijn. Afhankelijk van de aard van de toepasselijke waarderingsgrondslag en van de aard, toestand en omstandigheden van het element in de financiële overzichten, kan deze uitkomst direct waarneembaar zijn voordat de financiële overzichten zijn afgerond of pas op een latere datum direct waarneembaar zijn. Voor sommige schattingen is er mogelijk helemaal geen direct waarneembare uitkomst.
7. Sommige onzekere uitkomsten kunnen relatief gemakkelijk te voorspellen zijn met een hoge mate van nauwkeurigheid voor een individueel element. De gebruiksduur van een productiemachine kan bijvoorbeeld gemakkelijk worden voorspeld als er voldoende technische informatie beschikbaar is over de gemiddelde gebruiksduur. Wanneer het niet mogelijk is om een toekomstige uitkomst te voorspellen, zoals de levensverwachting van een persoon op basis van actuariële veronderstellingen, met een redelijke nauwkeurigheid, kan het nog steeds mogelijk zijn om die uitkomst voor een groep personen met grotere nauwkeurigheid te voorspellen. Waarderingsgrondslagen kunnen in sommige gevallen een portefeuilleniveau aangeven als de relevante rekeneenheid voor waarderingsdoeleinden, wat de inherente schattingsonzekerheid kan verminderen.

Complexiteit

8. Complexiteit (d.w.z. de complexiteit die inherent is aan het proces van het maken van een schatting, voordat rekening wordt gehouden met interne beheersingsmaatregelen) geeft aanleiding tot inherent risico. Inherente complexiteit kan optreden wanneer:
   - er veel waarderingskenmerken zijn met veel of niet-lineaire onderling relaties;
   - het bepalen van geschikte waarden voor één of meer waarderingskenmerken meerdere gegevenssets vereist;
   - er meer veronderstellingen vereist zijn bij het maken van de schatting of wanneer er correlaties zijn tussen de vereiste veronderstellingen;
   - de gebruikte gegevens inherent moeilijk te identificeren, vast te leggen, te benaderen of te begrijpen zijn.
9. Complexiteit kan gerelateerd zijn aan de complexiteit van de methode en van het rekenproces of model dat wordt gebruikt om het toe te passen. Complexiteit in het model kan bijvoorbeeld de noodzaak weerspiegelen om op waarschijnlijkheid gebaseerde waarderingsconcepten of technieken toe te passen, optiewaarderingsformules of simulatietechnieken om onzekere toekomstige uitkomsten of hypothetisch gedrag te voorspellen. Evenzo kan het rekenproces gegevens vereisen van meerdere bronnen, of meerdere datasets om het maken van een veronderstelling of de toepassing van geavanceerde mathematische of statistische concepten te ondersteunen.
10. Hoe groter de complexiteit, des te waarschijnlijker is het dat het management specialistische vaardigheden of kennis zal moeten toepassen bij het maken van een schatting of een deskundige moet inschakelen, bijvoorbeeld met betrekking tot:
    - waarderingsconcepten en -technieken die kunnen worden gebruikt in de context van de waarderingsgrondslag en doelstellingen of andere vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en hoe deze concepten of technieken moeten worden toegepast;
    - de onderliggende waarderingskenmerken die relevant kunnen zijn gegeven de aard van de waarderingsgrondslag en de aard, toestand en omstandigheden van de elementen in de financiële overzichten waarvoor schattingen worden gemaakt; of het identificeren van geschikte gegevensbronnen uit interne bronnen (inclusief bronnen buiten het grootboek of de subgrootboeken) of uit externe informatiebronnen, het bepalen hoe potentiële problemen worden behandeld bij het verkrijgen van gegevens uit dergelijke bronnen of bij het handhaven

van de integriteit ervan bij het toepassen van de methode, of begrijpen van de relevantie en betrouwbaarheid van die gegevens.

11. Complexiteit met betrekking tot gegevens kan bijvoorbeeld optreden in de volgende omstandigheden:
    - wanneer gegevens moeilijk te verkrijgen zijn of wanneer deze betrekking hebben op transacties die niet algemeen toegankelijk zijn. Zelfs wanneer dergelijke gegevens toegankelijk zijn, bijvoorbeeld via een externe informatiebron, kan het moeilijk zijn om de relevantie en betrouwbaarheid van de gegevens te overwegen, tenzij de externe informatiebron adequate informatie toelicht over de onderliggende gegevens-bronnen die het heeft gebruikt en over elke gegevensverwerking die is uitgevoerd;
    - wanneer gegevens die een visie van een externe informatiebron weergeven over toekomstige omstandigheden of gebeurtenissen, die relevant kunnen zijn bij het ontwikkelen van ondersteuning voor een veronderstelling, moeilijk te begrijpen zijn zonder transparantie over de beweegredenen en informatie waarmee bij de ontwikkeling van die visie rekening wordt gehouden;
    - wanneer bepaalde soorten gegevens inherent moeilijk te begrijpen zijn omdat ze inzicht vereisen in technisch complexe zakelijke of juridische concepten, zoals vereist kan zijn om gegevens goed te begrijpen die de voorwaarden bevatten van juridische overeenkomsten over transacties met complexe financiële instrumenten of verzekeringsproducten.

Subjectiviteit

12. Subjectiviteit (d.w.z. de subjectiviteit inherent aan het proces van het maken van een schatting, voordat rekening wordt gehouden met interne beheersingsmaatregelen) weerspiegelt inherente beperkingen in de kennis of gegevens die redelijkerwijs beschikbaar zijn over waarderingskenmerken. Wanneer dergelijke beperkingen bestaan, kan het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving de mate van subjectiviteit verminderen door een vereiste basis te bieden voor het maken van bepaalde oordeelsvormingen. Dergelijke vereisten kunnen bijvoorbeeld expliciete of impliciete doelen stellen met betrekking tot waardering, toelichting, de rekeneenheid of de toepassing van een kostenbeperking. Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving kan ook het belang van dergelijke oordeelsvormingen benadrukken door de vereisten voor toelichting over die oordeelsvormingen.
13. Oordeelsvorming van het management is over het algemeen nodig bij het bepalen van enkele of alle van de volgende aangelegenheden, waarbij vaak sprake is van subjectiviteit:
    - voor zover niet gespecificeerd onder de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, de geschikte waarderingsbenaderingen, concepten, technieken en factoren om bij de schattingsmethode te gebruiken, rekening houdend met de beschikbare kennis;
    - voor zover waarderingskenmerken waarneembaar zijn wanneer er verschillende potentiële gegevensbronnen zijn, de geschikte gegevensbronnen om te gebruiken;
    - voor zover de waarderingskenmerken niet waarneembaar zijn, de juiste veronderstellingen of interval van veronderstellingen te maken, rekening houdend met de best beschikbare gegevens, waaronder bijvoorbeeld marktvisies;
    - het interval van redelijkerwijs mogelijke uitkomsten waaruit de puntschatting van het management wordt geselecteerd, en de relatieve waarschijnlijkheid dat bepaalde punten binnen dat interval consistent zijn met de doelstellingen van de waarderingsgrondslag die vereist is door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; en
    - de keuze van de puntschatting van het management en toelichtingen daarop in de financiële overzichten.
14. Het maken van veronderstellingen over toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden houdt het gebruik van oordeelsvorming in, waarvan de moeilijkheid varieert met de mate waarin die gebeurtenissen of omstandigheden onzeker zijn. De nauwkeurigheid waarmee het mogelijk is om onzekere toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden te voorspellen, hangt af van de mate waarin die gebeurtenissen of omstandigheden op basis van kennis kunnen worden bepaald, inclusief kennis van omstandigheden uit het verleden, gebeurtenissen en verwante uitkomsten. Het gebrek aan nauwkeurigheid draagt ook bij aan de schattingsonzekerheid, zoals hierboven beschreven.
15. Met betrekking tot toekomstige uitkomsten hoeven alleen veronderstellingen te worden gemaakt voor die kenmerken van de uitkomst die onzeker zijn. Wanneer bijvoorbeeld de waardering van een mogelijke bijzondere waardevermindering van een vordering voor een verkoop van goederen op de balansdatum wordt overwogen, kan het bedrag van de vordering ondubbelzinnig worden vastgesteld en direct waarneembaar zijn in de bijbehorende transactiedocumenten. Wat misschien onzeker is, is het bedrag, indien van toepassing, voor verlies als gevolg van bijzondere waardevermindering. In dit geval kunnen veronderstellingen alleen vereist zijn met betrekking tot de waarschijnlijkheid van verlies en over de hoeveelheid en timing van een dergelijk verlies.
16. In andere gevallen kunnen de bedragen aan kasstromen die belichaamd zijn in de rechten met betrekking tot een actief echter onzeker zijn. In die gevallen moeten mogelijk veronderstellingen worden gemaakt over zowel de bedragen van de onderliggende rechten op kasstromen als over

mogelijke verliezen als gevolg van bijzondere waardevermindering.

17. Het kan noodzakelijk zijn voor het management om informatie over vroegere omstandigheden en gebeurtenissen te overwegen, samen met de huidige trends en verwachtingen over toekomstige ontwikkelingen. Eerdere omstandigheden en gebeurtenissen bieden historische informatie die herhaalde historische patronen kan benadrukken die kunnen worden geëxtrapoleerd bij het evalueren van toekomstige uitkomsten. Dergelijke historische informatie kan ook wijzen op veranderende patronen van dergelijk gedrag in de loop van de tijd (cycli of trends). Deze kunnen erop wijzen dat de onderliggende historische gedragspatronen veranderd zijn op enigszins voorspelbare manieren die ook kunnen worden geëxtrapoleerd bij het evalueren van toekomstige uitkomsten. Andere soorten informatie kunnen ook beschikbaar zijn die mogelijke veranderingen in historische patronen van dergelijk gedrag of in gerelateerde cycli of trends aangeven. Moeilijke oordeelsvormingen kunnen nodig zijn over de voorspellende waarde van dergelijke informatie.
18. De omvang en aard (met inbegrip van de mate van subjectiviteit) van de oordeelsvormingen die zijn gemaakt bij het maken van de schattingen, kan gelegenheid geven tot tendentie bij het management bij het nemen van beslissingen over het uitvoeren van een handeling die, volgens het management, geschikt is voor het maken van de schatting. Wanneer er ook sprake is van een hoge mate van complexiteit of een hoge mate van schattingsonzekerheid, of beide, kan ook het risico op en de kans op tendentie bij het management of fraude toenemen.

Relatie van schattingsonzekerheid tot subjectiviteit en complexiteit

19. Schattingsonzekerheid leidt tot inherente variatie in de mogelijke methoden, gegevensbronnen en veronderstellingen die kunnen worden gebruikt om een schatting te maken. Dit geeft aanleiding tot subjectiviteit, en daarmee de noodzaak van het gebruik van oordeelsvorming bij het maken van de schatting. Dergelijke oordeelsvormingen zijn vereist bij het selecteren van de geschikte methoden en gegevensbronnen, bij het maken van de veronderstellingen en bij het selecteren van de puntschatting van het management en toelichtingen daarop voor opname in de financiële overzichten. Deze oordeelsvormingen worden gemaakt in de context van de vereisten voor opname, waardering, presentatie en toelichting van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Omdat er echter beperkingen zijn aan de beschikbaarheid en toegankelijkheid van kennis of informatie om deze oordeelsvormingen te ondersteunen, zijn ze subjectief van aard.
20. Subjectiviteit in dergelijke oordeelsvormingen schept de mogelijkheid tot onopzettelijke of opzettelijke tendentie bij het management bij het maken ervan. Veel stelsels voor financiële verslaggeving vereisen dat informatie die is opgesteld voor opname in de financiële overzichten neutraal moet zijn (d.w.z. dat deze niet tendentieus moet zijn). Tendentie kan in principe ten minste uit het schattingsproces worden geëlimineerd. Bronnen van mogelijke tendentie in de oordeelsvormingen die zijn gemaakt om subjectiviteit te behandelen, zijn eerder bronnen van mogelijke afwijkingen dan bronnen van schattingsonzekerheid.
21. De inherente variatie in de mogelijke methoden, gegevensbronnen en veronderstellingen die kunnen worden gebruikt om een schatting te maken (Zie Par. 19), leidt ook tot een variatie in de mogelijke waarderingsresultaten. De omvang van het interval van redelijkerwijs mogelijke waarderingsresultaten is het gevolg van de mate van schattingsonzekerheid en wordt vaak de gevoeligheid van de schatting genoemd. Naast het bepalen van waarderingsresultaten, omvat een schattingsproces ook het analyseren van het effect van inherente variaties in de mogelijke methoden, gegevensbronnen en veronderstellingen op het interval van redelijkerwijs mogelijke waarderingsresultaten (ook wel gevoeligheidsanalyse genoemd).
22. Het ontwikkelen van een weergave in de financiële overzichten voor een schatting, die, indien vereist door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, zorgt voor een getrouwe weergave (d.w.z. volledig, neutraal en geen fouten) omvat het vormen van passende oordelen bij het selecteren van een puntschatting van het management die op passende wijze is gekozen binnen het interval van redelijkerwijs mogelijke waarderingsresultaten en toelichtingen daarop die de schattingsonzekerheid op passende wijze beschrijven. Deze beoordelingen kunnen zelf betrekking hebben op subjectiviteit, afhankelijk van de aard van de vereisten in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving dat deze aangelegenheden behandelt. Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving kan bijvoorbeeld een specifieke basis vereisen (zoals een kansgewogen gemiddelde of een beste schatting) voor de keuze van de puntschatting van het management. Evenzo kan het specifieke toelichtingen of toelichtingen vereisen die voldoen aan bepaalde toelichtingsdoelstellingen of aanvullende toelichtingen die vereist zijn om in de gegeven omstandigheden een getrouwe weergave te vormen.
23. Hoewel een schatting die onderhevig is aan een hogere mate van schattingsonzekerheid mogelijk minder nauwkeurig te waarderen is dan een schatting met een lagere mate van schattingsonzekerheid, kan de schatting nog steeds voldoende relevant zijn voor gebruikers van de financiële overzichten om te worden opgenomen in de financiële overzichten als, indien vereist door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, een getrouwe weergave van het element kan worden bereikt. In sommige gevallen kan de schattingsonzekerheid zo groot zijn dat de opnamecriteria in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving niet worden gehaald en de schatting niet in de financiële overzichten kan worden opgenomen. Zelfs in deze

omstandigheden kunnen er nog steeds relevante toelichtingsvereisten zijn, bijvoorbeeld om de puntschatting of het interval van redelijkerwijs mogelijke waarderingsresultaten toe te lichten en informatie die de schattingsonzekerheid en -beperkingen beschrijft bij het opnemen van het element. De vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving die in deze omstandigheden van toepassing zijn, kunnen in meer of mindere mate worden gespecificeerd. In deze omstandigheden kunnen er dus aanvullende oordeelsvormingen nodig zijn die subjectiviteit met zich meebrengen.

Bijlage 2: Communicatie met de met governance belaste personen

(Zie Par. A146)

Communicatie met de met governance belaste personen
Aangelegenheden die de accountant kan overwegen te communiceren met de met governance belaste personen met betrekking tot de visie van de accountant over significante kwalitatieve aspecten van de praktijken van de entiteit inzake administratieve verwerking met betrekking tot schattingen en toelichtingen daarop, zijn onder meer:

a. de wijze waarop het management transacties, andere gebeurtenissen en omstandigheden identificeert die aanleiding kunnen geven tot de noodzaak van, of veranderingen in, schattingen en toelichtingen daarop;
b. risico's op een afwijking van materieel belang;
c. de relatieve materialiteit van de schattingen voor de financiële overzichten als geheel;
d. het inzicht van het management (of het gebrek daaraan) met betrekking tot de aard en omvang van, en de risico's verbonden aan, schattingen;
e. of het management de juiste specialistische vaardigheden of kennis heeft toegepast of de juiste deskundigen heeft ingeschakeld;
f. de visie van de accountant over verschillen tussen de puntschatting of interval van de accountant en de puntschatting van het management;
g. de visie van de accountant over de geschiktheid van de keuze van grondslagen voor financiële verslaggeving met betrekking tot schattingen en de presentatie van schattingen in de financiële overzichten;
h. indicaties voor mogelijke tendentie bij het management;
i. of er een verandering ten opzichte van de vorige verslagperiode is of had moeten zijn in de methoden voor het maken van de schattingen
j. wanneer er een verandering is geweest ten opzichte van de voorgaande verslagperiode in de schattingsmethoden, de reden, evenals de uitkomst van schattingen in voorgaande verslagperioden;
k. of de methoden van het management voor het maken van de schattingen, ook wanneer het management een model heeft gebruikt, geschikt zijn in de context van de waarderingsdoelstellingen, de aard, voorwaarden en omstandigheden en andere vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
l. de aard en gevolgen van significante veronderstellingen gebruikt in schattingen en de mate van subjectiviteit die betrokken is bij de ontwikkeling van de veronderstellingen;
m. of significante veronderstellingen consistent zijn met elkaar en met die welke gebruikt worden in andere schattingen, of met veronderstellingen die worden gebruikt in andere onderdelen van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit;
n. indien relevant voor de geschiktheid van de significante veronderstellingen of de juiste toepassing van het van toepassing zijnde financiële verslaggevingsstelsel, of het management de intentie heeft om bepaalde handelingen uit te voeren en de mogelijkheid heeft dit ook tot uitvoer te brengen;
o. de wijze waarop het management alternatieve veronderstellingen of uitkomsten heeft overwogen en waarom het management ze heeft afgewezen, of hoe het management bij het maken van de schatting op andere wijze een schattingsonzekerheid heeft behandeld;
p. of de gegevens en significante veronderstellingen die door het management worden gebruikt bij het maken van de schattingen passend zijn in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
q. de relevantie en betrouwbaarheid van informatie verkregen van een externe informatiebron;
r. ondervonden significante problemen bij het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie met betrekking tot gegevens verkregen van een externe informatiebron of waarderingen uitgevoerd door het management of een deskundige ingeschakeld door het management;
s. significante verschillen in oordeelsvormingen tussen de accountant en het management of een deskundige ingeschakeld door het management met betrekking tot waarderingen;
t. de mogelijke effecten op de financiële overzichten van de entiteit van materiële risico's en blootstellingen die moeten worden toegelicht in de financiële overzichten, inclusief de schattingsonzekerheid met betrekking tot schattingen;
u. de redelijkheid van toelichtingen over schattingsonzekerheid in de financiële overzichten;

v. of de beslissingen van het management met betrekking tot de opname, waardering, presentatie en toelichting van de schattingen en toelichtingen daarop in de financiële overzichten in overeenstemming zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

550 Verbonden partijen

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1

Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot relaties en transacties met verbonden partijen bij een controle van financiële overzichten, met name de wijze van toepassing van Standaard 315,[489] Standaard 330[490]en Standaard 240[491] met betrekking tot risico's op een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen.

Aard van relaties en transacties met verbonden partijen

2

Veel transacties met verbonden partijen hebben in het kader van de normale bedrijfsvoering plaats. In dat geval is er mogelijk geen hoger risico op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten aan verbonden dan aan soortgelijke transacties met niet-verbonden partijen. Gezien de aard van relaties en transacties met verbonden partijen kunnen deze in sommige omstandigheden echter tot hogere risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten dan transacties met niet-verbonden partijen aanleiding geven. Zo kunnen:

- verbonden partijen via een uitgebreid en complex geheel van relaties en structuren werkzaam zijn, hetgeen met een toenemende complexiteit van transacties met verbonden partijen gepaard kan gaan;
- informatiesystemen ineffectief zijn om transacties en openstaande saldi tussen een entiteit en haar verbonden partijen aan te wijzen of samen te vatten;
- transacties met verbonden partijen misschien niet onder normale marktvoorwaarden worden uitgevoerd; het is bijvoorbeeld mogelijk dat sommige transacties met verbonden partijen worden uitgevoerd zonder tegenprestatie.

Verantwoordelijkheden van de accountant

3

Omdat verbonden partijen niet onafhankelijk zijn van elkaar, stellen veel stelsels inzake financiële verslaggeving specifieke vereisten vast inzake administratieve verwerking en toelichting van relaties tussen, transacties met en saldi van verbonden partijen teneinde de gebruikers van de financiële overzichten in staat te stellen inzicht te verwerven in de aard daarvan alsmede in de feitelijke of potentiële effecten op de financiële overzichten. Als het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving dergelijke vereisten omvat, is de accountant verantwoordelijk voor de uitvoering van controlewerkzaamheden om de risico's op een afwijking van materieel belang die voortkomen uit het nalaten door de entiteit om relaties tussen, transacties met en saldi van verbonden partijen op passende wijze administratief te verwerken of toe te lichten in overeenstemming met de door dat stelsel gestelde vereisten te identificeren en in te schatten, alsmede om daarop in te spelen.

4

Zelfs indien het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving minimale of geen vereisten inzake verbonden partijen vaststelt, dient de accountant voldoende inzicht in de relaties en transacties van de entiteit met verbonden partijen te verwerven om daaruit te kunnen opmaken of de financiële overzichten, voor zover deze door deze relaties en transacties beïnvloed zijn, (Zie Par. A1)

a. een getrouwe weergave vormen (voor getrouw-beeld-stelsels); of (Zie Par. A2)
b. niet misleidend zijn (voor compliance-stelsels). (Zie Par. A3)

5

Daarnaast is inzicht in relaties en transacties van de entiteit met verbonden partijen van belang voor de evaluatie door de accountant overeenkomstig Standaard 240[492] of een of meer frauderisicofactoren aanwezig zijn omdat het plegen van fraude via verbonden partijen misschien gemakkelijker is.

6

Door de inherente beperkingen van een controle bestaat er een onvermijdbaar risico dat bepaalde afwijkingen van materieel belang niet worden gedetecteerd, ook al wordt de controle naar behoren

---

[489] Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving.*
[490] Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's.*
[491] Standaard 240, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten.*
[492] Standaard 240, paragraaf 25.

gepland en overeenkomstig de Standaarden uitgevoerd[493]. In de context van verbonden partijen zijn de potentiële invloeden van inherente beperkingen op de mogelijkheid van de accountant om afwijkingen van materieel belang te detecteren, groter door factoren zoals de volgende:

- het management is mogelijk niet van alle relaties en transacties met verbonden partijen op de hoogte, in het bijzonder wanneer het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving geen vereisten inzake verbonden partijen vaststelt;
- relaties tussen verbonden partijen kunnen meer gelegenheid scheppen tot samenspanning, verhulling of manipulatie door het management.

7

Het plannen en uitvoeren van de controle met een professioneel-kritische instelling overeenkomstig Standaard 200[494] is in deze context daarom bijzonder belangrijk, aangezien niet-toegelichte relaties en transacties met verbonden partijen kunnen bestaan. De vereisten in deze Standaard zijn bestemd om de accountant te helpen de risico's op een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen te identificeren en in te schatten en controlewerkzaamheden om op de ingeschatte risico's in te spelen, op te zetten.

Ingangsdatum

8

Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstelling

9

De doelstellingen van de accountant zijn:

a. ongeacht of het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereisten inzake verbonden partijen vaststelt, voldoende inzicht in relaties en transacties met verbonden partijen te verwerven om in staat te zijn:
   1. eventuele uit relaties en transacties met verbonden partijen voortvloeiende frauderisicofactoren te herkennen die relevant zijn voor het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang ten gevolge van fraude; en
   2. uit de verkregen controle-informatie op te maken of de financiële overzichten, voor zover deze door deze relaties en transacties beïnvloed zijn:
      a. een getrouwe weergave vormen (voor getrouw-beeld-stelsels); of
      b. niet misleidend zijn (voor compliance-stelsels); en

b. bovendien, als het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereisten inzake verbonden partijen vaststelt, voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de vraag of relaties en transacties met verbonden partijen in overeenstemming met het stelsel op passende wijze in de financiële overzichten zijn aangewezen, administratief verwerkt en toegelicht.

Definities

10

Voor de toepassing van de Standaarden wordt verstaan onder:

a. *marktconforme transactie* – Een transactie die wordt afgesloten onder voorwaarden die worden overeengekomen tussen een tot de transactie bereid zijnde koper en verkoper welke niet met elkaar in relatie staan, op een van elkaar onafhankelijke wijze handelen en hun eigenbelang nastreven.

b. *verbonden partij* – Hetzij een partij die: (Zie Par. A4, A5, A6 en A7)

1. een verbonden partij is zoals omschreven in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; of
2. als het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving minimale of geen vereisten inzake verbonden partijen vaststelt:
   a. een persoon of een andere entiteit is die direct of indirect via een of meer tussenpersonen zeggenschap over of significante invloed op de rapporterende entiteit heeft;
   b. een andere entiteit is waarover, respectievelijk waarop, de rapporterende entiteit direct of indirect via een of meer tussenpersonen zeggenschap of significante invloed heeft; of
   c. een andere entiteit is die samen met de rapporterende entiteit onder gemeenschappelijke zeggenschap valt via:
      1. gemeenschappelijke eigendom met zeggenschap;
      2. eigenaren die naaste familieleden zijn; of
      3. gemeenschappelijke kernpersonen binnen het management.

   Entiteiten die echter onder gemeenschappelijke zeggenschap van een overheidsinstantie (dat wil zeggen een nationale, regionale of lokale overheid) vallen, worden niet als verbonden

[493] Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden*, paragraaf A53 en A54.
[494] Standaard 200, paragraaf 15.

beschouwd tenzij zij significante transacties aangaan of op significante wijze onderling middelen delen.

Vereisten

Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden
11
In het kader van de risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden die de accountant tijdens de controle[495]op grond van de Standaarden 315 en 240 moet verrichten, dient de accountant de controlewerkzaamheden en de daarmee verband houdende werkzaamheden uit te voeren zoals uiteengezet in de paragrafen 12 tot 17 teneinde informatie die relevant is voor het identificeren van de risico's op een afwijking van materieel belang met betrekking tot relaties en transacties met verbonden partijen te verkrijgen. (Zie Par. A8)

Verwerven van inzicht in de relaties en transacties met verbonden partijen van de entiteit
12
Bij de op grond van Standaard 315 en Standaard 240 vereiste bespreking tussen de leden van het opdrachtteam[496] dient met name te worden overwogen of de financiële overzichten vatbaar zijn voor een afwijking van materieel belang ten gevolge van fraude of van fouten die uit relaties en transacties met verbonden partijen kunnen resulteren. (Zie Par. A9–A10)
13
De accountant dient het management om inlichtingen te verzoeken:
a. over de identiteit van verbonden partijen van de entiteit, met name of er zich veranderingen ten opzichte van de voorgaande verslagperiode hebben voorgedaan; (Zie Par. A11, A12, A13 en A14)
b. over de aard van de relaties tussen de entiteit en deze verbonden partijen; en
c. over de vraag of de entiteit tijdens de verslagperiode transacties met deze verbonden partijen is aangegaan en, zo ja, de aard en het doel van de transacties.
14
De accountant dient (bij) het management en (bij) anderen binnen de entiteit om inlichtingen te verzoeken alsmede andere risico-inschattingsprocedures uit te voeren die als passend worden beschouwd om inzicht te verwerven in de eventuele interne beheersingsmaatregelen die het management heeft opgesteld om (Zie Par. A15, A16, A17, A18, A19 en A20):
a. relaties en transacties met verbonden partijen aan te wijzen, administratief te verwerken en toe te lichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
b. significante transacties en afspraken met verbonden partijen te autoriseren en goed te keuren; en (Zie Par. A21)
c. significante transacties en afspraken buiten het normale verloop van bedrijfsactiviteiten te autoriseren en goed te keuren.

Alert blijven op informatie over verbonden partijen bij het beoordelen van vastleggingen en documenten
15
Tijdens de controle dient de accountant bij het inspecteren van vastleggingen of documenten alert te blijven op afspraken of andere informatie die een aanwijzing kunnen vormen voor het bestaan van relaties en transacties met verbonden partijen welke het management niet eerder heeft geïdentificeerd of de accountant ter kennis heeft gebracht. (Zie Par. A22 en A23)
De accountant dient in het bijzonder de volgende elementen te onderzoeken op indicaties voor het bestaan van relaties en transacties met verbonden partijen die het management niet eerder heeft geïdentificeerd of de accountant ter kennis heeft gebracht:
a. in het kader van de controlewerkzaamheden van de accountant verkregen externe bevestigingen van banken en juridisch adviseurs;
b. notulen van vergaderingen van de aandeelhouders en van de met governance belaste personen; en
c. de overige vastleggingen of documenten die de accountant noodzakelijk acht in de omstandigheden waarin de entiteit verkeert.
16
Indien de accountant bij de uitvoering van op grond van paragraaf 15 vereiste controlewerkzaamheden of andere controlewerkzaamheden significante transacties buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit vaststelt, dient hij bij het management inlichtingen in te winnen over: (Zie Par. A24 en A25)
a. de aard van deze transacties; en (Zie Par. A26)
b. het feit of verbonden partijen hierbij betrokken kunnen zijn. (Zie Par. A27)

[495] Standaard 315, paragraaf 5 en Standaard 240, paragraaf 17.
[496] Standaard 315, paragraaf 10 en Standaard 240, paragraaf 16.

Delen van informatie inzake verbonden partijen met het opdrachtteam
17
De accountant dient over de verbonden partijen van de entiteit verkregen relevante informatie met de andere leden van het opdrachtteam te delen. (Zie Par. A28)

Identificeren en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen
18
Bij het voldoen aan het vereiste van Standaard 315 om de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten,[497] dient de accountant de risico's op een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen te identificeren en in te schatten, alsmede vast te stellen of deze risico's significante risico's zijn. Hierbij dient de accountant aangewezen significante transacties met verbonden partijen die buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit plaatshebben, te behandelen als factoren die significante risico's doen ontstaan.
19
Indien de accountant tijdens het uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden in verband met verbonden partijen frauderisicofactoren (waaronder omstandigheden betreffende het bestaan van een verbonden partij met dominante invloed) vaststelt, dient hij overeenkomstig Standaard 240 met die informatie rekening te houden bij het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang ten gevolge van fraude. (Zie Par. A6 en A29 en A30)

Inspelen op de risico's op een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen
20
In het kader van het vereiste uit Standaard 330 dat de accountant op ingeschatte risico's dient in te spelen,[498] zet de accountant verdere controlewerkzaamheden op en voert deze uit om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen. Deze controlewerkzaamheden dienen de op grond van de paragrafen 21 tot 24 vereiste werkzaamheden te omvatten. (Zie Par. A31, A32, A33 en A34)

Identificeren van niet eerder aangewezen of toegelichte verbonden partijen of significante transacties met verbonden partijen
21
Indien de accountant afspraken of informatie vaststelt die erop wijzen dat er relaties en transacties met verbonden partijen bestaan welke het management niet eerder heeft geïdentificeerd of de accountant ter kennis heeft gebracht, dient hij te bepalen of de onderliggende omstandigheden het bestaan van deze relaties en transacties bevestigen.
22
Indien de accountant verbonden partijen of significante transacties met verbonden partijen vaststelt die het management niet eerder heeft geïdentificeerd of de accountant ter kennis heeft gebracht, dient de accountant:
a. onmiddellijk de relevante informatie aan de andere leden van het opdrachtteam mee te delen; (Zie Par. A35)
b. als het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereisten inzake verbonden partijen omvat:
    1. het management te verzoeken mededeling te doen van alle transacties met de nieuw aangewezen verbonden partijen met het oog op verdere evaluatie door de accountant; en
    2. om inlichtingen te verzoeken over de reden waarom ondanks de interne beheersingsmaatregelen inzake relaties en transacties met verbonden partijen van de entiteit de relaties of transacties met de verbonden partij niet zijn aangewezen of toegelicht;.
c. passende gegevensgerichte controles in verband met deze nieuw aangewezen verbonden partijen of significante transacties met verbonden partijen uit te voeren; (Zie Par. A36)
d. opnieuw het risico te overwegen dat andere verbonden partijen of andere significante transacties met partijen bestaan die het management niet eerder heeft geïdentificeerd of de accountant ter kennis heeft gebracht, alsmede, naargelang nodig, aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren; en
e. indien het ernaar uitziet dat het management met opzet informatie niet heeft toegelicht (hetgeen een indicatie vormt voor een risico op een afwijking van materieel belang ten gevolge van fraude) de implicaties voor de controle te evalueren. (Zie Par. A37)

[497] Standaard 315, paragraaf 25.
[498] Standaard 330, paragraaf 5 en 6.

Geïdentificeerde significante transacties met verbonden partijen buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit

23

Voor geïdentificeerde significante transacties van verbonden partijen buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit, dient de accountant:

a. de eventuele onderliggende contracten of overeenkomsten te inspecteren, alsmede te evalueren of:
   1. de zakelijke beweegredenen (of het ontbreken daarvan) voor de transacties doen vermoeden dat deze eventueel met het oog op frauduleuze financiële verslaggeving of het verhullen van een oneigenlijke toe-eigening van activa zijn aangegaan;[499] (Zie Par. A38 en A39)
   2. de voorwaarden van de transacties consistent zijn met de uitleg die het management daarover heeft verstrekt; en
   3. de transacties op een passende wijze administratief zijn verwerkt en toegelicht in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; en
b. controle-informatie te verkrijgen dat de transacties op een passende wijze zijn geautoriseerd en goedgekeurd. (Zie Par. A40 en A41)

Beweringen dat transacties met verbonden partijen onder dezelfde voorwaarden als een marktconforme transactie zijn uitgevoerd

24

Indien het management in de financiële overzichten een bewering heeft opgenomen die erop neerkomt dat een transactie met een verbonden partij onder dezelfde voorwaarden als een marktconforme transactie is uitgevoerd, dient de accountant voldoende en geschikte controle-informatie over de bewering te verkrijgen. (Zie Par. A42, A43, A44 en A45)

Evaluatie van de administratieve verwerking en toelichting van geïdentificeerde relaties en transacties met verbonden partijen

25

Bij het vormen van een oordeel over de financiële overzichten overeenkomstig Standaard 700[500] dient de accountant te evalueren: (Zie Par. A46)

a. of de geïdentificeerde relaties en transacties met verbonden partijen op een passende wijze administratief zijn verwerkt en toegelicht in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; en (Zie Par. A47)
b. of de relaties en transacties met verbonden partijen er de oorzaak van zijn dat:
   1. de financiële overzichten geen getrouwe weergave vormen (voor getrouw-beeld-stelsels); of
   2. de financiële overzichten misleidend zijn (voor compliance-stelsels).

Schriftelijke bevestigingen

26

Als het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereisten inzake verbonden partijen vaststelt, dient de accountant van het management en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen schriftelijke bevestigingen te verkrijgen dat: (Zie Par. A48 en A49)

a. zij de identiteit van de verbonden partijen alsmede alle relaties en transacties met de verbonden partijen van de entiteit waarvan zij kennis hebben, de accountant ter kennis hebben gebracht; en
b. zij die relaties en transacties op passende wijze administratief hebben verwerkt en toegelicht in overeenstemming met de uit hoofde van het stelsel gestelde vereisten.

Communicatie met de met governance belaste personen

27

Tenzij alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit[501] dient de accountant aan de met governance belaste personen significante aangelegenheden mee te delen die tijdens de controle met betrekking tot de verbonden partijen van de entiteit aan de orde komen. (Zie Par. A50)

Documentatie

28

De accountant dient de namen van de geïdentificeerde verbonden partijen en de aard van de relaties tussen de verbonden partijen in de controledocumentatie op te nemen[502].

[499] Standaard 240, paragraaf 33(c)
[500] Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*, paragraaf 10, 11, 12, 13, 14 en 15.
[501] Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf 13.
[502] Standaard 230, *Controledocumentatie*, de paragrafen 8 tot 11 en paragraaf A6.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Verantwoordelijkheden van de accountant

Stelsels inzake financiële verslaggeving die minimale vereisten inzake verbonden partijen stellen
(Zie Par. 4)
A1
Een van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving waarin minimale vereisten inzake verbonden partijen worden gesteld, is een stelsel dat een definitie van verbonden partij omvat die echter een substantieel beperktere strekking heeft dan de definitie in paragraaf 10(b)(ii) van deze Standaard, zodat een in dat stelsel gesteld vereiste om relaties en transacties met verbonden partijen toe te lichten op een substantieel kleiner aantal relaties en transacties met verbonden partijen van toepassing is.

Getrouw-beeld-stelsels
(Zie Par. 4(a))
A2
In de context van een getrouw-beeld-stelsel[503] kunnen relaties en transacties met verbonden partijen, met name indien de economische realiteit van die relaties en transacties niet op passende wijze in de financiële overzichten is weerspiegeld, er de oorzaak van zijn dat de financiële overzichten geen getrouwe weergave vormen. Dit is mogelijk het geval indien de verkoop van een onroerend goed door de entiteit aan een zeggenschap uitoefenende aandeelhouder voor een prijs boven of onder de reële marktwaarde administratief als een winst- of verliestransactie voor de entiteit is verwerkt, terwijl deze een kapitaalstorting of kapitaaluitkering of de betaling van een dividend kan uitmaken.

Compliance-stelsels
(Zie Par. 4(b))
A3
In de context van een compliance-stelsel hangt het feit of de relaties en transacties met verbonden partijen er de oorzaak van kunnen zijn dat de financiële overzichten misleidend zijn zoals behandeld in Standaard 700 af van de bijzondere omstandigheden van de opdracht. Zo is het mogelijk, ook al is het niet toelichten van transacties met verbonden partijen in de financiële overzichten in overeenstemming met het stelsel en met de van toepassing zijnde wet- of regelgeving, dat financiële overzichten misleidend zijn indien de entiteit een zeer substantieel deel van haar inkomsten aan transacties met verbonden partijen ontleent en dit niet toelicht. Een accountant zal in overeenstemming met een compliance-stelsel opgestelde en gepresenteerde financiële overzichten zelden als misleidend beschouwen indien hij overeenkomstig Standaard 210[504] heeft vastgesteld dat het stelsel aanvaardbaar is.[505]

Definitie van een verbonden partij
(Zie Par. 10(b))
A4
In veel stelsels inzake financiële verslaggeving worden de begrippen zeggenschap en significante invloed behandeld. Hoewel daarbij de formuleringen kunnen verschillen, is de strekking meestal dat:
a. zeggenschap de bevoegdheid is om het financiële en operationele beleid van een entiteit zodanig te sturen dat voordeel aan haar activiteiten wordt ontleend; en
b. significante invloed (die kan worden verkregen door aandelenbezit, via een statuut of een overeenkomst) de bevoegdheid is om aan de financiële en operationele beleidsvorming van een entiteit deel te nemen, maar geen zeggenschap over dit beleid inhoudt.

A5
Het bestaan van de volgende relaties kan op de aanwezigheid van zeggenschap of significante invloed wijzen:
a. directe of indirecte participaties in eigen vermogen of andere financiële belangen van de entiteit;
b. participaties van de entiteit in direct of indirect eigen vermogen, dan wel andere financiële belangen in andere entiteiten;
c. deel uitmaken van de met governance belaste personen of van de kernpersonen binnen het management (dit zijn die leden van het management die de bevoegdheid en verantwoordelijkheid hebben voor het plannen, besturen en beheersen van de activiteiten van de entiteit);
d. een naast familielid zijn van een van de personen als bedoeld in subparagraaf (c);
e. een significante zakelijke relatie hebben met een van de personen als bedoeld in subparagraaf (c).

[503] Standaard 200, paragraaf 13(a), definieert de betekenis van getrouw-beeld-stelsels en van compliance-stelsels.
[504] Standaard 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten*, paragraaf 6(a).
[505] Standaard 700, paragraaf A17.

Verbonden partijen met dominante invloed
A6
Verbonden partijen kunnen, op grond van hun mogelijkheid om zeggenschap of significante invloed uit te oefenen, in een positie verkeren om dominante invloed over de entiteit en haar management uit te oefenen. Het is relevant bij het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang ten gevolge van fraude dergelijk gedrag te overwegen, zoals nader wordt uitgelegd in de paragrafen A29 en A30.

Voor een bijzonder doel opgerichte entiteiten als verbonden partij
A7
In bepaalde omstandigheden kan een voor een bijzonder doel opgerichte entiteit[506] een verbonden partij van de entiteit zijn omdat de entiteit er de facto zeggenschap over kan hebben, zelfs wanneer de entiteit weinig of geen eigen vermogen van de voor een bijzonder doel opgerichte entiteit bezit.

Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden

Risico's op een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen
(Zie Par. 11)

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden
A8
De verantwoordelijkheden van de accountant in de publieke sector betreffende relaties en transacties met verbonden partijen kunnen worden beïnvloed door het controlemandaat of door de aan entiteiten in de publieke sector opgelegde verplichtingen die uit wet-, regelgeving of andere van kracht zijnde voorschriften voortvloeien. Dientengevolge is het mogelijk dat de verantwoordelijkheden van de accountant in de publieke sector niet beperkt zijn tot het aanpakken van de risico's op een afwijking van materieel belang die met relaties en transacties met verbonden partijen verband houden, maar ook een bredere verantwoordelijkheid inhouden voor het aanpakken van de risico's op niet-naleving van voor instanties in de publieke sector geldende wet- en regelgeving en andere van kracht zijnde voorschriften waarin specifieke vereisten voor het uitvoeren van activiteiten met verbonden partijen zijn opgenomen. Verder is het mogelijk dat de accountant in de publieke sector vereisten inzake financiële verslaggeving in de publieke sector met betrekking tot relaties en transacties met verbonden partijen in aanmerking moet nemen die van vereisten in de private sector kunnen verschillen.

Verwerven van inzicht in de relaties en transacties met verbonden partijen van de entiteit

Bespreking tussen de leden van het opdrachtteam
(Zie Par. 12)
A9
Onder meer de volgende aangelegenheden kunnen bij de bespreking tussen de leden van het opdrachtteam worden behandeld:
- de aard en omvang van de relaties en transacties met verbonden partijen van de entiteit (aan de hand van bijvoorbeeld de na iedere controle bijgewerkte vastlegging door de accountant van aangewezen verbonden partijen);
- beklemtoning van het belang van een blijvende professioneel-kritische instelling gedurende de controle in verband met potentiële afwijkingen van materieel belang met betrekking tot relaties en transacties met verbonden partijen;
- de omstandigheden of situatie waarin de entiteit verkeert die een indicatie kunnen zijn voor het bestaan van relaties en transacties met verbonden partijen welke het management niet heeft aangewezen of de accountant ter kennis heeft gebracht (bijvoorbeeld een complexe organisatorische structuur, het gebruik van voor een bijzonder doel opgerichte entiteiten voor transacties buiten de balans of een niet adequaat informatiesysteem);
- de vastleggingen of documenten die een indicatie kunnen zijn voor het bestaan van relaties en transacties met verbonden partijen;
- het belang dat het management en de met governance belaste personen hechten aan het aanwijzen, op passende wijze administratief verwerken en toelichten van relaties en transacties met verbonden partijen (indien het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereisten inzake verbonden partijen omvat) en het daaraan gerelateerde risico dat het management de interne beheersingsmaatregelen doorbreekt.

A10
Daarnaast kan bij de bespreking in de context van fraude met name worden overwogen hoe verbon-

[506] Standaard 315, de paragrafen A34 en A35, verschaffen leidraden betreffende de aard van een voor een bijzonder doel opgerichte entiteit.

den partijen bij fraude betrokken zouden kunnen zijn, bijvoorbeeld:

- hoe voor een bijzonder doel opgerichte entiteiten waarover het management zeggenschap heeft, gebruikt zouden kunnen worden om winstmanipulatie te faciliteren;
- hoe transacties tussen de entiteit en een bekende zakenpartner van een kernlid van het management geregeld zouden kunnen worden om oneigenlijke toe-eigening van de activa van de entiteit te faciliteren.

De identiteit van de verbonden partijen van de entiteit
(Zie Par. 13(a))
A11
Als het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereisten inzake verbonden partijen omvat, is informatie in verband met de identiteit van de verbonden partijen van de entiteit waarschijnlijk gemakkelijk beschikbaar voor het management, omdat de relaties en transacties met verbonden partijen door de informatiesystemen van de entiteit moeten worden vastgelegd, administratief verwerkt en samengevat wil de entiteit aan de door het stelsel gestelde vereisten inzake administratieve verwerking en toelichting kunnen voldoen. Het management is daardoor waarschijnlijk in het bezit van een volledige lijst van verbonden partijen en wijzigingen daarvan ten opzichte van de voorgaande verslagperiode. Bij doorlopende opdrachten kan door het verzoeken om inlichtingen de door het management verstrekte informatie met de vastlegging door de accountant van tijdens eerdere controles aangewezen verbonden partijen worden vergeleken.
A12
Als het stelsel echter geen vereisten inzake verbonden partijen omvat, is het mogelijk dat de entiteit niet over dergelijke informatiesystemen beschikt. In die omstandigheden is het mogelijk dat het management geen kennis heeft van alle bestaande verbonden partijen. Het vereiste om inlichtingen in te winnen als bedoeld in paragraaf 13 blijft echter van kracht omdat het management kennis kan hebben van partijen die voldoen aan de definitie van verbonden partijen in deze Standaard. In dat geval maakt het door de accountant verzoeken om inlichtingen betreffende de identiteit van de verbonden partijen van de entiteit waarschijnlijk deel uit van de overeenkomstig Standaard 315 uit te voeren risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden van de accountant om informatie te verkrijgen betreffende de organisatiestructuur, eigendom, governance en bedrijfsmodel van de entiteit.
In het specifieke geval van gemeenschappelijke zeggenschapsverhoudingen zal het verzoeken om inlichtingen door de accountant waarschijnlijk effectiever zijn wanneer dit zich toespitst op de vraag of de partijen waarmee de entiteit significante transacties aangaat of in significante mate middelen deelt, verbonden partijen zijn, aangezien het management waarschijnlijk beter van die verhoudingen op de hoogte is wanneer zij van economisch belang zijn voor de entiteit.
A13
In de context van een groepscontrole is op grond van Standaard 600 vereist dat het opdrachtteam op groepsniveau aan iedere accountant van een groepsonderdeel een lijst verstrekt van verbonden partijen die door het management op groepsniveau is opgesteld en alle andere verbonden partijen waarvan het opdrachtteam op groepsniveau kennis heeft[507]. Als de entiteit een onderdeel is binnen een groep, vormt deze informatie een nuttige basis voor het verzoeken om inlichtingen door de accountant bij het management betreffende de identiteit van verbonden partijen van de entiteit.
A14
De accountant kan ook bepaalde informatie verkrijgen betreffende de identiteit van verbonden partijen van de entiteit door middel van het verzoeken om inlichtingen bij het management tijdens het proces van aanvaarding of continuering van de opdracht.

De interne beheersingsmaatregelen van de entiteit inzake relaties en transacties met verbonden partijen
(Zie Par. 14)
A15
Anderen binnen de entiteit worden geacht waarschijnlijk kennis te hebben van de relaties en transacties met verbonden partijen en van de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit inzake die relaties en transacties. Dit kunnen, voor zover zij geen deel uitmaken van het management, onder meer zijn:

- de met governance belaste personen;
- personeel in een positie om transacties te initiëren, te verwerken of vast te leggen die zowel significant zijn als buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit vallen, alsmede diegenen die toezicht op dergelijke personeelsleden uitoefenen of hen monitoren;
- de interne auditfunctie;
- interne juridisch adviseurs; en

[507] Standaard 600, *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)*, paragraaf 40(e).

- het hoofd Ethische aangelegenheden of een equivalent persoon.

A16

Bij de uitvoering van de controle wordt ervan uitgegaan dat het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen hebben erkend en begrepen dat zij de verantwoordelijkheid hebben voor het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, waaronder, indien relevant, de getrouwe weergave daarvan, alsmede voor een interne beheersing die door het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen, noodzakelijk wordt geacht om het opstellen van financiële overzichten die vrij zijn van afwijkingen van materieel belang ten gevolge van fraude of van fouten, mogelijk te maken[508]. Dienovereenkomstig moet, als het stelsel vereisten inzake verbonden partijen omvat, het management bij het opstellen van de financiële overzichten onder toezicht van de met governance belaste personen adequate interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot relaties en transacties met verbonden partijen opzetten, implementeren en onderhouden, zodat deze worden aangewezen en op passende wijze administratief worden verwerkt en toegelicht in overeenstemming met het stelsel. In hun toezichthoudende rol monitoren de met governance belaste personen hoe het management zich van zijn verantwoordelijkheid voor die interne beheersingsmaatregelen kwijt. Ongeacht eventuele op grond van het stelsel gestelde vereisten inzake verbonden partijen kunnen de met governance belaste personen in hun toezichthoudende rol informatie bij het management inwinnen om inzicht te verwerven in de aard en zakelijke beweegredenen voor de relaties en transacties met de verbonden partijen van de entiteit.

A17

Bij het voldoen aan het vereiste in Standaard 315 om inzicht te verwerven in de interne beheersingsomgeving[509] kan de accountant kenmerken van de interne beheersingsomgeving in acht nemen die relevant zijn voor het beperken van de risico's op een afwijking van materieel belang welke verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen, zoals:

- interne ethische codes, die op passende wijze zijn meegedeeld aan het personeel van de entiteit en die op passende wijze worden gehandhaafd, waarin de omstandigheden worden geregeld waarin de entiteit specifieke soorten van transacties met verbonden partijen kan aangaan;
- beleidslijnen en procedures voor openlijke en tijdige toelichting van de belangen die het management en de met governance belaste personen bij transacties met verbonden partijen hebben;
- de toewijzing van verantwoordelijkheden binnen de entiteit voor het aanwijzen, vastleggen en samenvatten, alsmede het toelichten van transacties met verbonden partijen;
- tijdige toelichting en bespreking tussen het management en de met governance belaste personen inzake significante transacties met verbonden partijen buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit, met inbegrip van de vraag of de met governance belaste personen de zakelijke beweegredenen voor die transacties op passende wijze kritisch hebben bezien (bijvoorbeeld door advies bij externe professionele adviseurs in te winnen);
- duidelijke leidraden voor de goedkeuring van transacties met verbonden partijen waarmee feitelijke of ogenschijnlijk tegenstrijdige belangen gemoeid zijn, zoals goedkeuring door een subcommissie van de met governance belaste personen waarin personen die onafhankelijk zijn van het management zitting hebben;
- periodieke beoordelingen door de interne auditfunctie, indien van toepassing;
- voorzorgsmaatregelen genomen door het management om kwesties inzake toelichting van verbonden partijen op te lossen, zoals door het advies te vragen van de accountant of van externe juridisch adviseurs;
- het bestaan van beleidslijnen en procedures inzake klokkenluiders, indien van toepassing.

A18

Interne beheersingsmaatregelen inzake relaties en transacties met verbonden partijen kunnen binnen sommige entiteiten tekortschieten of ontbreken om een aantal redenen, zoals:

- het geringe belang dat het management hecht aan het aanwijzen en toelichten van relaties en transacties met verbonden partijen;
- het gebrek aan passend toezicht door de met governance belaste personen;
- een opzettelijke veronachtzaming van die interne beheersingsmaatregelen, omdat bij het toelichten van verbonden partijen informatie onthuld kan worden die het management als gevoelig beschouwt, bijvoorbeeld het bestaan van transacties waarbij familieleden van het management betrokken zijn;
- onvoldoende begrip bij het management van de vereisten inzake verbonden partijen gesteld door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- de afwezigheid van toelichtingsvereisten krachtens het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Als dergelijke interne beheersingsmaatregelen ineffectief of niet bestaand zijn, is de accountant mogelijk niet in staat om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over relaties en

[508] Standaard 200, paragraaf A4.
[509] Standaard 315, paragraaf 14.

transacties met verbonden partijen. Indien dit het geval is, dient de accountant, overeenkomstig Standaard 705,[510] te overwegen wat de implicaties zijn voor de controle, waaronder het oordeel in de controleverklaring.

A19

Frauduleuze financiële verslaggeving houdt vaak in dat het management interne beheersingsmaatregelen doorbreekt die anders effectief lijken te werken[511]. Het risico op doorbreken van interne beheersingsmaatregelen door het management is groter indien het management relaties heeft waarmee zeggenschap over of significante invloed op partijen waarmee de entiteit zaken doet, gepaard gaat, omdat deze relaties het management mogelijk sterker stimuleren en meer gelegenheid bieden om fraude te plegen. Financiële belangen van het management in bepaalde verbonden partijen kunnen bijvoorbeeld het management stimuleren interne beheersingsmaatregelen te doorbreken door (a) de entiteit tegen haar belangen in ertoe te brengen transacties af te sluiten die voor deze partijen voordelig zijn, of (b) met die partijen samen te spannen dan wel hun acties te beheersen. Voorbeelden van mogelijke fraude zijn onder meer:

- het creëren van fictieve transactievoorwaarden met verbonden partijen, opgezet om de zakelijke beweegredenen achter deze transacties verkeerd voor te stellen;
- het op frauduleuze manier organiseren van de overdracht van activa van of naar het management of anderen, voor bedragen die significant hoger of lager liggen dan de marktwaarde;
- het aangaan van complexe transacties met verbonden partijen, zoals voor een bijzonder doel opgerichte entiteiten, die zijn gestructureerd om de financiële positie of de financiële prestaties van de entiteit verkeerd voor te stellen.

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden

A20

Interne beheersingsmaatregelen binnen kleinere entiteiten zullen waarschijnlijk minder formeel zijn, en kleinere entiteiten kennen mogelijk geen gedocumenteerd proces voor het omgaan met relaties en transacties met verbonden partijen. Een eigenaar-bestuurder kan sommige risico's die het gevolg zijn van transacties met verbonden partijen beperken of deze risico's vergroten door actieve deelname aan alle belangrijke aspecten van de transacties. Ten aanzien van die entiteiten kan de accountant in de relaties en transacties met verbonden partijen en de eventuele interne beheersingsmaatregelen in dat verband inzicht verwerven door het verzoeken om inlichtingen bij het management in combinatie met andere werkzaamheden zoals het waarnemen van de toezichthoudende en beoordelingsactiviteiten van het management en het inspecteren van de beschikbare relevante documentatie.

Autorisatie en goedkeuring van significante transacties en afspraken

(Zie Par. 14(b))

A21

Autorisatie houdt in dat een partij of partijen met de passende bevoegdheid (het management, de met governance belaste personen of de aandeelhouders van de entiteit) de entiteit toestemming verlenen om bepaalde transacties aan te gaan in overeenstemming met vooraf vastgestelde criteria, ongeacht of hierbij beoordelingen worden gemaakt. Goedkeuring houdt in dat deze partijen de transacties aanvaarden die de entiteit is aangegaan waarbij aan de criteria is voldaan op basis waarvan autorisatie was verleend. Voorbeelden van interne beheersingsmaatregelen die de entiteit kan hebben vastgesteld om significante transacties en afspraken met verbonden partijen of significante transacties en afspraken buiten het kader van de normale bedrijfsvoering te autoriseren en goed te keuren, zijn:

- interne beheersingsmaatregelen in het kader van monitoring om die transacties en afspraken voor autorisatie en goedkeuring vast te stellen;
- goedkeuring van de voorwaarden van de transacties en afspraken door het management, de met governance belaste personen of, indien van toepassing, de aandeelhouders.

Handhaven van alertheid op informatie over verbonden partijen tijdens het beoordelen van vastleggingen of documenten

Vastleggingen of documenten die de accountant kan onderzoeken

(Zie Par. 15)

A22

Tijdens de controle kan de accountant vastleggingen of documenten onderzoeken die informatie kunnen bevatten over relaties en transacties met verbonden partijen, bijvoorbeeld:

- door de accountant verkregen externe bevestigingen van derde partijen (naast die van banken en van juridisch adviseurs);
- de aangifte van belastingen over de winst door de entiteit;
- door de entiteit aan regelgevende of toezichthoudende instanties verstrekte informatie;

[510] Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*
[511] Standaard 240, paragraaf 32 en A4.

- aandeelhoudersregisters om de belangrijkste aandeelhouders van de entiteit aan te wijzen;
- overzichten van tegenstrijdige belangen van het management en de met governance belaste personen;
- vastleggingen van beleggingen en pensioenregelingen van de entiteit;
- contracten en overeenkomsten met kernpersonen binnen het management of met de met governance belaste personen;
- significante contracten en overeenkomsten buiten het normale verloop van bedrijfsactiviteiten van de entiteit;
- specifieke facturen en correspondentie van de professionele adviseurs van de entiteit;
- door de entiteit verkregen levensverzekeringspolissen;
- significante contracten waarover door de entiteit tijdens de verslagperiode opnieuw is onderhandeld;
- rapportages van de interne auditfunctie;
- documenten die betrekking hebben op deponeringen van de entiteit bij een effectentoezichthouder (bijvoorbeeld prospectussen).

Afspraken die een indicatie kunnen zijn voor het bestaan van niet eerder aangewezen of toegelichte relaties en transacties met verbonden partijen.

Afspraken die een indicatie kunnen zijn voor het bestaan van niet eerder aangewezen of toegelichte relaties en transacties met verbonden partijen

(Zie Par. 15)

A23

Een regeling houdt een formele of informele overeenkomst tussen de entiteit en een of meerdere andere partijen in voor doeleinden als:

- het opzetten van een zakenrelatie door middel van passende vehikels of structuren;
- de uitvoering van bepaalde soorten transacties onder specifieke voorwaarden;
- het verlenen van vooraf bepaalde diensten of financiële ondersteuning.

Voorbeelden van afspraken die erop kunnen wijzen dat relaties en transacties met verbonden partijen bestaan die het management niet eerder heeft geïdentificeerd of aan de accountant zijn toegelicht, zijn onder meer:

- participaties in maatschappen zonder rechtspersoonlijkheid met andere partijen;
- overeenkomsten voor het verlenen van diensten aan bepaalde partijen onder voorwaarden die buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit vallen;
- relaties uit hoofde van verstrekte of ontvangen borgstellingen.

Aanwijzen van significante transacties buiten het kader van de normale bedrijfsvoering

(Zie Par. 16)

A24

Door het verkrijgen van verdere informatie over significante transacties buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit kan de accountant evalueren of eventuele frauderisicofactoren aanwezig zijn en, als het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereisten inzake verbonden partijen omvat, de risico's op een afwijking van materieel belang identificeren.

A25

Voorbeelden van transacties buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit zijn:

- complexe eigen-vermogen-transacties, zoals reorganisaties of acquisities;
- transacties met offshore entiteiten in rechtsgebieden met een zwak ontwikkeld vennootschapsrecht;
- het leasen van panden of het verlenen van managementdiensten door de entiteit aan een andere partij zonder levering van een tegenprestatie;
- verkooptransacties met ongebruikelijk grote kortingen of retouren;
- transacties met circulaire afspraken, bijvoorbeeld verkopen met terugkoopverplichting;
- transacties op grond van contracten waarvan de voorwaarden voor afloop worden gewijzigd.

Inzicht verwerven in de aard van significante transacties buiten het kader van de normale bedrijfsvoering

(Zie Par. 16(a))

A26

Het verzoeken om inlichtingen over de aard van de significante transacties buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit houdt in dat inzicht wordt verworven in de zakelijke beweegredenen voor de transacties en de voorwaarden waaronder deze zijn aangegaan.

Verzoeken om inlichtingen of verbonden partijen bij een transactie betrokken kunnen zijn

(Zie Par. 16(b))

A27

Een verbonden partij zou bij een significante transactie buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit niet alleen door directe beïnvloeding van de transactie als partij bij de transactie,

maar ook door indirecte beïnvloeding van de transactie via een tussenpersoon betrokken kunnen zijn. Die beïnvloeding kan een indicatie zijn voor de aanwezigheid van een frauderisicofactor.

Delen van informatie over verbonden partijen met het opdrachtteam
(Zie Par. 17)
A28
Relevante informatie inzake verbonden partijen die gedeeld kan worden onder de bij de controleopdracht betrokken teamleden is bijvoorbeeld:
- de identiteit van de verbonden partijen van de entiteit;
- de aard van de relaties en transacties met verbonden partijen;
- significante of complexe relaties en transacties met verbonden partijen die kunnen worden vastgesteld als significante risico's, in het bijzonder transacties waarbij het management of de met governance belaste personen financieel betrokken zijn.

Identificeren en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen

Frauderisicofactoren die verband houden met een verbonden partij met dominante invloed
(Zie Par. 19)
A29
Het domineren van het management zonder compenserende interne beheersingsmaatregelen door één persoon of een kleine groep personen is een frauderisicofactor[512]. Indicatoren dat door een verbonden partij dominante invloed wordt uitgeoefend, zijn onder meer dat:
- de verbonden partij zijn veto heeft uitgesproken over door het management of de met governance belaste personen genomen significante zakelijke beslissingen;
- significante transacties aan de verbonden partij ter definitieve goedkeuring worden voorgelegd;
- door het management en de met governance belaste personen weinig wordt overlegd over zakelijke voorstellen waartoe de verbonden partij het initiatief heeft genomen;
- transacties waarbij de verbonden partij (of een naast familielid van de verbonden partij) betrokken is, worden zelden onafhankelijk beoordeeld en goedgekeurd.

Van dominante invloed kan in bepaalde gevallen ook sprake zijn indien de verbonden partij een hoofdrol heeft gespeeld bij het oprichten van de entiteit en blijft spelen bij het leiden van de entiteit.
A30
Bij de aanwezigheid van andere risicofactoren kan het bestaan van een verbonden partij met dominante invloed een indicatie zijn voor significante risico's op een afwijking van materieel belang ten gevolge van fraude. Dit zijn enkele voorbeelden:
- een ongebruikelijk groot verloop onder het senior management of de juridisch adviseurs kan wijzen op onethische of frauduleuze zakelijke praktijken die de belangen van de verbonden partij dienen;
- de inschakeling van zakelijke tussenpersonen voor significante transacties waarvoor geen duidelijke zakelijke beweegreden lijkt te bestaan, kan erop wijzen dat de verbonden partij voor frauduleuze doeleinden een belang in die transacties kan hebben door middel van zeggenschap over die tussenpersonen;
- controle-informatie over bovenmatige betrokkenheid of preoccupatie van verbonden partijen met betrekking tot de keuze van grondslagen voor financiële verslaggeving of de bepaling van significante schattingen kan op mogelijke frauduleuze financiële verslaggeving wijzen.

Inspelen op de risico's op een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen
(Zie Par. 20)
A31
De aard, timing en omvang van de verdere controlewerkzaamheden die de accountant kan selecteren om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen, hangen af van de aard van die risico's en de omstandigheden waarin de entiteit verkeert[513].
A32
De accountant kan onder meer de volgende gegevensgerichte controles uitvoeren wanneer de accountant een risico als significant heeft ingeschat dat het management bepaalde transacties met verbonden partijen (die het gevolg is van fraude of van fouten) niet op passende wijze in overeen-

[512] Standaard 240, Bijlage 1.
[513] Standaard 330 verschaft nadere leidraden betreffende het overwegen van de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden. Standaard 240 omvat vereisten en leidraden betreffende het passend inspelen op ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang ten gevolge van fraude.

stemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving administratief heeft verwerkt of toegelicht:

- bevestigen of bespreken van bepaalde aspecten van de transacties met tussenpersonen zoals banken, advocatenkantoren, borgen of agenten, als dit praktisch uitvoerbaar is en niet verboden is op grond van wet- of regelgeving of van ethische voorschriften;
- bevestigen van de doelen, specifieke voorwaarden of bedragen van de transacties met de verbonden partijen (deze controlemaatregel kan minder effectief zijn als de accountant van oordeel is dat de entiteit de verbonden partijen bij het beantwoorden van de vragen van de accountant waarschijnlijk beïnvloedt);
- indien dit van toepassing is, lezen van de financiële overzichten of van andere relevante financiële informatie, indien deze beschikbaar is, over de verbonden partijen ter onderbouwing van de administratieve verwerking van de transacties in de administratieve vastleggingen van de verbonden partijen.

A33

Indien de accountant een risico op een afwijking van materieel belang ten gevolge van fraude wegens de aanwezigheid van een verbonden partij met dominante invloed als significant heeft ingeschat, kan de accountant, in aanvulling op de algemene vereisten van Standaard 240, onder meer de volgende controlewerkzaamheden uitvoeren om inzicht te verwerven in de zakelijke relaties welke die verbonden partij met de entiteit direct of indirect kan hebben aangegaan en om te bepalen of verdere passende gegevensgerichte controlewerkzaamheden uitgevoerd dienen te worden:

- verzoeken om inlichtingen bij en houden van besprekingen met het management en de met governance belaste personen;
- verzoeken om inlichtingen bij de verbonden partij;
- onderzoek van significante contracten met de verbonden partij;
- passend achtergrondonderzoek, met name via het internet of specifieke externe databanken met zakelijke informatie;
- beoordelen van klokkenluidersverslagen als deze worden bewaard.

A34

Afhankelijk van de resultaten van de risico-inschattingswerkzaamheden van de accountant kan de accountant het als passend beschouwen om controle-informatie te verkrijgen zonder de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit met betrekking tot relaties en transacties met verbonden partijen te toetsen. In sommige omstandigheden kan het evenwel voorkomen dat uit gegevensgerichte controles alleen niet voldoende en geschikte controle-informatie met betrekking tot risico's op een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen te verkrijgen is. Als er bijvoorbeeld veel intragroeptransacties tussen de entiteit en haar onderdelen hebben plaatsgevonden en een significante hoeveelheid informatie betreffende deze transacties in een geïntegreerd systeem is geïnitieerd, vastgelegd, verwerkt of op elektronische wijze gerapporteerd, kan de accountant besluiten dat het niet mogelijk is doeltreffende gegevensgerichte controlewerkzaamheden op te zetten die op zich voldoende zijn om de risico's op een afwijking van materieel belang in verband met deze transacties tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen. In dat geval wordt van de accountant vereist dat hij, met het oog op de naleving van het vereiste van Standaard 330 om voldoende en geschikte controle-informatie inzake de werking van interne beheersingsmaatregelen te verkrijgen,[514] de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit inzake volledigheid en accurate vastlegging van relaties en transacties met verbonden partijen toetst.

Aanwijzen van niet eerder aangewezen of toegelichte verbonden partijen of significante transacties met verbonden partijen

Mededeling van informatie over nieuw aangewezen verbonden partijen aan het opdrachtteam

(Zie Par. 22(a))

A35

Het spoedig meedelen van het bestaan van nieuw aangewezen verbonden partijen aan de andere leden van het opdrachtteam helpt hen na te gaan of deze informatie de resultaten van en conclusies uit reeds uitgevoerde risico-inschattingswerkzaamheden beïnvloedt en of de risico's op een afwijking van materieel belang opnieuw moeten worden ingeschat.

Gegevensgerichte controles betreffende nieuw aangewezen verbonden partijen of significante transacties met verbonden partijen

(Zie Par. 22(c))

A36

De accountant kan onder meer de volgende gegevensgerichte controles betreffende nieuw aangewezen verbonden partijen of significante transacties met verbonden partijen uitvoeren:

- verzoeken om inlichtingen omtrent de aard van de relaties van de entiteit met de nieuw aangewe-

[514] Standaard 330, paragraaf 8(b).

zen verbonden partijen, waaronder (indien passend en op grond van wet-, regelgeving of ethische voorschriften niet verboden) het verzoeken om inlichtingen bij partijen buiten de entiteit die verondersteld worden significante kennis te hebben van de entiteit en haar activiteiten, zoals juridisch adviseurs, belangrijke agenten, belangrijke vertegenwoordigers, consultants, borgen of andere naaste zakenpartners;
- analyseren van de administratieve vastleggingen op transacties met de nieuw aangewezen verbonden partijen. Die analyse kan vergemakkelijkt worden door gebruik te maken van auditsoftwaretoepassingen;
- verifiëren van de voorwaarden van de nieuw aangewezen transacties met verbonden partijen en het evalueren of de transacties op passende wijze administratief zijn verwerkt en toegelicht in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Opzettelijke niet-toelichting door het management
(Zie Par. 22(e))
A37
De vereisten en leidraden in Standaard 240 betreffende de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten zijn relevant als het management opzettelijk lijkt te hebben nagelaten aan de accountant verbonden partijen of significante transacties met verbonden partijen toe te lichten. De accountant kan ook overwegen of het nodig is of de betrouwbaarheid van de antwoorden van het management op het verzoeken om inlichtingen door de accountant en de bevestigingen van het management aan de accountant opnieuw te evalueren.

Geïdentificeerde significante transacties met verbonden partijen buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit

Evalueren van de zakelijke beweegredenen voor significante transacties met verbonden partijen
(Zie Par. 23)
A38
Bij het evalueren van de zakelijke beweegredenen voor een significante transactie met een verbonden partij buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit kan de accountant overwegen:
- of:
  - de transactie overmatig complex is (bijvoorbeeld of er meerdere verbonden partijen binnen een geconsolideerde groep bij betrokken zijn);
  - bij de transactie ongebruikelijke handelsvoorwaarden gelden, zoals ongebruikelijke prijzen, rentetarieven, borgstellingen en aflossingsvoorwaarden;
  - er een duidelijke logische zakelijke reden ontbreekt voor het plaatsvinden van de transactie;
  - bij de transactie niet eerder geïdentificeerde verbonden partijen betrokken zijn;
  - de transactie op een ongebruikelijke manier is verwerkt.
- of het management de aard en de administratieve verwerking van die transactie met de met governance belaste personen heeft besproken;
- of het management meer de nadruk legt op een bepaalde verwerkingswijze in plaats van passende aandacht te besteden aan de onderliggende economische beweegredenen voor de transactie.

Indien de toelichting van het management materieel inconsistent is met de voorwaarden van de transactie met de verbonden partij, wordt van de accountant vereist dat hij, overeenkomstig Standaard 500[515], overweegt of de toelichting en bevestigingen van het management over andere significante aangelegenheden betrouwbaar zijn.
A39
De accountant kan ook trachten de zakelijke beweegredenen achter een dergelijke transactie te begrijpen vanuit het perspectief van de verbonden partij, aangezien dit de accountant kan helpen meer inzicht te verwerven in de economische realiteit achter de transactie en de reden waarom deze is uitgevoerd. Een zakelijke beweegreden die vanuit het perspectief van de verbonden partij inconsistent met de aard van haar activiteiten lijkt, kan een frauderisicofactor vormen.

Autorisatie en goedkeuring van significante transacties met verbonden partijen
(Zie Par. 23(b))
A40
Autorisatie en goedkeuring door het management, de met governance belaste personen of, indien van toepassing, de aandeelhouders van significante transacties met verbonden partijen die buiten het normale verloop van de bedrijfsvoering van de entiteit vallen, kunnen controle-informatie opleveren over het feit dat de transacties op de passende niveaus binnen de entiteit naar behoren zijn overwogen en dat de desbetreffende voorwaarden op passende wijze in de financiële overzichten zijn weerspiegeld. Wanneer dergelijke transacties niet zijn geautoriseerd en goedgekeurd en het management of de met governance belaste personen daar geen redelijke argumenten voor blijken te kunnen

[515] Standaard 500, *Controle-informatie*, paragraaf 11.

aanvoeren, kan dit een indicatie zijn voor risico's op een afwijking van materieel belang ten gevolge van fouten of fraude. In dat geval kan de accountant het nodig achten alert te zijn op andere dergelijke transacties. Wel is het feit dat transacties zijn geautoriseerd en goedgekeurd mogelijk niet voldoende om er een conclusie aan te verbinden met betrekking tot het bestaan van risico's op een afwijking van materieel belang ten gevolge van fraude, omdat autorisatie en goedkeuring ineffectief kunnen zijn indien verbonden partijen hebben samengespannen of indien de entiteit aan de dominante invloed van een verbonden partij blootstaat.

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden
A41
Een kleinere entiteit beschikt mogelijk niet over dezelfde, met de verschillende bevoegdheids- en goedkeuringsniveaus samenhangende, interne beheersingsmaatregelen als een grotere entiteit. De accountant kan bij de controle van een kleinere entiteit voor het verkrijgen van controle-informatie betreffende de geldigheid van significante transacties met verbonden partijen die buiten het normale verloop van de bedrijfsvoering van de entiteit vallen, dan ook in mindere mate op autorisatie en goedkeuring terugvallen. In plaats daarvan kan de accountant het uitvoeren van andere controlewerkzaamheden in overweging nemen zoals onderzoek van relevante documenten, bevestiging van specifieke aspecten van de transacties met relevante partijen of waarneming van betrokkenheid van de eigenaar-bestuurder bij de transacties.

Beweringen dat transacties met een verbonden partij onder dezelfde voorwaarden als een marktconforme transactie zijn uitgevoerd
(Zie Par. 24)
A42
Hoewel controle-informatie om de prijs van een transactie met een verbonden partij en die van een vergelijkbare marktconforme transactie te vergelijken wellicht gemakkelijk beschikbaar is, is het voor de accountant in de praktijk vaak moeilijk om voldoende controle-informatie te verkrijgen waaruit blijkt dat de transactie met de verbonden partij en de marktconforme transactie in alle opzichten equivalent zijn. Hoewel de accountant mogelijk in staat is te laten bevestigen dat een transactie met een verbonden partij tegen een marktprijs is uitgevoerd, kan het bijvoorbeeld praktisch onuitvoerbaar zijn te laten bevestigen of andere voorwaarden van de transactie (zoals kredietvoorwaarden, voorwaardelijke gebeurtenissen en specifieke lasten) normale marktvoorwaarden tussen onafhankelijke partijen zijn. Het risico bestaat derhalve dat de bewering van het management dat een transactie met een verbonden partijen onder dezelfde voorwaarden als een marktconforme transactie is uitgevoerd, een afwijking van materieel belang inhoudt.
A43
Bij het opstellen van de financiële overzichten dient het management een bewering dat een transactie met een verbonden partij onder dezelfde voorwaarden als een marktconforme transactie is uitgevoerd, te staven. Daartoe kan het management onder meer:
- de voorwaarden van de transactie met een verbonden partij met die van een identieke of gelijksoortige transactie met een of meer niet-verbonden partijen vergelijken;
- een externe deskundige inschakelen om een marktwaarde te bepalen en de marktvoorwaarden voor de transactie te bevestigen;
- de voorwaarden van de transactie met bekende marktvoorwaarden voor globaal vergelijkbare transacties in een open markt vergelijken.

A44
Bij het evalueren van de argumenten van het management voor deze bewering kan onder meer:
- overwogen worden of het management op een geschikte manier te werk is gegaan om de bewering te staven;
- de bron van de interne of externe gegevens die de bewering staven, geverifieerd worden en kunnen de gegevens op nauwkeurigheid, volledigheid en relevantie worden getoetst;
- de redelijkheid van significante veronderstellingen waarop de bewering is gebaseerd, worden geëvalueerd.

A45
Op grond van bepaalde stelsels inzake financiële verslaggeving moeten transacties met verbonden partijen die niet op dezelfde voorwaarden als een marktconforme transactie zijn uitgevoerd, worden toegelicht. Indien het management een transactie met een verbonden partij niet in de financiële overzichten heeft toegelicht, kan dit dan ook als een impliciete bewering gelden dat de transactie onder dezelfde voorwaarden als een marktconforme transactie is uitgevoerd.

Evaluatie van de administratieve verwerking en toelichting van geïdentificeerde relaties en transacties met verbonden partijen

Overwegingen van materialiteit bij het evalueren van afwijkingen
(Zie Par. 25)
A46

Volgens Standaard 450 wordt van de accountant vereist dat hij bij de evaluatie of een afwijking al dan niet van materieel belang is zowel de omvang en de aard van een afwijking als de bijzondere omstandigheden waarin deze optreedt, overweegt[516]. De significantie van de transactie voor gebruikers van het financiële overzicht kan niet alleen van het vastgelegde bedrag van de transactie, maar ook van bepaalde andere relevante factoren, zoals de aard van de relatie met de verbonden partij, afhankelijk zijn.

Evaluatie van toelichtingen van verbonden partijen
(Zie Par. 25(a))
A47
Bij het evalueren van toelichtingen van verbonden partijen in de context van de krachtens het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving geldende toelichtingsvereisten dient te worden overwogen of de feiten en omstandigheden van de relaties en transacties met de verbonden partijen van de entiteit op een passende wijze zijn samengevat en gepresenteerd zodat de toelichtingen begrijpelijk zijn. Toelichtingen van transacties met verbonden partijen kunnen onbegrijpelijk zijn indien:
a. de zakelijke beweegredenen en de effecten van de transacties op de financiële overzichten onduidelijk zijn of verkeerd zijn voorgesteld; of
b. kernvoorwaarden, condities of andere belangrijke elementen van de transacties die noodzakelijk zijn om deze te begrijpen niet op een passende wijze zijn toegelicht.

Schriftelijke bevestigingen
(Zie Par. 26)
A48
In onder meer de volgende omstandigheden kan het passend zijn schriftelijke bevestigingen van de met governance belaste personen te verkrijgen:
- wanneer zij specifieke transacties met verbonden partijen hebben goedgekeurd (a) die de financiële overzichten op een van materieel belang zijnde wijze beïnvloeden of (b) waarbij het management betrokken is;
- wanneer zij aan de accountant specifieke mondelinge bevestigingen over details van bepaalde transacties met verbonden partijen hebben gegeven;
- wanneer zij financiële of andere belangen in de verbonden partijen of in de transacties met de verbonden partijen hebben.

A49
De accountant kan ook besluiten om schriftelijke bevestigingen te verkrijgen betreffende specifieke beweringen die het management kan hebben geuit, zoals een bevestiging dat specifieke transacties met verbonden partijen geen geheime nevenovereenkomsten omvatten.

Communicatie met de met governance belaste personen
(Zie Par. 27)
A50
Door significante tijdens de controle[517] in verband met verbonden partijen van de entiteit aan de orde komende aangelegenheden mee te delen, helpt de accountant bij de met governance belaste personen gemeenschappelijk begrip tot stand te brengen over de aard en oplossing van deze aangelegenheden. Voorbeelden van belangrijke aangelegenheden inzake verbonden partijen zijn onder meer:
- (al dan niet opzettelijke) ontbrekende toelichting door het management aan de accountant van verbonden partijen of significante transacties met verbonden partijen, die de met governance belaste personen op relaties en transacties met verbonden partijen kunnen attenderen waarvan zij voorheen mogelijk geen kennis hadden;
- het aanwijzen van significante, niet op passende wijze geautoriseerde en goedgekeurde transacties met verbonden partijen die fraude kunnen doen vermoeden;
- een meningsverschil met het management betreffende het administratief verwerken en toelichten van significante transacties met verbonden partijen in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- het niet naleven van de van toepassing zijnde wet- of regelgeving die specifieke soorten van transacties met verbonden partijen verbiedt of aan banden legt;
- moeilijkheden om partij aan te wijzen die in laatste instantie zeggenschap over de entiteit heeft.

[516] Standaard 450, *Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen*, paragraaf 11(a). Paragraaf A21 van Standaard 450 verschaft leidraden betreffende de omstandigheden die de evaluatie van een afwijking kunnen beïnvloeden.
[517] Standaard 230, paragraaf A8, verschaft nadere leidraden betreffende de aard van significante aangelegenheden die tijdens de controle aan de orde komen.

560 Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1

Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode bij een controle van financiële overzichten. Deze Standaard behandelt niet aangelegenheden met betrekking tot de verantwoordelijkheden van de accountant voor andere informatie verkregen na de datum van de controleverklaring, die behandeld wordt in Standaard 720[518]. Echter, dergelijke andere informatie kan een gebeurtenis na de einddatum van de verslagperiode aan het licht brengen die binnen het toepassingsgebied van deze Standaard valt. (Zie Par. A1)

Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode

2

Financiële overzichten kunnen beïnvloed worden door bepaalde gebeurtenissen die zich voordoen na de datum van de verslagperiode[519]. Veel stelsels inzake financiële verslaggeving verwijzen specifiek naar dergelijke gebeurtenissen. Die stelsels inzake financiële verslaggeving onderscheiden gewoonlijk twee soorten van gebeurtenissen:

a. gebeurtenissen die controle-informatie verschaffen over omstandigheden die bestonden op de datum van de financiële overzichten; en
b. gebeurtenissen die controle-informatie verschaffen over omstandigheden die ontstaan zijn na de datum van de financiële overzichten.

In Standaard 700 wordt uiteengezet dat de datum van de controleverklaring de lezer informeert dat de accountant heeft overwogen wat het effect is van gebeurtenissen en transacties waarvan hij zich bewust wordt en die zich tot aan die datum hebben voorgedaan[520].

Ingangsdatum

3

Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstelling

4

De doelstellingen van de accountant zijn:

a. het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie omtrent de vraag of gebeurtenissen die zich voordoen tussen de datum van de financiële overzichten en de datum van de controleverklaring en die een aanpassing van of een toelichting in de financiële overzichten noodzakelijk maken, op passende wijze in die financiële overzichten zijn weerspiegeld, in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; en
b. het op passende wijze inspelen op feiten die de accountant bekend worden na de datum van de controleverklaring, die, wanneer zij hem op die datum bekend waren geweest, tot een aanpassing in de controleverklaring hadden kunnen leiden.

Definities

5

Voor de toepassing van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:

a. *datum van de financiële overzichten* – De einddatum van de laatste verslagperiode waarop de financiële overzichten betrekking hebben.

b. *goedkeuringsdatum van de financiële overzichten* – De datum waarop alle overzichten die de financiële overzichten vormen, inclusief de daarbij horende toelichtingen, zijn opgesteld en de personen met de erkende bevoegdheid hebben verklaard dat zij de verantwoordelijkheid voor deze financiële overzichten op zich hebben genomen. (Zie Par. A2)

c. *datum van de controleverklaring – datum van de controleverklaring* – De datum waarop de accountant de verklaring bij de financiële overzichten dateert overeenkomstig Standaard 700. (Zie Par. A3)

---

[518] Standaard 720, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie.*

[519] International Accounting Standard(IAS) 10, *Gebeurtenissen na balansdatum*, gaat bijvoorbeeld over de wijze waarop in financiële overzichten zowel gunstige als ongunstige gebeurtenissen worden behandeld die zich voordoen tussen de datum van de financiële overzichten (in de IAS aangeduid als de 'balansdatum') en de datum waarop de financiële overzichten worden geautoriseerd voor publicatie.

[520] Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*, paragraaf A66.

d. *datum waarop de financiële overzichten worden gepubliceerd* – De datum waarop de controleverklaring en de gecontroleerde financiële overzichten aan derden ter beschikking worden gesteld. (Zie Par. A4 en A5)
e. *gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode* – Gebeurtenissen die zich voordoen tussen de datum van de financiële overzichten en de datum van de controleverklaring, alsmede feiten die de accountant bekend worden na de datum van de controleverklaring.

Vereisten

Gebeurtenissen die zich voordoen tussen de datum van de financiële overzichten en de datum van de controleverklaring
6
De accountant dient controlewerkzaamheden uit te voeren om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen dat alle gebeurtenissen die zich tussen de datum van de financiële overzichten en de datum van de controleverklaring voordoen en een aanpassing van of een toelichting in de financiële overzichten vereisen, zijn geïdentificeerd. Van de accountant wordt echter niet verwacht dat hij aanvullende controlewerkzaamheden uitvoert inzake aangelegenheden waarvoor eerder toegepaste controlewerkzaamheden bevredigende conclusies hebben opgeleverd. (Zie Par. A6)
7
De accountant dient de op grond van paragraaf 6 vereiste werkzaamheden uit te voeren zodanig dat zij betrekking hebben op de periode vanaf de datum van de financiële overzichten tot aan de datum van de controleverklaring of een periode die daarmee zoveel mogelijk samenvalt als vanuit praktisch oogpunt uitvoerbaar is. De accountant dient rekening te houden met zijn risico-inschatting bij het bepalen van de aard en omvang van deze controlewerkzaamheden, die het volgende dienen te omvatten: (Zie Par. A7 en A8)
a. het verwerven van inzicht in de procedures die het management heeft ingesteld om ervoor te zorgen dat gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode worden geïdentificeerd;
b. het verzoeken om inlichtingen bij het management en, in voorkomend geval, bij de met governance belaste personen omtrent de vraag of zich na de einddatum van de verslagperiode gebeurtenissen hebben voorgedaan die van invloed kunnen zijn op de financiële overzichten; (Zie Par. A9)
c. het lezen van eventuele notulen van na de datum van de financiële overzichten gehouden vergaderingen van de eigenaren van de entiteit, het management en de met governance belaste personen en het verzoeken om inlichtingen inzake aangelegenheden die in dergelijke vergaderingen zijn besproken en waarvan nog geen notulen beschikbaar zijn; (Zie Par. A10)
d. het lezen van de eventuele meest recente tussentijdse financiële overzichten na de einddatum van de verslagperiode.
8
Indien de accountant, als gevolg van de controlewerkzaamheden die op grond van de paragrafen 6 en 7 vereist zijn, gebeurtenissen identificeert die aanpassing van of toelichting in de financiële overzichten noodzakelijk maken, dient de accountant te bepalen of elk van deze gebeurtenissen op passende wijze in die financiële overzichten is weerspiegeld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Schriftelijke bevestigingen
9
De accountant dient het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen te verzoeken overeenkomstig Standaard 580[521] een schriftelijke bevestiging te verstrekken dat alle gebeurtenissen die zich na de datum van de financiële overzichten hebben voorgedaan en waarvoor het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving een aanpassing of toelichting vereist, zijn aangepast of toegelicht.

Feiten die de accountant bekend worden na de datum van de controleverklaring, maar vóór de datum waarop de financiële overzichten worden gepubliceerd
10
De accountant is niet verplicht na de datum van de controleverklaring controlewerkzaamheden met betrekking tot de financiële overzichten uit te voeren. Echter, indien na de datum van de controleverklaring, maar vóór de datum waarop de financiële overzichten worden gepubliceerd, een feit bij de accountant bekend wordt dat, mocht het de accountant op de datum van de controleverklaring bekend zijn geweest, tot een wijziging door de accountant van de controleverklaring had kunnen leiden, dient de accountant: (Zie Par. A11 en A12)
a. de aangelegenheid te bespreken met het management en, in voorkomend geval, met de met governance belaste personen;

[521] Standaard 580, *Schriftelijke bevestigingen*.

b. te bepalen of het noodzakelijk is dat een wijziging in de financiële overzichten wordt aangebracht en zo ja;
c. inlichtingen in te winnen over de wijze waarop het management voornemens is deze aangelegenheid in de financiële overzichten te behandelen.

11

Indien het management de financiële overzichten wijzigt, dient de accountant:
a. de controlewerkzaamheden met betrekking tot de wijziging uit te voeren die in de omstandigheden noodzakelijk zijn;
b. tenzij de omstandigheden als bedoeld in paragraaf 12 van toepassing zijn:
   1. de controlewerkzaamheden als bedoeld in de paragrafen 6 en 7 uit te breiden tot aan de datum van de nieuwe controleverklaring; en
   2. een nieuwe controleverklaring over de gewijzigde financiële overzichten te verstrekken. De nieuwe controleverklaring dient niet eerder gedateerd zijn dan de goedkeuringsdatum van de gewijzigde financiële overzichten.

12

Als wet-, regelgeving of het stelsel inzake financiële verslaggeving het management niet verbiedt de wijziging van de financiële overzichten te beperken tot de effecten van de gebeurtenis of gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode die tot die wijziging leidt (leiden) en het degenen die verantwoordelijk zijn voor de goedkeuring van de financiële overzichten niet verbiedt hun goedkeuring tot die ene wijziging te beperken, is het de accountant toegestaan de op grond van paragraaf 11(b)(i) vereiste controlewerkzaamheden inzake gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode tot die wijziging te beperken. In dergelijke gevallen dient de accountant hetzij:
a. de controleverklaring te wijzigen door een aanvullende datum op te nemen die beperkt is tot die wijziging, waarmee wordt aangegeven dat de werkzaamheden van de accountant inzake gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode beperkt zijn tot de wijziging van de financiële overzichten zoals omschreven in de desbetreffende toelichting in de financiële overzichten; hetzij (Zie Par. A13)
b. een nieuwe of gewijzigde controleverklaring te verstrekken die in een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden[522] dan wel in een paragraaf inzake overige aangelegenheden een vermelding bevat waarin bekend wordt gemaakt dat de werkzaamheden van de accountant inzake gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode beperkt zijn tot de wijziging van de financiële overzichten zoals omschreven in de desbetreffende toelichting bij de financiële overzichten.

13

In sommige rechtsgebieden is het management op grond van wet-, regelgeving of het stelsel inzake financiële verslaggeving mogelijk niet verplicht gewijzigde financiële overzichten te publiceren en is de accountant dienovereenkomstig niet gehouden een gewijzigde of nieuwe controleverklaring te verstrekken. Indien het management de financiële overzichten echter niet wijzigt in omstandigheden waarin de accountant van mening is dat ze gewijzigd moeten worden en: (Zie Par. A14 en A15)
a. indien de controleverklaring nog niet aan de entiteit is verstrekt, dient de accountant het oordeel aan te passen zoals is vereist in Standaard 705[523] en vervolgens de controleverklaring te verstrekken; of
b. indien de controleverklaring reeds aan de entiteit is verstrekt, dient de accountant het management en de met governance belaste personen, tenzij alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit, mee te delen de financiële overzichten niet voor derden te publiceren voordat de noodzakelijke wijzigingen zijn aangebracht. Indien niettemin de financiële overzichten vervolgens zonder de noodzakelijke wijzigingen worden gepubliceerd, dient de accountant passende maatregelen te treffen om te trachten te voorkomen dat op de controleverklaring wordt gesteund. (Zie Par. A16 en A17)

Feiten die de accountant bekend worden na de publicatie van de financiële overzichten

14

Nadat de financiële overzichten zijn gepubliceerd heeft de accountant geen verplichting om enige controlewerkzaamheden uit te voeren met betrekking tot die financiële overzichten.
Aan artikel 2:362 lid 6 BW kan worden ontleend, dat indien na de vaststelling van de jaarrekening door de Algemene Vergadering van Aandeelhouders blijkt dat de jaarrekening in ernstige mate tekort schiet in het geven van het inzicht conform artikel 2:362 lid 1 BW, het bestuur daaromtrent onverwijld bericht aan de leden of aandeelhouders en een mededeling daaromtrent deponeert ten kantore van het handelsregister; en dat bij de mededeling een accountantsverklaring wordt gevoegd, indien de jaarrekening overeenkomstig artikel 2:393 BW is gecontroleerd.
In het geval dat zijn opdrachtgever medewerking weigert distantieert de accountant zich van de

[522] Zie Standaard 706, *Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*
[523] Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*

openbaar gemaakte stukken. Wanneer het bij een openbaar register gedeponeerde stukken betreft kan dit bijvoorbeeld door dit register schriftelijk te berichten dat de verklaring ten onrechte openbaar gemaakt is. In andere gevallen kan bijvoorbeeld publicatie in een landelijk dagblad worden overwogen.

15

–

16

–

17

Indien het management niet de noodzakelijke stappen onderneemt om ervoor te zorgen dat allen die in het bezit zijn van de eerder gepubliceerde financiële overzichten van de situatie op de hoogte worden gebracht en de financiële overzichten niet wijzigt in omstandigheden waarin de accountant van mening is dat ze gewijzigd moeten worden, dient de accountant aan het management en aan de met governance belaste personen, tenzij alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit[524], te melden dat de accountant maatregelen zal nemen om te trachten te voorkomen dat in de toekomst op de controleverklaring wordt gesteund. Indien het management of de met governance belaste personen, ondanks deze melding, niet de noodzakelijke stappen ondernemen, dient de accountant passende maatregelen te treffen om te trachten te voorkomen dat op de controleverklaring wordt gesteund. (Zie Par. A20)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Toepassingsgebied van deze Standaard

(Zie Par. 1)

A1

Wanneer de gecontroleerde financiële overzichten na de publicatie van de financiële overzichten in andere documenten (anders dan de jaarverslagen die binnen de reikwijdte van Standaard 720 zouden vallen) worden opgenomen, kan de accountant aanvullende verantwoordelijkheden hebben met betrekking tot de gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode waarmee de accountant mogelijk rekening moet houden, zoals vereisten op grond van wet- en regelgeving met betrekking tot de openbare uitgifte van effecten in rechtsgebieden waarin de effecten worden uitgegeven. Van de accountant kan bijvoorbeeld vereist worden aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren tot aan de datum van het definitieve emissieprospectus. Hiertoe kunnen werkzaamheden behoren als bedoeld in de paragrafen 6 en 7, uitgevoerd tot op of nabij de datum waarop het definitieve emissieprospectus van kracht wordt, alsmede het lezen van het emissieprospectus om in te schatten of de andere informatie die in het emissieprospectus is opgenomen verenigbaar is met de financiële informatie waarmee de accountant in verband kan worden gebracht.[525]

Definities

Goedkeuringsdatum van de financiële overzichten

(Zie Par. 5(b))

A2

In bepaalde rechtsgebieden wordt door wet- of regelgeving aangegeven welke personen of organen (bijvoorbeeld het management of de met governance belaste personen) verantwoordelijk zijn voor het vaststellen dat alle overzichten die tezamen de financiële overzichten vormen, inclusief de daartoe behorende toelichtingen, zijn opgesteld en wordt het noodzakelijke goedkeuringsproces gespecificeerd. In andere rechtsgebieden wordt het goedkeuringsproces niet voorgeschreven door wet- of regelgeving en volgt de entiteit haar eigen procedures bij het opstellen en afronden van de financiële overzichten rekening houdend met haar management- en governance-structuur. In bepaalde rechtsgebieden is de finale goedkeuring van de financiële overzichten door de aandeelhouders vereist. In deze rechtsgebieden is de finale goedkeuring door de aandeelhouders niet nodig wil de accountant kunnen vaststellen dat voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen teneinde daarop zijn oordeel over de financiële overzichten te baseren. Voor de toepassing van de Standaarden is de goedkeuringsdatum van de financiële overzichten de vroegste datum waarop de personen met de erkende bevoegdheid hebben verklaard dat alle overzichten die tezamen de financiële overzichten vormen, inclusief de daarbij horende toelichtingen, zijn opgesteld en waarop de daartoe bevoegde personen de verantwoordelijkheid voor die financiële overzichten op zich hebben genomen.

Datum van de controleverklaring

(Zie Par. 5(c))

[524] Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf 13.

[525] Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden*, paragraaf 2.

A3
De controleverklaring kan niet eerder worden gedateerd dan op de datum waarop de accountant voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen om daarop zijn oordeel over de financiële overzichten te baseren. Voldoende en geschikte controle-informatie omvat de controle-informatie dat alle overzichten die tezamen de financiële overzichten vormen, inclusief de daarbij behorende toelichtingen, zijn opgesteld en dat de personen met de erkende bevoegdheid hebben verklaard dat zij de verantwoordelijkheid voor die financiële overzichten op zich hebben genomen.[526] Dientengevolge kan de datum van de controleverklaring niet liggen vóór de goedkeuringsdatum van de financiële overzichten als bedoeld in paragraaf 5(b). Als gevolg van administratieve kwesties kan er tijd zitten tussen de datum van de controleverklaring als bedoeld in paragraaf 5(c)en de datum waarop de controleverklaring aan de entiteit wordt verstrekt.

Datum waarop de financiële overzichten worden gepubliceerd
(Zie Par. 5(d))
A4
De datum waarop de financiële overzichten worden gepubliceerd, hangt normaliter af van het regelgevingskader dat van toepassing is voor de entiteit. In bepaalde omstandigheden kan de datum waarop de financiële overzichten worden gepubliceerd, de datum zijn waarop ze bij een regelgevende of toezichthoudende instantie worden gedeponeerd. Omdat gecontroleerde financiële overzichten niet gepubliceerd kunnen worden zonder een controleverklaring moet de datum waarop de gecontroleerde financiële overzichten worden gepubliceerd, niet alleen op of na de datum van de controleverklaring liggen, maar ook op of na de datum waarop de controleverklaring aan de entiteit wordt verstrekt.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden
A5
In het geval van de publieke sector kan de datum waarop de financiële overzichten worden gepubliceerd, de datum zijn waarop de gecontroleerde financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring worden aangeboden aan de wetgever of op een andere wijze worden gepubliceerd.

Gebeurtenissen die zich voordoen tussen de datum van de financiële overzichten en de datum van de controleverklaring
(Zie Par. 6, 7, 8 en 9)
A6
Afhankelijk van de risico-inschatting van de accountant kunnen de op grond van paragraaf 6 vereiste controlewerkzaamheden ook werkzaamheden omvatten die noodzakelijk zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de beoordeling of toetsing van administratieve vastleggingen of transacties die zich voordoen tussen de datum van de financiële overzichten en de datum van de controleverklaring. De op grond van de paragrafen 6 en 7 vereiste controlewerkzaamheden komen bovenop werkzaamheden die de accountant voor andere doeleinden kan uitvoeren en die niettemin informatie kunnen opleveren over gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode (bijvoorbeeld voor het verkrijgen van controle-informatie over rekeningsaldi op de datum van de financiële overzichten, zoals afgrenzingswerkzaamheden of werkzaamheden met betrekking tot ontvangsten van vorderingen na de einddatum van de verslagperiode).
A7
Paragraaf 7 bepaalt bepaalde controlewerkzaamheden in deze context die de accountant ingevolge paragraaf 6 moet uitvoeren. De werkzaamheden die de accountant uitvoert met betrekking tot gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode kunnen echter afhangen van de informatie die beschikbaar is en in het bijzonder van de mate waarin de administratie is opgesteld na de datum van de financiële overzichten. Wanneer de administratie niet is bijgewerkt en dienovereenkomstig geen tussentijdse financiële overzichten (noch voor interne noch voor externe doeleinden) zijn opgesteld, dan wel wanneer er geen notulen van vergaderingen van het management of van de met governance belaste personen zijn opgesteld, kunnen relevante controlewerkzaamheden de vorm aannemen van het inspecteren van beschikbare administratieve documenten en vastleggingen, met inbegrip van bankafschriften. In paragraaf A8 zijn voorbeelden opgenomen van de aanvullende aangelegenheden die de accountant bij deze onderzoeken in overweging kan nemen.
A8
Naast de op grond van de paragraaf 7 vereiste controlewerkzaamheden kan de accountant het noodzakelijk en passend achten om:
- de meest recente beschikbare budgetten, kasstroomprognoses en overige daaraan verwante managementrapportages te lezen die betrekking hebben op verslagperioden volgend op de datum van de financiële overzichten;
- bij de juridisch adviseur van de entiteit inlichtingen betreffende rechtszaken en claims in te

[526] Standaard 700, paragraaf 41: In sommige gevallen geeft wet- of regelgeving ook het moment in het verslaggevingsproces aan waarop de controle geacht wordt te zijn afgerond.

winnen, dan wel eerder mondeling of schriftelijk ingewonnen inlichtingen uit te breiden; of
- overwegen of schriftelijke bevestigingen die betrekking hebben op bepaalde gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode noodzakelijk kunnen zijn teneinde andere controle-informatie te staven en daardoor voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.

Verzoeken om inlichtingen
(Zie Par. 7(b))
A9
Bij het verzoeken om inlichtingen bij het management en, in voorkomend geval, bij de met governance belaste personen, of zich gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode hebben voorgedaan die van invloed kunnen zijn op de financiële overzichten, kan de accountant inlichtingen inwinnen over de actuele stand van de elementen die op basis van voorlopige of niet overtuigende gegevens in overweging waren genomen en kan hij met name naar de volgende aangelegenheden navraag doen:
- of nieuwe verplichtingen, leningen of borgstellingen zijn aangegaan;
- of zich verkopen of aankopen van activa hebben voorgedaan dan wel of hiertoe plannen bestaan;
- of er kapitaalverhogingen dan wel uitgiftes van schuldpapier zijn geweest, zoals de emissie van nieuwe aandelen of obligaties, dan wel of er een overeenkomst tot fusie of liquidatie is gesloten of dat hiertoe plannen bestaan;
- of activa door de overheid zijn onteigend dan wel bijvoorbeeld door brand of overstroming zijn vernietigd;
- of er ontwikkelingen zijn geweest met betrekking tot voorwaardelijke gebeurtenissen;
- of er ongebruikelijke aanpassingen in de administratieve verwerking zijn geweest dan wel worden overwogen;
- of zich gebeurtenissen hebben voorgedaan of zich waarschijnlijk zullen voordoen waardoor de geschiktheid van de grondslagen voor de financiële verslaggeving welke bij het opstellen van de financiële overzichten zijn gehanteerd ter discussie zal komen te staan, zoals het geval zou zijn indien door dergelijke gebeurtenissen de geldigheid van de continuïteitsveronderstelling in twijfel zou worden getrokken;
- of zich gebeurtenissen hebben voorgedaan die betrekking hebben op het waarderen van schattingen of voorzieningen die in de financiële overzichten zijn opgenomen;
- of zich gebeurtenissen hebben voorgedaan die relevant zijn voor de realisatiewaarde van activa.

Het lezen van notulen
(Zie Par. 7(c))

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden
A10
In de publieke sector kan de accountant de officiële vastleggingen lezen van debatten van de wetgever en kan hij inlichtingen inwinnen betreffende in deze debatten behandelde aangelegenheden waarvoor nog geen officiële documenten beschikbaar zijn.

Feiten die de accountant bekend worden na de datum van de controleverklaring, maar vóór de datum waarop de financiële overzichten worden gepubliceerd

Implicaties van andere informatie ontvangen na de datum van de controleverklaring
(Zie Par. 10)
A11
Hoewel de accountant geen verplichting heeft om controlewerkzaamheden uit te voeren met betrekking tot de financiële overzichten na de datum van de controleverklaring maar vóór de datum waarop de financiële overzichten worden gepubliceerd, bevat Standaard 720 vereisten en leidraden met betrekking tot andere informatie verkregen na de datum van de controleverklaring, maar vóór de datum waarop de financiële overzichten worden gepubliceerd.

De verantwoordelijkheid van het management tegenover de accountant
(Zie Par. 10)
A12
Zoals uiteengezet in Standaard 210, is in de voorwaarden van de controleopdracht opgenomen dat het management ermee instemt de accountant te informeren over feiten die de financiële overzichten kunnen beïnvloeden en waarvan het management zich mogelijk bewust wordt gedurende de periode vanaf de datum van de controleverklaring tot de datum waarop de financiële overzichten worden gepubliceerd[527].

[527] Standaard 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten*, paragraaf A24.

Tweevoudige datering
(Zie Par. 12(a))
A13
Wanneer de accountant, in de omstandigheden als beschreven in paragraaf 12(a), de controleverklaring wijzigt teneinde een aanvullende datum op te nemen die enkel op die wijziging betrekking heeft, blijft de datum van de controleverklaring bij de financiële overzichten voorafgaand aan de later door het management aangebrachte wijzigingen ongewijzigd omdat deze datum de lezer informeert over het moment waarop de controlewerkzaamheden met betrekking tot die financiële overzichten waren afgerond. In de controleverklaring wordt echter een aanvullende datum opgenomen om de gebruikers te informeren dat de werkzaamheden van de accountant na de eerstgenoemde datum enkel betrekking hadden op de latere wijziging van de financiële overzichten. Het volgende is een voorbeeld van een dergelijke aanvullende datum:
"(Datum van de controleverklaring), behalve met betrekking tot toelichting Y, die per (datum van afronding van de controlewerkzaamheden die enkel betrekking hebben op de wijziging zoals omschreven in toelichting Y) is."

Geen wijziging van de financiële overzichten door het management
(Zie Par. 13)
A14
In sommige rechtsgebieden is het management wellicht niet verplicht om op grond van wet-, regelgeving of het stelsel inzake financiële verslaggeving gewijzigde financiële overzichten te publiceren. Dit is dikwijls het geval wanneer de publicatie van de financiële verslaggeving over de volgende verslagperiode ophanden is, mits in die overzichten de passende toelichtingen worden gegeven.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden
A15
In de publieke sector kunnen de maatregelen die worden genomen in overeenstemming met paragraaf 13 in het geval dat het management de financiële overzichten niet wijzigt ook een afzonderlijke rapportering inhouden aan de wetgevende instantie(s) dan wel aan een andere relevante instantie in de verslaggevingshiërarchie over de implicaties van de gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode voor de financiële overzichten en de controleverklaring.

Maatregelen van de accountant om te trachten te voorkomen dat op de controleverklaring wordt gesteund
(Zie Par. 13(b))
A16
De accountant zal mogelijk moeten voldoen aan aanvullende wettelijke verplichtingen zelfs wanneer de accountant het management erop heeft gewezen de financiële overzichten niet te publiceren en het management dit verzoek heeft geaccepteerd.
A17
Als het management de financiële overzichten heeft gepubliceerd ondanks het feit dat de accountant erop heeft gewezen de financiële overzichten niet aan derden ter beschikking te stellen, zijn de door de accountant te treffen maatregelen om te voorkomen dat op de controleverklaring bij de financiële overzichten wordt gesteund, afhankelijk van de wettelijke rechten en verplichtingen van de accountant. Daarom kan de accountant het passend achten om juridisch advies in te winnen.

Feiten die de accountant bekend worden na de publicatie van de financiële overzichten

Implicaties van andere informatie ontvangen na de publicatie van de financiële overzichten
(Zie Par. 14)
A18
De verplichtingen van de accountant met betrekking tot andere informatie ontvangen na de datum van de controleverklaring worden behandeld in Standaard 720. Hoewel de accountant geen verplichting heeft om controlewerkzaamheden uit te voeren met betrekking tot de financiële overzichten na de publicatie van de financiële overzichten, bevat Standaard 720 vereisten en leidraden met betrekking tot andere informatie verkregen na de datum van de controleverklaring.

Geen wijziging van de financiële overzichten door het management
(Zie Par. 15)

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden
A19
–

Maatregelen van de accountant om te trachten te voorkomen dat op de controleverklaring wordt gesteund
(Zie Par. 17)
A20
Als de accountant van mening is dat het management dan wel de met governance belaste personen er niet in geslaagd zijn de nodige maatregelen te treffen om te voorkomen dat op de controleverklaring bij de eerder door de entiteit gepubliceerde financiële overzichten wordt gesteund ondanks het feit dat de accountant eerder bekend heeft gemaakt dat hij maatregelen zal nemen om te trachten te voorkomen dat hierop wordt gesteund, zijn de door de accountant te treffen maatregelen afhankelijk van de wettelijke rechten en verplichtingen van de accountant. Daarom kan de accountant het passend achten om juridisch advies in te winnen.

570 Continuïteit

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard
1
Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant inzake de controle van financiële overzichten met betrekking tot continuïteit en de implicaties voor de controleverklaring. (Zie Par. A1)

Continuïteitsveronderstelling
2
Uitgaande van de continuïteitsveronderstelling worden de financiële overzichten opgesteld onder de veronderstelling dat de continuïteit van de entiteit gehandhaafd blijft en zij haar activiteiten in de voorzienbare toekomst zal voortzetten. Financiële overzichten voor algemene doeleinden worden opgesteld op basis van de continuïteitsveronderstelling, tenzij het management voornemens is de entiteit te liquideren of de activiteiten te beëindigen dan wel hiervoor geen realistisch alternatief heeft. Bij het opstellen van financiële overzichten voor speciale doeleinden kan, gezien het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, de continuïteitsveronderstelling al dan niet relevant zijn (bijv. in sommige rechtsgebieden is de continuïteitsveronderstelling niet van belang voor bepaalde financiële overzichten die zijn opgesteld op basis van een fiscale grondslag). Wanneer het hanteren van de continuïteitsveronderstelling passend is, worden activa en passiva opgenomen uitgaande van de veronderstelling dat de entiteit in staat zal zijn in het kader van de normale bedrijfsvoering haar activa te realiseren en haar verplichtingen na te komen. (Zie Par. A2)

Verantwoordelijkheid voor het beoordelen van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven
3
Bepaalde stelsels inzake financiële verslaggeving bevatten een expliciet vereiste dat het management een specifieke beoordeling maakt van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, alsook standaarden met betrekking tot de aangelegenheden die moeten worden overwogen en de toelichtingen die moeten worden verstrekt in verband met continuïteit. Zo vereist International Accounting Standard (IAS) 1 dat het management een beoordeling maakt van de mogelijkheid van een entiteit om haar continuïteit te handhaven[528]. De nadere vereisten met betrekking tot de verantwoordelijkheid van het management om een beoordeling te maken van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven en de daarop betrekking hebbende toelichtingen in de financiële overzichten kunnen ook in wet- of regelgeving zijn opgenomen.
4
Andere stelsels inzake financiële verslaggeving vereisen mogelijk niet expliciet dat het management een specifieke beoordeling maakt van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Waar de continuïteitsveronderstelling niettemin van fundamenteel belang is bij het opstellen van de financiële overzichten, zoals in paragraaf 2 besproken, moet het management bij het opstellen van de financiële overzichten een beoordeling maken van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, zelfs indien het stelsel inzake financiële verslaggeving dit niet expliciet vereist.
5
De beoordeling door het management van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, houdt in dat het op een bepaald moment een inschatting maakt van inherent onzekere toekomstige uitkomsten van gebeurtenissen of omstandigheden. De volgende factoren zijn hierbij relevant:
- de mate van onzekerheid die verband houdt met de uitkomst van een gebeurtenis of omstandig-

[528] IAS 1, *Presentatie van de jaarrekening* per 1 januari 2009, paragraaf 25 en 26.

heid neemt significant toe naarmate de gebeurtenis of omstandigheid, dan wel de uitkomst daarvan, zich verder in de toekomst voordoet. De meeste stelsels inzake financiële verslaggeving die een expliciete beoordeling van het management als vereiste stellen, specificeren daarom over welke periode het management met alle beschikbare informatie rekening moet houden;
- de omvang en de complexiteit van de entiteit, de aard en de toestand van de activiteiten ervan en de mate waarin zij door externe factoren wordt beïnvloed, zijn van invloed op de inschatting met betrekking tot de uitkomst van gebeurtenissen of omstandigheden;
- iedere inschatting met betrekking tot de toekomst wordt gebaseerd op informatie die beschikbaar is op het moment dat de oordeelsvorming wordt gemaakt. Gebeurtenissen die daarna plaatshebben kunnen uitkomsten tot gevolg hebben die niet consistent zijn met de oordeelsvormingen welke redelijk waren op het moment dat ze werden gemaakt.

Verantwoordelijkheden van de accountant
6
Het is de verantwoordelijkheid van de accountant om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot, en om te concluderen over, de geschiktheid van het hanteren door het management van de continuïteitsveronderstelling bij het opstellen en presenteren van de financiële overzichten en om te concluderen, gebaseerd op de verkregen controle-informatie, of er sprake is van een onzekerheid van materieel belang met betrekking tot de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Deze verantwoordelijkheden bestaan, zelfs indien het stelsel inzake financiële verslaggeving dat bij het opstellen van de financiële overzichten wordt gehanteerd niet expliciet vereist dat het management een specifieke beoordeling maakt van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.
7
Zoals in Standaard 200[529] beschreven wordt, zijn de mogelijke effecten van inherente beperkingen op de mogelijkheid van de accountant om afwijkingen van materieel belang te detecteren echter groter voor toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden die ertoe kunnen leiden dat een entiteit haar continuïteit niet langer kan handhaven. De accountant kan dergelijke toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden niet voorspellen. Daarom kan het ontbreken van enige referentie aan een onzekerheid van materieel belang over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven in de controleverklaring niet worden beschouwd als een garantie voor de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

Ingangsdatum
8
Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstelling
9
De doelstellingen van de accountant zijn:
a. het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie, en het concluderen, over de geschiktheid van het door het management hanteren van de continuïteitsveronderstelling bij het opstellen van de financiële overzichten;
b. het concluderen, op basis van de verkregen controle-informatie, of er sprake is van een onzekerheid van materieel belang met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven; en
c. het rapporteren overeenkomstig deze Standaard.

Vereisten

Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden
10
Bij het uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden zoals vereist op grond van Standaard 315[530] dient de accountant te overwegen of er sprake is van gebeurtenissen of omstandigheden zijn die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Hierbij dient de accountant te bepalen of het management reeds een voorlopige beoordeling heeft gemaakt van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, en dient hij: (Zie Par. A3, A4, A5 en A6)
a. indien een dergelijke beoordeling is gemaakt, de beoordeling met het management te bespreken en na te gaan of het management gebeurtenissen en omstandigheden heeft geïdentificeerd die,

[529] Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden*, paragraaf A53 en A54.
[530] Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving*, paragraaf 5.

afzonderlijk of collectief, gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, en zo ja, hoe het management voornemens is hierop te reageren; of

b. indien nog geen beoordeling is gemaakt, de basis voor het voorgenomen hanteren van de continuïteitsveronderstelling met het management te bespreken, alsmede bij het management inlichtingen in te winnen over de vraag of er gebeurtenissen of omstandigheden bestaan die, afzonderlijk of collectief, gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

11

De accountant dient gedurende de controle alert te blijven op controle-informatie inzake gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. (Zie Par. A7)

Het evalueren van de beoordeling door het management

12

De accountant dient de beoordeling door het management met betrekking tot de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, te evalueren. (Zie Par. A8, A9, A10, A12 en A13)

13

Bij het evalueren van de beoordeling door het management van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, dient de accountant dezelfde periode te hanteren als de periode die het management heeft gehanteerd om zijn beoordeling te maken zoals vereist door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, dan wel door wet of regelgeving indien een langere periode gespecificeerd wordt. Indien de beoordeling door het management met betrekking tot de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven betrekking heeft op een periode van minder dan twaalf maanden vanaf de einddatum van de financiële overzichten zoals vastgesteld in Standaard 560[531], dient de accountant het management te verzoeken om zijn beoordelingsperiode uit te breiden tot ten minste twaalf maanden vanaf die datum. (Zie Par. A11, A12 en A13)

14

Bij het evalueren van de beoordeling door het management dient de accountant te overwegen of de beoordeling door het management alle relevante informatie omvat waarvan de accountant als gevolg van de controle kennis heeft.

De periode na de beoordeling door het management

15

De accountant dient bij het management inlichtingen in te winnen over zijn kennis van gebeurtenissen of omstandigheden na de periode waarvoor het management een beoordeling heeft gemaakt die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. (Zie Par. A14 en A15)

Aanvullende controlewerkzaamheden wanneer gebeurtenissen of omstandigheden worden geïdentificeerd

16

Indien gebeurtenissen of omstandigheden worden geïdentificeerd die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, dient de accountant voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om te bepalen of er al dan niet sprake is van een onzekerheid van materieel belang gerelateerd aan gebeurtenissen en omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven (hierna 'onzekerheid van materieel belang'), door aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren en na te gaan of er mitigerende factoren in het spel zijn. Daartoe dienen de volgende werkzaamheden te worden uitgevoerd: (Zie Par. A16)

a. het verzoeken aan het management zijn beoordeling te maken als het management nog geen beoordeling heeft gemaakt van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven;

b. het evalueren van de plannen van het management voor toekomstige maatregelen met betrekking tot zijn beoordeling van de continuïteit, het evalueren van het feit of de uitkomsten van deze plannen de situatie waarschijnlijk kunnen verbeteren en of de plannen van het management in de gegeven omstandigheden haalbaar zijn; (Zie Par. A17)

c. als de entiteit een kasstroomprognose heeft opgesteld en analyse van de prognose een significante factor is bij het overwegen van toekomstige uitkomsten van gebeurtenissen of omstandigheden in het kader van de evaluatie van de plannen van het management voor toekomstige maatregelen: (Zie Par. A18 en A19)

    1. het evalueren van de betrouwbaarheid van de onderliggende gegevens die zijn gegenereerd om de prognose op te stellen; en

[531] Standaard 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode*, paragraaf 5(a).

2. het vaststellen of er adequate onderbouwing is voor de veronderstellingen die aan de prognose ten grondslag liggen;

d. het overwegen of eventuele aanvullende feiten of informatie beschikbaar zijn gekomen sinds de datum waarop het management zijn beoordeling heeft gemaakt;
e. het verzoeken om schriftelijke bevestigingen van het management en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen met betrekking tot hun plannen voor toekomstige maatregelen en de haalbaarheid van deze plannen.(Zie Par. A20)

Conclusies van de accountant
17
De accountant dient te evalueren of voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen met betrekking tot, en dient te concluderen over, de geschiktheid van het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het management bij het opstellen van de financiële overzichten.
18
Op basis van de verkregen controle-informatie dient de accountant een conclusie te trekken of er op grond van zijn oordeelsvorming sprake is van een onzekerheid van materieel belang die verband houdt met gebeurtenissen of omstandigheden welke, afzonderlijk of collectief, gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Er is sprake van een onzekerheid van materieel belang wanneer de omvang van de mogelijke impact ervan en de waarschijnlijkheid dat zij zich voordoet van dien aard is dat, op grond van de oordeelsvorming van de accountant, een passende toelichting over de aard en implicaties van de onzekerheid noodzakelijk is voor: (Zie Par. A21 en A22)
a. de getrouwe weergave van de financiële overzichten in het geval van een getrouw-beeld-stelsel; of
b. het niet misleidend zijn van de financiële overzichten in het geval van een compliance-stelsel.

De adequaatheid van toelichtingen wanneer gebeurtenissen of omstandigheden zijn geïdentificeerd en er sprake is van een onzekerheid van materieel belang
19
Indien de accountant concludeert dat het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het management in de gegeven omstandigheden passend is, maar dat er sprake is van een onzekerheid van materieel belang, dient de accountant vast te stellen of de financiële overzichten: (Zie Par. A22 en A23)
a. een adequate toelichting geven op van de belangrijkste gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven en de plannen van het management om met deze gebeurtenissen of omstandigheden om te gaan; en
b. duidelijk toelichten dat er sprake is van een onzekerheid van materieel belang met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven en dat daardoor de entiteit mogelijk niet in staat zal zijn in het kader van de normale bedrijfsvoering haar activa te realiseren en haar verplichtingen na te komen.

De adequaatheid van toelichtingen wanneer gebeurtenissen of omstandigheden zijn geïdentificeerd maar er geen sprake is van een onzekerheid van materieel belang
20
Als gebeurtenissen of omstandigheden zijn geïdentificeerd die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, maar de accountant op basis van de verkregen controle-informatie concludeert dat er geen sprake is van een onzekerheid van materieel belang, dan zal de accountant evalueren of, in het licht van de vereisten gesteld door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, de financiële overzichten adequate toelichtingen verschaffen over deze gebeurtenissen of omstandigheden. (Zie Par. A24 en A25)

Implicaties voor de controleverklaring

Het hanteren van de continuïteitsveronderstelling is niet passend
21
Indien de financiële overzichten zijn opgesteld op basis van de continuïteitsveronderstelling, maar het hanteren door het management in de financiële overzichten van de continuïteitsveronderstelling op grond van de oordeelsvorming van de accountant niet passend is, dient de accountant een afkeurend oordeel te formuleren. (Zie Par. A26 en A27)

Het hanteren van de continuïteitsveronderstelling is passend, maar er is sprake van een onzekerheid van materieel belang

Er is een adequate toelichting van een onzekerheid van materieel belang in de financiële overzichten
22

Indien de financiële overzichten een adequate toelichting bevatten over de onzekerheid van materieel belang, dient de accountant een goedkeurend oordeel te formuleren en in de controleverklaring een aparte sectie onder de titel *Onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit* op te nemen teneinde: (Zie Par. A28, A29, A30, A31 en A34)

a. de aandacht te vestigen op de toelichting in de financiële overzichten waarin de in paragraaf 19 genoemde aangelegenheden worden toegelicht; en
b. te vermelden dat deze gebeurtenissen of omstandigheden aangeven dat er sprake is van een onzekerheid van materieel belang die gerede twijfel kan doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven en dat het oordeel van de accountant niet is aangepast met betrekking tot de aangelegenheid.

Er is geen adequate toelichting van een onzekerheid van materieel belang in de financiële overzichten
23
Indien de financiële overzichten geen adequate toelichting bevatten over de onzekerheid van materieel belang, dient de accountant (Zie Par. A32, A33 en A34)

a. indien passend een oordeel met beperking dan wel een afkeurend oordeel te formuleren overeenkomstig Standaard 705[532]; en
b. in de sectie *Basis voor ons oordeel met beperking (afkeurend oordeel)* van de controleverklaring te vermelden dat er sprake is van een onzekerheid van materieel belang die gerede twijfel kan doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven en dat de financiële overzichten deze aangelegenheid niet adequaat toelichten.

Het management is niet bereid zijn beoordeling te maken of uit te breiden
24
Indien het management niet bereid is zijn beoordeling te maken of uit te breiden wanneer het daar door de accountant om verzocht wordt, dient de accountant de implicaties voor de controleverklaring te overwegen. (Zie Par. A35)

Communicatie met de met governance belaste personen
25
Tenzij alle met governance belaste personen bij het leiden van de entiteit[533] betrokken zijn, dient de accountant aan de met governance belaste personen mededeling te doen van geïdentificeerde gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Aan de met governance belaste personen dient te worden meegedeeld:

a. of de gebeurtenissen of omstandigheden een onzekerheid van materieel belang vormen;
b. of het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het management bij het opstellen en presenteren van de financiële overzichten passend is;
c. of de desbetreffende toelichtingen in de financiële overzichten adequaat zijn; en
d. waar van toepassing, de implicaties voor de controleverklaring.

Significante vertraging in het goedkeuren van de financiële overzichten
26
Indien er significante vertraging optreedt in de goedkeuring van de financiële overzichten door het management of de met governance belaste personen na de datum van de financiële overzichten, dient de accountant inlichtingen in te winnen over de redenen voor de vertraging. Indien de accountant van mening is dat de vertraging op gebeurtenissen of omstandigheden in verband met de continuïteitsbeoordeling betrekking kan hebben, dient hij de aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren die noodzakelijk zijn, zoals in paragraaf 16 beschreven, en het effect op de conclusie van de accountant met betrekking tot het bestaan van een onzekerheid van materieel belang te overwegen, zoals beschreven in paragraaf 18.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Toepassingsgebied van deze Standaard
(Zie Par. 1)
A1
Standaard 701[534] behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant om kernpunten van de controle te communiceren in de controleverklaring. Die Standaard erkent dat, als Standaard 701 van toepassing is, aangelegenheden met betrekking tot continuïteit kunnen worden beschouwd als kernpunten, en legt uit dat een onzekerheid van materieel belang met betrekking tot gebeurtenissen of

[532] Standaard 705 *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*
[533] Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf 13.
[534] Standaard 701, *Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*

omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, door zijn aard een kernpunt van de controle is.[535]

Continuïteitsveronderstelling
(Zie Par. 2)

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden
A2
Het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het management is ook relevant voor entiteiten in de publieke sector. Zo behandelt de International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) 1 de kwestie van de mogelijkheid van een entiteit in de publieke sector om haar continuïteit te handhaven.[536] Risico's met betrekking tot continuïteit kunnen zich voordoen, maar zijn niet beperkt tot, situaties waarin entiteiten in de publieke sector een winstoogmerk hebben, overheidssteun eventueel wordt verminderd of beëindigd, dan wel in het geval van privatisering. Als gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit in de publieke sector om haar continuïteit te handhaven, gelden onder meer situaties waarin de entiteit in de publieke sector niet over de financiële middelen beschikt om te kunnen voortbestaan of wanneer beleidsbesluiten worden genomen die van invloed zijn op de diensten die door de entiteit in de publieke sector worden verleend.

Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden

Gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven
(Zie Par. 10)
A3
Hierna volgen voorbeelden van gebeurtenissen of omstandigheden die, afzonderlijk of collectief, gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Deze opsomming is niet limitatief, noch impliceert het feit dat een of meer van deze gebeurtenissen of omstandigheden optreedt altijd dat er van een onzekerheid van materieel belang sprake is.

Financiële gebeurtenissen of omstandigheden
- stand van de netto passiva of vlottende passiva;
- leningen met een vaste looptijd die de vervaldatum naderen zonder een realistisch uitzicht op vernieuwing of aflossing; of het bovenmatig steunen op korte termijnleningen voor de financiering van langlopende activa;
- aanwijzingen voor het intrekken van financiële ondersteuning door crediteuren;
- negatieve operationele kasstromen in historische of toekomstgerichte financiële overzichten;
- ongunstige belangrijke financiële verhoudingscijfers;
- substantiële operationele verliezen of significante daling van de waarde van activa die gebruikt worden om kasstromen te genereren;
- achterstanden in of onderbreking van dividenduitkeringen;
- onmogelijkheid om crediteuren op de vervaldata te betalen;
- onmogelijkheid om de voorwaarden van leningovereenkomsten na te leven;
- overschakeling van levering op krediet op levering onder rembours voor transacties met leveranciers;
- onmogelijkheid om financiering te verkrijgen voor ontwikkeling van essentiële nieuwe producten of voor andere essentiële investeringen.

Operationele gebeurtenissen of omstandigheden
- intenties van het management om de entiteit te liquideren of om activiteiten te beëindigen;
- het vertrek van kernpersonen in het management zonder dat in hun vervanging wordt voorzien;
- het verlies van een belangrijke markt, belangrijke klant(en), franchiseconcessie, licentie, of belangrijke leverancier(s);
- arbeidsconflicten;
- tekorten aan belangrijke voorraden;
- het opkomen van een zeer succesvolle concurrent.

Overige gebeurtenissen of omstandigheden
- het niet naleven van kapitaalvereisten of andere wettelijke vereisten zoals solvabiliteits- of liquiditeitsvereisten voor financiële instellingen;

[535] Zie paragraaf 15 en A41 van Standaard 701.
[536] IPSAS 1, *Presentation of Financial Statements*, paragraaf 38, 39, 40 en 41.

- lopende wettelijke of gerechtelijke procedures tegen de entiteit die, als zij worden toegewezen, in claims kunnen resulteren waaraan de entiteit waarschijnlijk niet zal kunnen voldoen;
- veranderingen in wet- of regelgeving of overheidsbeleid die de entiteit naar verwachting nadelig zullen beïnvloeden;
- rampen waarvoor men niet of onvoldoende verzekerd is.

De significantie van dergelijke gebeurtenissen of omstandigheden kan vaak door andere factoren worden beperkt. Het effect van de onmogelijkheid van een entiteit om haar normale schulden af te lossen kan bijvoorbeeld worden geneutraliseerd door plannen van het management om op andere manieren adequate kasstromen in stand te houden, zoals het afstoten van activa, schuldherschikking, dan wel door het verkrijgen van aanvullend kapitaal. Op soortgelijke manier kan het verlies van een belangrijke leverancier worden beperkt door het aanboren van een andere geschikte toeleveringsbron.

A4

De risico-inschattingswerkzaamheden zoals vereist op grond van paragraaf 10 helpen de accountant vast te stellen of het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het management waarschijnlijk een belangrijk probleem is en wat de impact ervan is op de planning van de controle. Deze werkzaamheden bieden tevens de gelegenheid voor tijdiger besprekingen met het management, waaronder de bespreking van plannen en oplossingen van het management voor geïdentificeerde continuïteitsproblemen.

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden

(Zie Par. 10)

A5

De omvang van een entiteit kan van invloed zijn op haar mogelijkheid om weerstand te bieden aan nadelige omstandigheden. Kleine entiteiten zijn mogelijk in staat snel te reageren om kansen ten volle te benutten, maar beschikken mogelijk niet over voldoende reserves om hun activiteiten voort te zetten.

A6

Omstandigheden die voor kleine entiteiten in hoge mate relevant zijn, zijn onder meer het risico dat banken en overige kredietverschaffers hun steun aan de entiteit stopzetten, alsmede het eventuele verlies van een belangrijke leverancier, een grote afnemer, een sleutelfunctionaris of het recht om te werken onder licentie, op franchisebasis of op grond van een andere juridische overeenkomst.

Het tijdens de controle alert blijven op controle-informatie over gebeurtenissen of omstandigheden

(Zie Par. 11)

A7

Standaard 315 vereist van de accountant om zijn risico-inschatting te herzien en de verdere geplande controlewerkzaamheden dienovereenkomstig aan te passen wanneer in de loop van de controle aanvullende controle-informatie wordt verkregen die van invloed is op de risico-inschatting van de accountant.[537] Indien, nadat de accountant de risico-inschatting heeft gemaakt, gebeurtenissen of omstandigheden worden geïdentificeerd die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, kan het naast het uitvoeren van de in paragraaf 16 opgenomen procedures noodzakelijk zijn de inschatting door de accountant van de risico's van een afwijking van materieel belang te herzien. Het bestaan van dergelijke gebeurtenissen of omstandigheden kan ook van invloed zijn op de aard, timing en omvang van de verdere werkzaamheden van de accountant om op de ingeschatte risico's in te spelen. Standaard 330[538] stelt hierover vereisten en leidraden vast.

Het evalueren van de beoordeling door het management

Beoordeling en onderbouwende analyse van het management en de evaluatie door de accountant

(Zie Par. 12)

A8

De beoordeling door het management van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, is een cruciaal element bij het overwegen door de accountant van de wijze waarop het management de continuïteitsveronderstelling hanteert.

A9

Het is niet aan de accountant om het ontbreken van analyses van het management recht te zetten. In bepaalde omstandigheden is het echter mogelijk dat, ondanks het feit dat het management zijn beoordeling niet met een gedetailleerde analyse heeft onderbouwd, de accountant een conclusie formuleert betreffende het feit of de continuïteitsveronderstelling door het management in de gegeven omstandigheden passend is gehanteerd. Bijvoorbeeld wanneer een onderneming in het

[537] Standaard 315, paragraaf 31.
[538] Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's*.

verleden steeds winstgevend is geweest en steeds over voldoende financiële middelen heeft beschikt, kan het management zonder verregaande analyse zijn beoordeling maken. In dat geval kan de accountant zonder nadere evaluatiewerkzaamheden de beoordeling door het management op haar geschiktheid evalueren indien de accountant uit zijn overige controlewerkzaamheden voldoende kan concluderen dat het management in de gegeven omstandigheden bij het opstellen van de financiële overzichten op passende wijze van continuïteitsveronderstelling is uitgegaan.

A10

In andere omstandigheden kan het evalueren van de beoordeling door het management met betrekking tot de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, zoals vereist op grond van paragraaf 12, inhouden dat een evaluatie wordt gemaakt van het proces dat het management heeft gevolgd om de beoordeling te maken, van de veronderstellingen waarop de beoordeling wordt gebaseerd, alsmede van plannen van het management voor toekomstige maatregelen en van de vraag of plannen van het management in de gegeven omstandigheden haalbaar zijn.

De periode van de beoordeling door het management

(Zie Par. 13)

A11

De meeste stelsels inzake financiële verslaggeving die een expliciete beoordeling van het management vereisen, geven de periode aan waarover het management met alle beschikbare informatie rekening is vereist te houden.[539]

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden

(Zie Par. 12 en 13)

A12

In veel gevallen is het mogelijk dat het management bij kleinere entiteiten geen gedetailleerde beoordeling heeft gemaakt van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, maar in plaats daarvan op een diepgaande kennis van de bedrijfsactiviteit en verwachte toekomstige ontwikkelingen steunt. Desondanks dient, overeenkomstig de vereisten van deze Standaard, de accountant een evaluatie te maken van de beoordeling door het management met betrekking tot de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Voor kleinere entiteiten kan het passend zijn om de middellange- en langetermijnfinanciering van de entiteit met het management te bespreken, onder de voorwaarde dat de beweringen van het management door voldoende documentaire informatie onderbouwd kunnen worden en niet strijdig zijn met het inzicht van de accountant in de entiteit. Daarom is het mogelijk om aan het in paragraaf 13 opgenomen vereiste dat de accountant het management verzoekt zijn beoordeling uit te breiden bijvoorbeeld te voldoen door met betrekking tot onderbouwende documentatie, zoals nieuwe leveringsorders, die op hun haalbaarheid geëvalueerd zijn of anderszins zijn onderbouwd, besprekingen te houden, inlichtingen in te winnen en inspecties te verrichten.

A13

Voortdurende steun door eigenaar-bestuurders is vaak belangrijk voor de mogelijkheid van kleine entiteiten om hun continuïteit te handhaven. Als een kleine entiteit grotendeels uit een lening van de eigenaar-bestuurder wordt gefinancierd, kan het van belang zijn dat deze fondsen niet worden teruggetrokken. Het voortbestaan van een kleine entiteit in financiële moeilijkheden kan bijvoorbeeld afhangen van het feit dat een eigenaar-bestuurder een lening aan de entiteit ten gunste van banken of andere crediteuren achterstelt, of een lening aan de entiteit ondersteunt door er met zijn persoonlijke bezittingen als onderpand borg voor te staan. In dergelijke omstandigheden kan de accountant geschikte documentaire informatie over de achterstelling van de lening van de eigenaar-bestuurder of van de borgstelling verkrijgen. Als een entiteit afhankelijk is van aanvullende steun van de eigenaar-bestuurder kan de accountant de mogelijkheid van de eigenaar-bestuurder om aan de steunverplichtingen te voldoen evalueren. Bovendien kan de accountant om schriftelijke bevestiging van de voorwaarden van die steun en de intentie of de afspraak van de eigenaar-bestuurder verzoeken.

De periode na de beoordeling door het management

(Zie Par. 15)

A14

Zoals op grond van paragraaf 11 vereist, blijft de accountant alert op de mogelijkheid dat er na de door het management gehanteerde beoordelingsperiode bekende, al dan niet geplande, gebeurtenissen of omstandigheden plaatsvinden die vragen kunnen oproepen over de vraag of het passend is dat het management bij het opstellen van de financiële overzichten de continuïteitsveronderstelling hanteert. Omdat bij het rekening houden met gebeurtenissen of omstandigheden die zich verder in de toekomst afspelen de mate van onzekerheid in verband met de uitkomst van een gebeurtenis of omstandigheid toeneemt naarmate de gebeurtenis of omstandigheid verder in de toekomst ligt, is het

[539] Volgens IAS 1 bijvoorbeeld dient het om een periode van ten minste twaalf maanden vanaf de einddatum van de verslagperiode te gaan.

nodig dat de aanwijzingen voor continuïteitsproblemen significant zijn voordat de accountant verdere maatregelen dient te overwegen. Indien dergelijke gebeurtenissen of omstandigheden worden geïdentificeerd, kan het nodig zijn dat de accountant het management verzoekt bij de beoordeling van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven de mogelijke significantie van de gebeurtenis of omstandigheid te evalueren. In die omstandigheden zijn de procedures van paragraaf van toepassing.

A15

Behalve het verzoeken om inlichtingen bij het management draagt de accountant geen verantwoordelijkheid om andere controlewerkzaamheden uit te voeren voor het identificeren van gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om na de door het management beoordeelde periode die, zoals besproken in paragraaf 13, ten minste twaalf maanden vanaf de datum van de financiële overzichten bedraagt, haar continuïteit te handhaven.

Aanvullende controlewerkzaamheden wanneer gebeurtenissen of omstandigheden worden geïdentificeerd

(Zie Par. 16)

A16

Onder meer de volgende controlewerkzaamheden zijn relevant voor het vereiste in paragraaf 16:

- het analyseren en met het management bespreken van kasstroom-, winst- en overige relevante prognoses;
- het analyseren en bespreken van de laatste beschikbare tussentijdse financiële overzichten van de entiteit;
- het lezen van de voorwaarden van de zekerheidstellingen en leningsovereenkomsten alsmede het vaststellen of deze eventueel zijn geschonden;
- het lezen van notulen van de vergaderingen van aandeelhouders, van de met governance belaste personen en van relevante commissies op aanwijzingen voor financieringsmoeilijkheden;
- het verzoeken om inlichtingen bij de juridisch adviseur van de entiteit met betrekking tot het bestaan van rechtszaken en claims, alsmede de redelijkheid van de beoordelingen door het management inzake de uitkomst hiervan en de schatting van de financiële implicaties hiervan;
- het bevestigen van het bestaan, de rechtsgeldigheid en de afdwingbaarheid van overeenkomsten teneinde te voorzien in of ter behoud van financiële ondersteuning met verbonden partijen en derden, alsmede het beoordelen van de financiële mogelijkheid van die partijen om aanvullende financieringen te verschaffen;
- het evalueren van de plannen van de entiteit om met onuitgevoerde opdrachten van klanten om te gaan;
- het uitvoeren van controlewerkzaamheden met betrekking tot gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode teneinde gebeurtenissen te identificeren waardoor de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, wordt beperkt of anderszins beïnvloed;
- het bevestigen van het bestaan, de voorwaarden en de adequaatheid van leningsfaciliteiten;
- het verkrijgen en beoordelen van rapportages over regelgevende/toezichthoudende acties;
- het bepalen van de adequaatheid van steun voor de eventuele geplande afstoting van activa.

Het evalueren van de plannen van het management voor toekomstige maatregelen

(Zie Par. 16(b))

A17

In het kader van de evaluatie van plannen van het management voor toekomstige maatregelen kan bij het management navraag worden gedaan naar zijn plannen voor toekomstige maatregelen, waaronder bijvoorbeeld zijn plannen om activa te liquideren, geld te lenen of schulden te herstructureren, uitgaven te verminderen of te vertragen dan wel het kapitaal uit te breiden.

De periode van beoordeling door het management

(Zie Par. 16(c))

A18

Naast de op grond van paragraaf 16(c) vereiste werkzaamheden kan de accountant een vergelijking maken tussen:

- de toekomstgerichte financiële informatie betreffende recente voorgaande perioden en de historische resultaten; en
- de toekomstgerichte financiële informatie betreffende de lopende periode en de tot op heden behaalde resultaten.

A19

Als het management onder meer van blijvende ondersteuning door derden uitgaat, hetzij door het achterstellen van leningen, verbintenissen tot het behouden van of het voorzien in aanvullende financiering, dan wel borgstellingen, en die ondersteuning van belang is voor de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, kan het voor de accountant noodzakelijk zijn om te overwegen een schriftelijke bevestiging (van onder meer de voorwaarden) door die derden te vragen en informatie te verkrijgen over hun mogelijkheid om dergelijke ondersteuning te verschaffen.

Schriftelijke bevestigingen
(Zie Par. 16(e))
A20
De accountant kan het passend achten om specifieke schriftelijke bevestigingen te verkrijgen die verder gaan dan die welke vereist zijn in paragraaf 16 ter onderbouwing van verkregen controle-informatie over de plannen van het management voor toekomstige maatregelen in relatie tot zijn beoordeling van de continuïteit en de haalbaarheid van die plannen.

Controleconclusies

Onzekerheid van materieel belang met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven
(Zie Par. 18)
A21
De uitdrukking 'onzekerheid van materieel belang' wordt in IAS 1 gebruikt bij het behandelen van de onzekerheden die verband houden met gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven en waarover in de financiële overzichten informatie dient te worden verstrekt. In sommige andere stelsels inzake financiële verslaggeving wordt in dergelijke omstandigheden de term 'significante onzekerheid' gebruikt.

De adequaatheid van een toelichting wanneer gebeurtenissen of omstandigheden zijn geïdentificeerd en er sprake is van een onzekerheid van materieel belang
A22
Paragraaf 18 legt uit dat er sprake is van een onzekerheid van materieel belang wanneer de omvang van de mogelijke impact van de gebeurtenissen of omstandigheden en de waarschijnlijkheid dat zij zich voordoen van dien aard zijn dat een passende toelichting nodig is om een getrouwe weergave te vormen (voor getrouw-beeld-stelsels) of voor het niet misleidend zijn van de financiële overzichten (voor compliance-stelsels). Paragraaf 18 vereist dat de accountant concludeert of er sprake is van een dergelijke onzekerheid van materieel belang ongeacht of en hoe het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving een onzekerheid van materieel belang definieert
A23
Paragraaf 19 vereist van de accountant het bepalen of de toelichtingen in de financiële overzichten de in die paragraaf uiteengezette aangelegenheden bevatten. Dit is in aanvulling op het bepalen door de accountant of de toelichtingen over een onzekerheid van materieel belang, zoals vereist door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, adequaat zijn. Toelichtingen die vereist zijn door sommige stelsels inzake financiële verslaggeving die in aanvulling zijn op aangelegenheden die uiteengezet zijn in paragraaf 19 kunnen toelichtingen omvatten over:
- de evaluatie van het management van de significantie van de gebeurtenissen of omstandigheden met betrekking tot de mogelijkheid van de entiteit om aan haar verplichtingen te voldoen; of
- significante oordeelsvormingen die gemaakt zijn door het management als onderdeel van zijn beoordeling van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

Sommige stelsels inzake financiële verslaggeving kunnen additionele leidraden verschaffen over de overweging door het management van toelichtingen over de omvang van de mogelijke impact van de belangrijkste gebeurtenissen of omstandigheden en de waarschijnlijkheid en timing dat zij zich voordoen.

De adequaatheid van toelichtingen wanneer gebeurtenissen of omstandigheden zijn geïdentificeerd maar er geen sprake is van een onzekerheid van materieel belang
(Zie Par. 20)
A24
Zelfs als er geen sprake is van een onzekerheid van materieel belang, vereist paragraaf 20 van de accountant dat hij evalueert of, in het licht van de vereisten gesteld door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, de financiële overzichten adequate toelichting verschaffen over gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Sommige stelsels inzake financiële verslaggeving kunnen bepalingen bevatten over het toelichtingen van:
- belangrijke gebeurtenissen of omstandigheden;
- de evaluatie van het management van het belang van die gebeurtenissen of omstandigheden met betrekking tot de mogelijkheid van de entiteit om aan haar verplichtingen te voldoen;
- de plannen van het management die het effect van deze gebeurtenissen of omstandigheden mitigeren; of
- significante oordeelsvormingen die gemaakt zijn door het management als onderdeel van zijn beoordeling van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

A25
Indien de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel,

omvat de evaluatie van de accountant of de financiële overzichten een getrouwe weergave vormen, de overweging van de algehele presentatie, structuur en inhoud van de financiële overzichten en de vraag of de financiële overzichten, met inbegrip van de daarmee verband houdende toelichtingen, de onderliggende transacties en gebeurtenissen weergeven op een wijze die een getrouwe weergave vormt.[540] Afhankelijk van de feiten en omstandigheden kan de accountant bepalen dat additionele toelichtingen noodzakelijk zijn om een getrouwe weergave te vormen. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn indien gebeurtenissen of omstandigheden zijn geïdentificeerd die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, maar waar de accountant concludeert dat er geen sprake is van een onzekerheid van materieel belang gebaseerd op de verkregen controle-informatie en toelichtingen met betrekking tot deze omstandigheden niet expliciet vereist zijn door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Implicaties voor de controleverklaring

Het hanteren van de continuïteitsveronderstelling is niet passend
(Zie Par. 21)
A26
Indien de financiële overzichten op basis van de continuïteitsveronderstelling zijn opgesteld, maar het hanteren door het management van de continuïteitsveronderstelling in de financiële overzichten op grond van de oordeelsvorming van de accountant niet passend is, is het vereiste op grond van paragraaf 21 dat de accountant een afkeurend oordeel formuleert, van toepassing, ongeacht of de financiële overzichten toelichtingen bevatten inzake het niet passend zijn van het hanteren door het management van de continuïteitsveronderstelling.
A27
Wanneer het hanteren van de continuïteitsveronderstelling in de gegeven omstandigheden niet passend is, kan het van het management vereist worden, of kan het management ervoor kiezen om de financiële overzichten op te stellen op een andere grondslag (bijv. op liquidatiebasis). De accountant kan in staat zijn om een controle uit te voeren op die financiële overzichten op voorwaarde dat de accountant vaststelt dat de andere grondslag voor financiële verwerking aanvaardbaar is in de omstandigheden. De accountant kan in staat zijn om een goedkeurend oordeel over die financiële overzichten te formuleren, op voorwaarde dat daarin een adequate toelichting is opgenomen over de grondslag op basis waarvan de financiële overzichten zijn opgesteld. Hij kan het echter passend of noodzakelijk achten om een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden in overeenstemming met Standaard 706[541] in de controleverklaring op te nemen teneinde de aandacht van de gebruikers te vestigen op die alternatieve grondslag voor financiële verwerking en de redenen om deze te hanteren.

Het hanteren van de continuïteitsveronderstelling is passend, maar er is sprake van een onzekerheid van materieel belang
(Zie Par. 22 en 23)
A28
De identificatie van een onzekerheid van materieel belang is een aangelegenheid die belangrijk is voor het begrip van gebruikers van de financiële overzichten. Het gebruik van een aparte sectie, met een titel die aangeeft dat er sprake is van een onzekerheid van materieel belang met betrekking tot continuïteit, maakt gebruikers alert op deze omstandigheid.
A29
De bijlage bij deze Standaard geeft voorbeelden van de teksten die vereist zijn om te worden opgenomen in de controleverklaring bij de financiële overzichten als International Financial Reporting Standards (IFRS) het van toepassing zijnde stelsel inzake verslaggeving is. Als een ander van toepassing zijnd stelsel inzake verslaggeving dan IFRS wordt gebruikt, kan het nodig zijn om de voorbeeld verklaringen die in de bijlage zijn weergegeven aan te passen om de toepassing van een ander stelsel inzake financiële verslaggeving in de omstandigheden weer te geven.
A30
Paragraaf 22 stelt de vereiste minimuminformatie vast die gepresenteerd moet worden in de controleverklaring in elk van de beschreven omstandigheden. De accountant kan echter additionele informatie verschaffen ter aanvulling op de vereiste minimuminformatie, bijvoorbeeld om uit te leggen:
- dat het bestaan van een onzekerheid van materieel belang fundamenteel is voor het begrip van de gebruikers van de financiële overzichten;[542] of
- hoe de aangelegenheid is aangepakt in de controle. (Zie Par. A1)

[540] Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*, paragraaf 14.
[541] Standaard 706 *Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*
[542] Standaard 706, paragraaf A2.

Er is een adequate toelichting van een onzekerheid van materieel belang in de financiële overzichten
(Zie Par. 22)
A31
Voorbeeld 1 van de bijlage bij deze Standaard is een voorbeeld van een controleverklaring in een situatie waarbij de accountant voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen met betrekking tot de geschiktheid van het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het management, maar dat er sprake is van een onzekerheid van materieel belang en er een adequate toelichting is in de financiële overzichten. De bijlage van Standaard 700 bevat ook voorbeelden van bewoordingen om op te nemen in de controleverklaring voor alle entiteiten met betrekking tot continuïteit om de respectievelijke verantwoordelijkheden te beschrijven van degenen die verantwoordelijk zijn voor de financiële overzichten en de accountant met betrekking tot continuïteit.

Er is geen adequate toelichting van een onzekerheid van materieel belang in de financiële overzichten
(Zie Par. 23)
A32
Voorbeelden 2 en 3 van de bijlage bij deze Standaard zijn voorbeelden van respectievelijk controleverklaringen met een oordeel met beperking en een afkeurend oordeel, in gevallen wanneer de accountant voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen met betrekking tot de geschiktheid van het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het management, maar dat er geen adequate toelichting van een onzekerheid van materieel belang is in de financiële overzichten.
A33
In omstandigheden waarin meerdere onzekerheden meespelen die significant zijn voor de financiële overzichten als geheel, kan de accountant, in uiterst zeldzame omstandigheden, het passend achten om een oordeelonthouding te formuleren in plaats van de teksten die vereist zijn in paragraaf 22 op te nemen. Standaard 705 verschaft leidraden over deze kwestie.[543]

Communicatie met regelgevers of toezichthouders
(Zie Par. 22 en 23)
A34
Wanneer de accountant van een gereguleerde entiteit van mening is dat het noodzakelijk kan zijn om een referentie op te nemen naar aangelegenheden met betrekking tot de continuïteit in de controleverklaring, kan de accountant een plicht hebben om te communiceren met de van toepassing zijnde regelgevende of toezichthoudende en met handhaving belaste instanties.

Het management is niet bereid om zijn beoordeling te maken of uit te breiden
(Zie Par. 24)
A35
In bepaalde omstandigheden kan de accountant het noodzakelijk achten het management te verzoeken zijn beoordeling te maken of uit te breiden. Indien het management daartoe niet bereid is, kan een oordeel met beperking of een oordeelonthouding in de controleverklaring passend zijn, omdat de accountant misschien in de onmogelijkheid verkeert om voldoende en geschikte controle-informatie betreffende het hanteren van de continuïteitsveronderstelling bij het opstellen van de financiële overzichten te verkrijgen, zoals controle-informatie met betrekking tot het bestaan van plannen die het management heeft opgesteld of met betrekking tot het bestaan van andere beperkende factoren.

Bijlage: Voorbeeldteksten omtrent continuïteit

Voor voorbeeldteksten omtrent de continuïteit wordt verwezen naar HRA deel 3 www.nba.nl/voorbeeldteksten.

580 Schriftelijke bevestigingen

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard
1
Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant schriftelijke bevestigingen van het management en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen te verkrijgen bij een controle van financiële overzichten.
2
Bijlage 1 vermeldt de andere Standaarden die onderwerp-specifieke vereisten bevatten met betrekking tot schriftelijke bevestigingen. De in andere Standaarden bepaalde specifieke vereisten met betrekking tot schriftelijke bevestigingen beperken de toepassing van deze Standaard niet.

[543] Standaard 705, paragraaf 10.

Schriftelijke bevestigingen als controle-informatie
3
Controle-informatie is de informatie die door de accountant wordt gebruikt om te komen tot de conclusies waarop hij zijn oordeel baseert[544]. Schriftelijke bevestigingen zijn noodzakelijke informatie die de accountant nodig heeft in samenhang met de controle van de financiële overzichten van de entiteit. Daarom zijn schriftelijke bevestigingen, net zoals dit het geval is voor verstrekte antwoorden op het verzoeken om inlichtingen, controle-informatie. (Zie Par. A1)
4
Hoewel schriftelijke bevestigingen noodzakelijke controle-informatie verschaffen, verschaffen zij op zichzelf niet voldoende en geschikte controle-informatie over de aangelegenheden waarop zij betrekking hebben. Verder heeft het feit dat het management betrouwbare schriftelijke bevestigingen heeft verschaft, geen invloed op de aard en omvang van de andere controle-informatie die de accountant verkrijgt over het feit dat het management zijn verantwoordelijkheden nakomt dan wel over specifieke beweringen.

Ingangsdatum
5
Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstellingen
6
De doelstellingen van de accountant zijn:
a. van het management en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen schriftelijke bevestigingen te verkrijgen dat zij van mening zijn dat zij hun verantwoordelijkheden met betrekking tot het opstellen van de financiële overzichten en de volledigheid van de verstrekte informatie aan de accountant, zijn nagekomen;
b. andere controle-informatie die relevant is voor de financiële overzichten of specifieke beweringen die in de financiële overzichten zijn opgenomen, te onderbouwen door middel van schriftelijke bevestigingen indien deze noodzakelijk geacht worden door de accountant of indien deze op grond van andere Standaarden vereist zijn; en
c. op passende wijze in te spelen op de door het management en, in voorkomend geval, door de met governance belaste personen, verstrekte schriftelijke bevestigingen, dan wel op de situatie waarin het management of in voorkomend geval, de met governance belaste personen, de door de accountant gevraagde schriftelijke bevestigingen niet verstrekt.

Definities
7
Voor de toepassing van de Standaarden heeft de volgende term de hierna weergegeven betekenis:
schriftelijke bevestiging – Een schriftelijke verklaring door het management die aan de accountant wordt verschaft met als doel bepaalde aangelegenheden te bevestigen of andere controle-informatie te onderbouwen. Schriftelijke bevestigingen omvatten in dit verband noch de financiële overzichten, noch de daarin opgenomen beweringen, noch de onderliggende boekingen en vastleggingen.

8
Voor de toepassing van deze Standaard moeten verwijzingen naar de volgende term worden gelezen als hierna weergegeven:
management – Het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen. Verder is het management, in het geval van een getrouw-beeld-stelsel, verantwoordelijk voor het opstellen en het getrouw weergeven van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving; dan wel voor het opstellen van de financiële overzichten *die een getrouw beeld geven* in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving.

Vereisten

Het management waarvan schriftelijke bevestigingen worden gevraagd
9
De accountant dient schriftelijke bevestigingen te vragen van het management met de passende verantwoordelijkheden inzake de financiële overzichten en kennis van de desbetreffende aangelegenheden. (Zie Par. A2, A3, A4, A5 en A6)

[544] Standaard 500, *Controle-informatie*, paragraaf 5(c).

Schriftelijke bevestigingen aangaande de verantwoordelijkheden van het management

Het opstellen van de financiële overzichten
10
De accountant dient het management te vragen een schriftelijke bevestiging te verstrekken dat het zijn verantwoordelijkheden voor het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving is nagekomen, inclusief, indien relevant, de getrouwe weergave ervan, zoals is omschreven in de voorwaarden van de controleopdracht.[545] (Zie Par. A7, A8 en A9, A14 en A22)

Verschafte informatie en volledigheid van transacties
11
De accountant dient het management te verzoeken een schriftelijke bevestiging te verschaffen dat:
a. het de accountant alle relevante informatie en toegang heeft verschaft zoals is overeengekomen in de voorwaarden van de controleopdracht[546]; en
b. alle transacties zijn geboekt en in de financiële overzichten zijn weergegeven. (Zie Par. A7, A8, A9, A14 en A22)

Beschrijving van de verantwoordelijkheden van het management in de schriftelijke bevestigingen
12
De verantwoordelijkheden van het management dienen te worden beschreven in de op grond van de paragrafen 10 en 11 vereiste schriftelijke bevestigingen op de wijze waarop deze verantwoordelijkheden zijn beschreven in de voorwaarden van de controleopdracht.

Andere schriftelijke bevestigingen
13
Andere Standaarden vereisen dat de accountant om schriftelijke bevestigingen verzoekt. Indien de accountant, in aanvulling op dergelijke vereiste bevestigingen, bepaalt dat het noodzakelijk is één of meer schriftelijke bevestigingen te verkrijgen ter onderbouwing van andere controle-informatie die relevant is voor de financiële overzichten of voor één of meer specifieke beweringen in de financiële overzichten dient de accountant om dergelijke andere schriftelijke bevestigingen te verzoeken. (Zie Par. A10, A11, A12, A13, A14 en A22)

De datum van schriftelijke bevestigingen en de periode(n) waarop zij betrekking hebben
14
De datum van de schriftelijke bevestigingen dient zo dicht als praktisch uitvoerbaar is bij, maar niet na, de datum van de controleverklaring, bij de financiële overzichten te liggen. De schriftelijke bevestigingen dienen te slaan op alle financiële overzichten en alle perioden die in de controleverklaring worden genoemd. (Zie Par. A15, A16, A17 en A18)

De vorm van schriftelijke bevestigingen
15
De schriftelijke bevestigingen dienen de vorm te hebben van een bevestigingsbrief gericht aan de accountant. Indien wet- of regelgeving vereist dat het management schriftelijke openbare verklaringen omtrent zijn verantwoordelijkheden aflegt, en indien de accountant bepaalt dat deze verklaringen voorzien in sommige of alle bevestigingen die vereist zijn op grond van de paragrafen 10 en 11, hoeven de relevante aangelegenheden waarop deze verklaringen betrekking hebben, niet in de bevestigingsbrief te worden opgenomen. (Zie Par. A19, A20 en A21)

Twijfel omtrent de betrouwbaarheid van schriftelijke bevestigingen en gevraagde schriftelijke bevestigingen die niet zijn verstrekt

Twijfel omtrent de betrouwbaarheid van schriftelijke bevestigingen
16
Indien de accountant punten van zorg heeft over de bekwaamheid, integriteit, ethische waarden of zorgvuldigheid van het management, dan wel over zijn inzet hiervoor of zijn handhaving daarvan, dient de accountant het effect te bepalen dat deze punten van zorg kunnen hebben op de betrouwbaarheid van de (mondelinge of schriftelijke) bevestigingen en op de controle-informatie in het algemeen. (Zie Par. A24 en A25)
17
In het bijzonder dient de accountant, indien schriftelijke bevestigingen inconsistent zijn met andere controle-informatie, controlewerkzaamheden uit te voeren om te trachten deze aangelegenheid op te

[545] Standaard 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten*, paragraaf 6(b)(i).
[546] Standaard 210, paragraaf 6(b)(ii).

lossen. Indien de aangelegenheid onopgelost blijft, dient de accountant de beoordeling van de bekwaamheid, integriteit, ethische waarden of zorgvuldigheid van het management, dan wel van zijn inzet hiervoor of van de handhaving daarvan te heroverwegen, en dient hij het effect te bepalen dat dit kan hebben op de betrouwbaarheid van de (mondelinge of schriftelijke) bevestigingen en op de controle-informatie in het algemeen. (Zie Par. A23)

18

Indien de accountant tot de conclusie komt dat de schriftelijke bevestigingen niet betrouwbaar zijn, dient de accountant passende acties te ondernemen, met inbegrip van het bepalen van het mogelijke effect op het oordeel dat in de controleverklaring tot uitdrukking wordt gebracht, in overeenstemming met Standaard 705[547], gelet op het vereiste in paragraaf 20 van deze Standaard.

Gevraagde schriftelijke bevestigingen die niet zijn verstrekt

19

Indien het management één of meer van de gevraagde schriftelijke bevestigingen niet verstrekt, dient de accountant:

a. de aangelegenheid met het management te bespreken;
b. de integriteit van het management te herevalueren, en het effect te evalueren dat dit kan hebben op de betrouwbaarheid van de (mondelinge of schriftelijke) bevestigingen en op de controle-informatie in het algemeen; en
c. de passende acties te ondernemen, met inbegrip van het bepalen van het mogelijke effect op het oordeel dat in de controleverklaring tot uitdrukking wordt gebracht, in overeenstemming met Standaard 705, gelet op het vereiste in paragraaf 20 van deze Standaard.

Schriftelijke bevestigingen aangaande de verantwoordelijkheden van het management

20

De accountant dient in overeenstemming met Standaard 705 een oordeelonthouding over de financiële overzichten te formuleren indien:

a. hij tot de conclusie komt dat er voldoende twijfel bestaat omtrent de integriteit van het management om te besluiten dat de op grond van de paragrafen 10 en 11 vereiste schriftelijke bevestigingen niet betrouwbaar zijn; of
b. het management de op grond van de paragrafen 10 en 11 vereiste schriftelijke bevestigingen niet verschaft. (Zie Par. A26 en A27)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Schriftelijke bevestigingen als controle-informatie

(Zie Par. 3)

A1

Schriftelijke bevestigingen zijn een belangrijke bron van controle-informatie. Indien het management wijzigingen aanbrengt in de gevraagde schriftelijke bevestigingen of deze niet verschaft, dan kan dit voor de accountant een indicatie zijn dat er één of meer significante kwesties kunnen bestaan. Verder kan een verzoek om schriftelijke bevestigingen, eerder dan mondelinge, in veel gevallen het management ertoe aanzetten aan dergelijke aangelegenheden nadrukkelijker aandacht te besteden, hetgeen de kwaliteit van de bevestigingen ten goede komt.

Het management waarvan schriftelijke bevestigingen worden gevraagd

(Zie Par. 9)

A2

Schriftelijke bevestigingen worden gevraagd van degenen die verantwoordelijk zijn voor het opstellen en de presentatie van de financiële overzichten. Deze personen kunnen verschillen naar gelang van de governance-structuur van de entiteit alsmede van de relevante wet- of regelgeving; vaak is het management (eerder dan de met governance belaste personen) echter de verantwoordelijke partij. Schriftelijke bevestigingen kunnen daarom gevraagd worden van de chief executive officer van de entiteit en van de chief financial officer van de entiteit, dan wel van andere gelijkwaardige personen in entiteiten die deze titels niet hanteren. In sommige situaties zijn echter eveneens andere partijen, zoals de met governance belaste personen, verantwoordelijk voor het opstellen en de presentatie van de financiële overzichten.

A3

Op grond van zijn verantwoordelijkheid voor het opstellen en de presentatie van de financiële overzichten, alsmede voor het zakelijk handelen van de entiteit wordt het management verondersteld voldoende kennis te bezitten van het proces dat door de entiteit wordt gevolgd bij het opstellen en de presentatie van de financiële overzichten en van de daarin opgenomen beweringen waarop de schriftelijke bevestigingen worden gebaseerd.

[547] Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*

A4
In sommige gevallen kan het management echter besluiten om inlichtingen te verzoeken bij anderen die een bijdrage leveren aan het opstellen en de presentatie van de financiële overzichten en de daarin opgenomen beweringen, waaronder personen die specialistische kennis bezitten met betrekking tot aangelegenheden waarover schriftelijke bevestigingen worden gevraagd. Tot deze personen kunnen behoren:

- een actuaris die verantwoordelijk is voor actuarieel bepaalde waarderingen;
- technische staffunctionarissen die verantwoordelijkheid kunnen hebben voor en specialistische kennis over waarderingen van milieuverplichtingen;
- interne juridisch adviseurs die informatie kunnen verschaffen die essentieel is bij het bepalen van voorzieningen voor juridische claims.

A5
In sommige gevallen kan het management in de schriftelijke bevestigingen een voorbehoud in de formulering opnemen waaruit blijkt dat de bevestigingen naar beste weten worden opgesteld. Het is redelijk dat de accountant dergelijke bewoordingen aanvaardt indien hij ervan overtuigd is dat de bevestigingen worden gedaan door de personen met de passende verantwoordelijkheden voor en de passende kennis van de aangelegenheden die in die bevestigingen worden behandeld.

A6
Teneinde de noodzaak voor het management te versterken om onderbouwde bevestigingen te verstrekken, kan de accountant vragen dat het management in de schriftelijke bevestigingen expliciet opneemt dat het die inlichtingen heeft ingewonnen die het passend achtte om in staat te zijn de gevraagde schriftelijke bevestigingen te kunnen verstrekken. Dit verzoeken om inlichtingen zal gewoonlijk geen formele interne procedure vereisen die verder gaat dan de procedure die al door de entiteit is ingevoerd.

Schriftelijke bevestigingen aangaande de verantwoordelijkheden van het management
(Zie Par. 10 en 11)

A7
Tijdens de controle verkregen controle-informatie die aangeeft dat het management de in de paragrafen 10 en 11 genoemde verantwoordelijkheden is nagekomen, is niet voldoende zonder het verkrijgen van een bevestiging van het management dat het van mening is deze verantwoordelijkheden te zijn nagekomen. Dit komt doordat de accountant niet in staat is om zelf op grond van andere controle-informatie te beoordelen of het management de financiële overzichten heeft opgesteld en gepresenteerd alsmede informatie aan de accountant heeft verstrekt op basis van zijn overeenstemming dat het zijn verantwoordelijkheden erkent en begrijpt. De accountant kan bijvoorbeeld niet vaststellen dat het management hem alle relevante informatie heeft verschaft zoals overeengekomen in de voorwaarden van de controleopdracht, zonder dat hij het management vraagt of en de bevestiging ontvangt dat deze informatie aan hem is verschaft.

A8
De op grond van de paragrafen 10 en 11 vereiste schriftelijke bevestigingen berusten op voorwaarden van de controleopdracht met daarin de instemming van het management dat het zijn verantwoordelijkheden erkent en begrijpt. Op verzoek van de accountant bevestigt het management dat het deze verantwoordelijkheden is nagekomen. De accountant kan eveneens het management vragen opnieuw via schriftelijke bevestigingen te bevestigen dat het deze verantwoordelijkheden erkent en begrijpt. Dit is gebruikelijk in bepaalde rechtsgebieden maar kan in elk geval bijzonder geschikt zijn wanneer:

- degenen die de voorwaarden van de controleopdracht namens de entiteit hebben getekend niet meer de desbetreffende verantwoordelijkheden dragen;
- de voorwaarden van de controleopdracht in een voorgaand jaar werden opgesteld;
- er enige aanwijzing bestaat dat het management zijn verantwoordelijkheden verkeerd begrijpt; of
- veranderingen in de omstandigheden ertoe leiden dat dit passend is.

In overeenstemming met het vereiste in Standaard 210[548] kan een dergelijke herbevestiging van het erkennen en begrijpen door het management van zijn verantwoordelijkheden niet onder het voorbehoud ‘naar beste weten’ worden gemaakt (zoals besproken in paragraaf A5 van deze Standaard).

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

A9
De mandaten voor controles van financiële overzichten van entiteiten in de publieke sector kunnen ruimer zijn dan die voor andere entiteiten. Ten gevolge daarvan kan het uitgangspunt met betrekking tot de verantwoordelijkheden van het management op basis waarvan een controle van de financiële overzichten van een entiteit in de publieke sector wordt uitgevoerd, aanleiding geven tot aanvullende schriftelijke bevestigingen. Hierbij kan het onder meer gaan om schriftelijke bevestigingen waarin wordt bevestigd dat transacties en gebeurtenissen in overeenstemming met de wet- en regelgeving of met andere van kracht zijnde voorschriften zijn uitgevoerd.

[548] Standaard 210, paragraaf 6(b).

Andere schriftelijke bevestigingen
(Zie Par. 13)

Aanvullende schriftelijke bevestigingen inzake de financiële overzichten
A10
In aanvulling op de op grond van paragraaf 10 vereiste schriftelijke bevestigingen kan de accountant het noodzakelijk achten om andere schriftelijke bevestigingen inzake de financiële overzichten te verzoeken. Dergelijke schriftelijke bevestigingen kunnen een aanvulling zijn op, maar maken geen deel uit van, de op grond van paragraaf 10 vereiste schriftelijke bevestigingen. Hierbij kan het onder meer gaan om bevestigingen inzake de volgende aangelegenheden:

- de vraag of de keuze en toepassing van de grondslagen voor de financiële verslaggeving passend zijn; en
- de vraag of aangelegenheden als de hierna volgende, voor zover relevant overeenkomstig het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, in overeenstemming met dat stelsel zijn opgenomen, gewaardeerd, gepresenteerd en toegelicht:
  - plannen of intenties die van invloed kunnen zijn op de boekwaarde of classificatie van activa en verplichtingen;
  - verplichtingen, zowel feitelijke als voorwaardelijke;
  - titels die rechten geven met betrekking tot activa dan wel overheersende zeggenschap uitgeoefend over activa, de verpandingen of bezwaringen van activa, alsmede activa die als onderpand zijn gesteld; en
  - aspecten van wet-, regelgevingen en contractuele overeenkomsten die van invloed kunnen zijn op de financiële overzichten, met inbegrip van het niet naleven daarvan.

Aanvullende schriftelijke bevestigingen inzake aan de accountant verschafte informatie
A11
Naast de op grond van paragraaf 11 vereiste schriftelijke bevestigingen kan de accountant het noodzakelijk achten het management te verzoeken hem een schriftelijke bevestiging te verschaffen dat het alle tekortkomingen in de interne beheersing waarvan het kennis heeft, aan de accountant heeft meegedeeld.

Schriftelijke bevestigingen inzake specifieke beweringen
A12
Wanneer de accountant informatie verkrijgt over gemaakte oordeelsvormingen of intenties, dan wel deze evalueert, kan de accountant rekening houden met één of meer van de volgende aspecten:

- het verleden van de entiteit inzake het ten uitvoer brengen van haar kenbaar gemaakte intenties;
- de redenen waarom de entiteit voor een bepaalde actie kiest;
- de mogelijkheid van de entiteit om een bepaalde actie uit te voeren;
- het bestaan van of het ontbreken van enige andere informatie die in de loop van de controle had kunnen worden verkregen en die inconsistent zou kunnen zijn met de beoordelingen of de voornemens van het management.

A13
Bovendien kan de accountant het noodzakelijk achten het management te verzoeken schriftelijke bevestigingen te verschaffen inzake specifieke beweringen in de financiële overzichten; in het bijzonder ter onderbouwing van een inzicht dat de accountant uit andere controle-informatie heeft verkregen met betrekking tot de beoordelingen of de voornemens van het management inzake een bepaalde bewering dan wel inzake de volledigheid van een bepaalde bewering. Bijvoorbeeld, indien de voornemens van het management belangrijk zijn voor de basis voor waardering van investeringen kan het onmogelijk zijn voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen zonder schriftelijke bevestigingen van het management inzake zijn intenties. Hoewel dergelijke schriftelijke bevestigingen noodzakelijke controle-informatie verschaffen, verschaffen zij op zichzelf niet voldoende en geschikte controle-informatie voor die bewering.

Het meedelen van een grensbedrag
(Zie Par. 10, 11 en 13)
A14
Standaard 450 vereist van de accountant dat hij de tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen accumuleert, met uitzondering van die welke duidelijk triviaal zijn.[549] De accountant kan een grensbedrag bepalen waarboven afwijkingen niet als duidelijk triviaal kunnen worden aangemerkt. Op dezelfde wijze kan de accountant overwegen aan het management een grensbedrag mee te delen voor de doeleinden van de gevraagde schriftelijke bevestigingen.

De datum van schriftelijke bevestigingen en de periode(n) waarop zij betrekking hebben

[549] Standaard 450, *Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen*, paragraaf 5.

(Zie Par. 14)
A15
Omdat schriftelijke bevestigingen noodzakelijke controle-informatie vormen, kan het oordeel van de accountant niet tot uitdrukking worden gebracht en kan de controleverklaring niet worden gedateerd vóór de datum van de schriftelijke bevestigingen. Verder worden, omdat de accountant bedacht is op gebeurtenissen die zich voordoen tot aan de datum van de controleverklaring en die mogelijk een aanpassing van of een toelichting in de financiële overzichten vereisen, de schriftelijke bevestigingen gedateerd zo dicht als praktisch uitvoerbaar is bij, maar niet na, de datum van de controleverklaring over de financiële overzichten.
A16
In sommige situaties kan het voor de accountant passend zijn tijdens de uitvoering van de controle een schriftelijke bevestiging te ontvangen inzake een specifieke bewering in de financiële overzichten. Wanneer dit het geval is, kan het noodzakelijk zijn om een geactualiseerde versie van de schriftelijke bevestiging te verzoeken.
A17
De schriftelijke bevestigingen hebben betrekking op alle verslagperioden waarnaar in de controleverklaring wordt verwezen omdat het management opnieuw moet bevestigen dat de schriftelijke bevestigingen die het eerder heeft verstrekt met betrekking tot voorgaande perioden, passend blijven. De accountant en het management kunnen overeenstemming bereiken over een vorm van schriftelijke bevestigingen die de schriftelijke bevestigingen met betrekking tot voorgaande verslagperioden actualiseert door middel van het vermelden of er eventuele veranderingen zijn ten opzichte van deze schriftelijke bevestigingen en zo ja, welke dat zijn.
A18
Er kunnen zich situaties voordoen waarin het huidige management niet in functie was gedurende alle perioden waarop de controleverklaring betrekking heeft. Deze personen kunnen beweren dat zij niet in staat zijn om bepaalde of alle schriftelijke bevestigingen te verschaffen omdat zij gedurende die periode niet in functie waren. Deze situatie neemt echter niet de verantwoordelijkheden van deze personen voor de financiële overzichten als geheel weg. Bijgevolg is het vereiste nog steeds van toepassing dat de accountant aan hen schriftelijke bevestigingen vraagt die betrekking hebben op de totaliteit van de desbetreffende periode(n).

De vorm van schriftelijke bevestigingen
(Zie Par. 15)
A19
Schriftelijke bevestigingen zijn vereist te worden opgenomen in een bevestigingsbrief gericht aan de accountant. In sommige rechtsgebieden kan bij wet- of regelgeving zijn bepaald dat van het management is vereisteen schriftelijke openbare verklaring omtrent zijn verantwoordelijkheden af te leggen. Hoewel een dergelijke verklaring een bevestiging inhoudt aan de gebruikers van de financiële overzichten, dan wel aan de desbetreffende instanties, kan de accountant beslissen dat dit een geschikte vorm van een schriftelijke bevestiging is met betrekking tot bepaalde of alle bevestigingen die vereist zijn op grond van paragraaf 10 of 11. Als gevolg daarvan hoeven de betrokken aangelegenheden waarop een dergelijke verklaring betrekking heeft, niet in de bevestigingsbrief te worden opgenomen.

Factoren die van invloed kunnen zijn op de beslissing van de accountant zijn onder meer:
- de vraag of de verklaring een bevestiging inhoudt van het nakomen van verantwoordelijkheden zoals bedoeld in de paragrafen 10 en 11;
- de vraag of de verklaring is verstrekt of goedgekeurd door degene van wie de accountant de desbetreffende schriftelijke bevestigingen vraagt;
- de vraag of een kopie van de verklaring aan de accountant is verstrekt zo dicht als praktisch uitvoerbaar is bij, maar niet na, de datum van de controleverklaring bij de financiële overzichten (Zie Par. 14).

A20
Een formele verklaring inzake het naleven van wet- of regelgeving, dan wel het goedkeuren van de financiële overzichten, zou niet voldoende informatie bevatten voor de accountant om ervan overtuigd te zijn dat alle noodzakelijke bevestigingen weloverwogen zijn verstrekt. De formulering van de verantwoordelijkheden van het management in wet- of regelgeving is evenmin een vervanging voor de gevraagde schriftelijke bevestigingen.
A21
Bijlage 2 geeft een voorbeeld van een bevestigingsbrief.

Communicatie met de met governance belaste personen
(Zie Par. 10, 11 en 13)
A22
Standaard 260 vereist dat de accountant de schriftelijke bevestigingen die hij van het management

heeft gevraagd, meedeelt aan de met governance belaste personen[550].

Twijfel omtrent de betrouwbaarheid van schriftelijke bevestigingen en gevraagde schriftelijke bevestigingen die niet zijn verstrekt

Twijfel omtrent de betrouwbaarheid van schriftelijke bevestigingen
(Zie Par. 16 en 17)
A23
In het geval van geïdentificeerde inconsistenties tussen één of meer schriftelijke bevestigingen en controle-informatie die vanuit een andere bron is verkregen, kan de accountant overwegen of de risico-inschatting juist blijft en zo niet, de risico-inschatting herzien en de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden bepalen om op de ingeschatte risico's in te spelen.
A24
Twijfels over de bekwaamheid, integriteit, ethische waarden of zorgvuldigheid van het management, dan wel bij zijn inzet hiervoor of bij de handhaving daarvan, kunnen de accountant doen besluiten dat het risico op het geven van een verkeerde voorstelling in de financiële overzichten door het management zodanig is dat de controle niet kan worden uitgevoerd. In een dergelijk geval kan de accountant overwegen om, indien dat mogelijk is binnen de van toepassing zijnde wet- of regelgeving, de opdracht terug te geven, tenzij de met governance belaste personen daarvoor de passende correctieve maatregelen implementeren. Dergelijke maatregelen kunnen echter onvoldoende zijn om de accountant in staat te stellen een niet aangepast controleoordeel te geven.
A25
Standaard 230 vereist dat de accountant belangrijke aangelegenheden die tijdens de controle aan de orde komen, de conclusies die daarover zijn getrokken, alsmede de significante professionele oordeelsvormingen die zijn gemaakt om tot deze conclusies te komen,[551]documenteert. De accountant kan significante kwesties hebben geïdentificeerd met betrekking tot de bekwaamheid, integriteit, ethische waarden of zorgvuldigheid van het management, dan wel met betrekking tot zijn inzet hiervoor of zijn handhaving daarvan, maar hij kan niettemin tot de conclusie zijn gekomen dat de schriftelijke bevestigingen desondanks betrouwbaar zijn. In een dergelijke situatie wordt deze belangrijke aangelegenheid gedocumenteerd in overeenstemming met Standaard 230.

Schriftelijke bevestigingen aangaande de verantwoordelijkheden van het management
(Zie Par. 20)
A26
Zoals is uiteengezet in paragraaf A7, is de accountant niet in staat alleen op grond van andere controle-informatie te beoordelen of het management de verantwoordelijkheden zoals bedoeld in de paragrafen 10 en 11, is nagekomen. Daarom is de accountant, indien hij, zoals is omschreven in paragraaf 20(a), tot de conclusie komt dat de schriftelijke bevestigingen met betrekking tot deze aangelegenheden niet betrouwbaar zijn, dan wel indien het management deze schriftelijke bevestigingen niet verschaft, niet in staat voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. De mogelijke effecten daarvan op de financiële overzichten zijn niet beperkt tot bepaalde elementen, rekeningen of posten van de financiële overzichten en hebben daarom een diepgaande invloed. Standaard 705 vereist dat de accountant in dergelijke situaties een oordeelonthouding over de financiële overzichten formuleert.[552]
A27
Een schriftelijke bevestiging die is aangepast ten opzichte van de door de accountant gevraagde bevestiging betekent niet noodzakelijkerwijs dat het management de schriftelijke bevestiging niet heeft verschaft. De onderliggende reden voor een dergelijke aanpassing kan van invloed zijn op het oordeel in de controleverklaring. Bijvoorbeeld:

- de schriftelijke bevestiging omtrent het door het management nakomen van zijn verantwoordelijkheden voor het opstellen en de presentatie van de financiële overzichten kan vermelden dat het management van mening is dat de financiële overzichten zijn opgesteld en gepresenteerd in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, uitgezonderd het van materieel belang zijnde feit dat niet voldaan is aan een specifiek vereiste van dat stelsel. Hetgeen op grond van paragraaf 20 wordt vereist, is niet van toepassing omdat de accountant tot de conclusie is gekomen dat het management betrouwbare schriftelijke bevestigingen heeft verschaft. Van de accountant wordt echter vereist dat hij overeenkomstig Standaard 705 rekening houdt met het effect van dit geval van niet naleven op het oordeel in de controleverklaring.
- de schriftelijke bevestiging omtrent de verantwoordelijkheid van het management voor het aan de accountant verschaffen van alle relevante informatie zoals overeengekomen in de voorwaarden

[550] Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf 16(c)(ii).
[551] Standaard 230, *Controledocumentatie*, paragraaf 8(c) en 10.
[552] Standaard 705, paragraaf 9.

van de controleopdracht, kan vermelden dat het management van mening is dat het, uitgezonderd informatie die door brand is vernietigd, de accountant deze informatie heeft verschaft. Hetgeen op grond van paragraaf 20 wordt vereist is niet van toepassing omdat de accountant tot de conclusie is gekomen dat het management betrouwbare schriftelijke bevestigingen heeft verschaft. Van de accountant wordt echter vereist dat hij overeenkomstig Standaard 705 rekening houdt met de diepgaande invloed van de door de brand vernietigde informatie op de financiële overzichten en het gevolg daarvan voor het oordeel in de controleverklaring.

Bijlage 1: Lijst van Standaarden die vereisten voor schriftelijke bevestigingen bevatten

(Zie Par. 2)
Deze bijlage vermeldt welke paragrafen van de andere Standaarden onderwerp-specifieke schriftelijke bevestigingen vereisen. Deze opsomming is geen vervanging voor het in aanmerking nemen van de vereisten en de daarmee verband houdende toepassingsgerichte en overige verklarende teksten in de Standaarden.

- Standaard 240, *De verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten* – paragraaf 40
- Standaard 250, *Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten* – paragraaf 17
- Standaard 450, *Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen* – paragraaf 14
- Standaard 501, *Controle-informatie – Specifieke overwegingen voor geselecteerde elementen* – paragraaf 12
- Standaard 540, *De controle van schattingen en toelichtingen daarop* – paragraaf 37
- Standaard 550, *Verbonden partijen* – paragraaf 26
- Standaard 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode* – paragraaf 9
- Standaard 570, *Continuïteit* – paragraaf 16(e)
- Standaard 710, *Ter vergelijking opgenomen informatie- Overeenkomstige cijfers en vergelijkende financiële overzichten* – paragraaf 9
- Standaard 720, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten* – paragraaf 13(c)

Bijlage 2: Voorbeeld van bevestigingsbrief

(Zie Par. A21)
Voor voorbeeldteksten van bevestigingsbrieven wordt verwezen naar HRA deel 3 www.nba.nl/voorbeeldteksten.

600–699 Gebruikmaken van de werkzaamheden van anderen

600 Bijzondere overwegingen – controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard
1
De Standaarden zijn van toepassing op groepscontroles. Deze Standaard behandelt bijzondere overwegingen die van toepassing zijn op groepscontroles, in het bijzonder die groepscontroles waarbij accountants van groepsonderdelen betrokken zijn.
2
Een accountant kan deze Standaard, naargelang nodig aan de omstandigheden aangepast, nuttig achten wanneer hij andere accountants betrekt bij de controle van financiële overzichten die niet tot de financiële overzichten van de groep behoren. Een accountant kan bijvoorbeeld een andere accountant betrekken bij het waarnemen van de voorraadopname of bij het inspecteren van fysieke vaste activa op een afgelegen locatie.
3
Van een accountant van een groepsonderdeel kan op grond van wet- of regelgeving of om een andere reden worden vereist een controleoordeel over de financiële overzichten van een groepsonderdeel tot uitdrukking te brengen. Het opdrachtteam op groepsniveau kan besluiten om gebruik te maken van de controle-informatie waarop het controleoordeel over de financiële overzichten van het groepsonderdeel is gebaseerd teneinde controle-informatie voor de groepscontrole te verschaffen, maar de vereisten van deze Standaard blijven onverkort van toepassing. (Zie Par. A1)
4

Overeenkomstig Standaard 220[553] wordt van de opdrachtpartner op groepsniveau vereist dat hij ervan overtuigd is dat de personen die de controleopdracht op groepsniveau uitvoeren, met inbegrip van de accountants van groepsonderdelen, gezamenlijk de geschikte competentie en capaciteiten hebben. De opdrachtpartner op groepsniveau is tevens verantwoordelijk voor de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van de controleopdracht op groepsniveau.

5

De opdrachtpartner op groepsniveau past de vereisten van Standaard 220 toe, ongeacht of het opdrachtteam op groepsniveau dan wel een accountant van een groepsonderdeel de werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van een groepsonderdeel uitvoert. Deze Standaard helpt de opdrachtpartner op groepsniveau aan de vereisten van Standaard 220 te voldoen indien accountants van groepsonderdelen werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van groepsonderdelen uitvoeren.

6

Het controlerisico is een functie van het risico op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten en het risico dat de accountant dergelijke afwijkingen niet zal detecteren.[554] Bij een groepscontrole omvat dit het risico dat de accountant van een groepsonderdeel een afwijking in de financiële informatie van het groepsonderdeel die een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep zou kunnen veroorzaken, niet detecteert, en het risico dat het opdrachtteam op groepsniveau deze afwijking niet detecteert. Deze Standaard zet de aangelegenheden uiteen die het opdrachtteam op groepsniveau overweegt bij het bepalen van de aard, timing en omvang van zijn betrokkenheid bij de risico-inschattingswerkzaamheden en de verdere controlewerkzaamheden die door de accountants van groepsonderdelen met betrekking tot de financiële informatie van groepsonderdelen worden uitgevoerd. Deze betrokkenheid is gericht op het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie om daarop het controleoordeel over de financiële overzichten van de groep te baseren.

Ingangsdatum

7

Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstelling

8

De doelstellingen van de accountant zijn:

a. te bepalen of hij zal fungeren als accountant van de financiële overzichten van de groep; en
b. indien hij fungeert als de accountant van de financiële overzichten van de groep:
    1. duidelijk te communiceren met de accountants van groepsonderdelen over de reikwijdte en timing van hun werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie die verband houdt met groepsonderdelen alsmede over hun bevindingen; en
    2. voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen en het consolidatieproces om een oordeel tot uitdrukking te brengen over de vraag of de financiële overzichten van de groep in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Definities

9

Voor de toepassing van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:

a. *groepsonderdeel* – Een entiteit of zakelijke activiteit waarvoor het management op groepsniveau of op het niveau van een groepsonderdeel financiële informatie opstelt die in de financiële overzichten van de groep moet worden opgenomen. (Zie Par. A2, A3 en A4)
b. *accountant van een groepsonderdeel* – Een accountant die, op verzoek van het opdrachtteam op groepsniveau, ten behoeve van de groepscontrole werkzaamheden uitvoert met betrekking tot financiële informatie die verband houdt met een groepsonderdeel. (Zie Par. A7)
c. *management van een groepsonderdeel* – Het management dat verantwoordelijk is voor het opstellen van de financiële informatie van een groepsonderdeel.
d. *materialiteit voor een groepsonderdeel* – De materialiteit voor een groepsonderdeel dat door het opdrachtteam op groepsniveau is bepaald.
e. *groep* – Alle groepsonderdelen waarvan de financiële informatie in de financiële overzichten van de groep is opgenomen. Een groep heeft altijd meer dan een groepsonderdeel.
f. *groepscontrole* – De controle van de financiële overzichten van een groep.

---

[553] Standaard 220, *Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten*, paragraaf 14 en 15.
[554] Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden*, paragraaf A34.

g. *controleoordeel op groepsniveau* – Het controleoordeel over de financiële overzichten van een groep.
h. *opdrachtpartner op groepsniveau* – De partner of andere persoon in de accountantseenheid die verantwoordelijk is voor de controleopdracht op groepsniveau en voor de uitvoering daarvan, alsmede voor de controleverklaring bij de financiële overzichten van de groep die namens de accountantseenheid wordt uitgebracht. Wanneer joint auditors de groepscontrole uitvoeren, vormen de opdrachtpartners die gezamenlijk de controle uitvoeren en hun opdrachtteams samen de opdrachtpartner op groepsniveau en het opdrachtteam op groepsniveau. Deze Standaard behandelt echter niet de relatie tussen joint auditors, noch de werkzaamheden die de ene joint auditor uitvoert in relatie tot de werkzaamheden die de andere joint auditor bij een joint audit uitvoert.
i. *opdrachtteam op groepsniveau* – Partners, onder wie de opdrachtpartner op groepsniveau, alsmede staf die de algehele aanpak voor de groepscontrole vaststellen, met de accountants van de groepsonderdelen communiceren, werkzaamheden uitvoeren met betrekking tot het consolidatieproces en de conclusies evalueren die worden getrokken uit de controle-informatie als de basis voor het vormen van een oordeel over de financiële overzichten van de groep.
j. *financiële overzichten van de groep* – Financiële overzichten die de financiële informatie van meer dan een groepsonderdeel omvatten. De term 'financiële overzichten van de groep' verwijst ook naar gecombineerde financiële overzichten waarin de financiële informatie is samengevoegd die is opgesteld door groepsonderdelen waarvoor geen moedermaatschappij bestaat maar waarover gezamenlijk de zeggenschap wordt uitgeoefend.
k. *management op groepsniveau* – Het management dat verantwoordelijk is voor het opstellen van de financiële overzichten van de groep.
l. *interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel* – Interne beheersingsmaatregelen die door het management op groepsniveau zijn opgezet en worden geïmplementeerd en onderhouden ten behoeve van de financiële verslaggeving van de groep.
m. *significant groepsonderdeel* – Een door het opdrachtteam op groepsniveau aangewezen groepsonderdeel dat (i) individueel financieel significant is voor de groep of (ii) op grond van zijn bijzondere aard of omstandigheden waarschijnlijk significante risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep inhoudt. (Zie Par. A5 en A6)

10
Een verwijzing naar 'het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving' doelt op het stelsel inzake financiële verslaggeving dat op de financiële overzichten van de groep van toepassing is. Een verwijzing naar 'het consolidatieproces' omvat:
a. de opname van, de waardering van, de presentatie van en de toelichtingen opgenomen in de financiële informatie van de groepsonderdelen in de financiële overzichten van de groep door middel van integrale of proportionele consolidatie, of van de equity-methode of de kostprijsmethode; en
b. de samenvoeging in de gecombineerde financiële overzichten van de financiële informatie van groepsonderdelen waarvoor geen moedermaatschappij bestaat maar waarover gezamenlijk de zeggenschap wordt uitgeoefend.

Vereisten

Verantwoordelijkheid
11
De opdrachtpartner op groepsniveau is verantwoordelijk voor de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van de controleopdracht op groepsniveau in overeenstemming met professionele standaarden en de van toepassing zijnde vereisten op grond van wet- en regelgeving, alsmede voor de vraag of de uitgebrachte controleverklaring in de gegeven omstandigheden passend is.[555] Als gevolg daarvan dient in de controleverklaring bij de financiële overzichten van de groep niet te worden verwezen naar een accountant van een groepsonderdeel, tenzij de opname van een dergelijke verwijzing op grond van wet- of regelgeving vereist is. Indien een dergelijke verwijzing op grond van wet- of regelgeving vereist is, dient de controleverklaring aan te geven dat de verwijzing de verantwoordelijkheid van de opdrachtpartner op groepsniveau dan wel zijn accountantseenheid voor het controleoordeel op groepsniveau niet vermindert. (Zie Par. A8, A9)

Aanvaarding en continuering
12
Bij de toepassing van Standaard 220 dient de opdrachtpartner op groepsniveau te bepalen of redelijkerwijs kan worden verwacht dat voldoende en geschikte controle-informatie met betrekking tot het consolidatieproces en de financiële informatie van de groepsonderdelen wordt verkregen om daarop het controleoordeel op groepsniveau te baseren. Hiertoe dient het opdrachtteam op groepsni-

[555] Standaard 220, paragraaf 15.

veau voldoende inzicht in de groep, haar onderdelen en hun omgevingen te verwerven om de groepsonderdelen aan te wijzen die waarschijnlijk significante groepsonderdelen zijn. Wanneer accountants van groepsonderdelen werkzaamheden uitvoeren met betrekking tot de financiële informatie van deze groepsonderdelen, dient de opdrachtpartner op groepsniveau te evalueren of het opdrachtteam op groepsniveau in staat zal zijn in een zodanige mate bij de werkzaamheden van de accountants van die groepsonderdelen te worden betrokken dat het voldoende en geschikte controle-informatie kan verkrijgen. (Zie Par. A10, A11 en A12)

13

Indien de opdrachtpartner op groepsniveau tot de conclusie komt dat:

a. het voor het opdrachtteam op groepsniveau niet mogelijk zal zijn voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen vanwege beperkingen die door het management op groepsniveau zijn opgelegd; en
b. het mogelijke effect hiervan zal leiden tot een oordeelonthouding over de financiële overzichten van de groep[556]; dient de opdrachtpartner op groepsniveau ofwel:
   - indien het een nieuwe opdracht betreft, deze niet te aanvaarden, of indien het een doorlopende opdracht betreft, deze terug te geven indien dat overeenkomstig de van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is; of
   - indien wet- of regelgeving een accountant verbiedt om een opdracht te weigeren of indien het niet anderszins mogelijk is een opdracht terug te geven, een oordeelonthouding te formuleren bij de financiële overzichten van de groep nadat hij voor zover mogelijk de controle van de financiële overzichten van de groep heeft uitgevoerd. (Zie Par. A13, A14, A15, A16, A17, A18 en A19)

Opdrachtvoorwaarden

14

De opdrachtpartner op groepsniveau dient overeenstemming te bereiken over de voorwaarden van de controleopdracht op groepsniveau overeenkomstig Standaard 210.[557] (Zie Par. A20, A21)

Algemene controleaanpak en controleprogramma

15

Het opdrachtteam op groepsniveau dient een algehele aanpak voor de groepscontrole vast te stellen en dient een controleprogramma op groepsniveau te ontwikkelen overeenkomstig Standaard 300[558].

16

De opdrachtpartner op groepsniveau dient de algehele aanpak voor de groepscontrole en het controleprogramma op groepsniveau te beoordelen. (Zie Par. A22)

Inzicht in de groep, haar onderdelen en hun omgevingen

17

Van de accountant wordt vereist om de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het systeem van interne beheersing.[559] Het opdrachtteam op groepsniveau dient:

a. zijn tijdens de fase van aanvaarding en continuering van de opdracht verworven inzicht in de groep, haar onderdelen en hun omgevingen, met inbegrip van de interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel, te verdiepen; en
b. inzicht te verwerven in het consolidatieproces, met inbegrip van de instructies van het management op groepsniveau aan groepsonderdelen. (Zie Par. A23, A24, A25, A26, A27, A28, A29)

18

Het opdrachtteam op groepsniveau dient inzicht te verwerven dat volstaat om:

a. de initiële aanwijzing van groepsonderdelen die waarschijnlijk significant zijn te bevestigen of te herzien; en
b. de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep als gevolg van fraude of fouten in te schatten.[560] (Zie Par. A30, A31)

Inzicht betreffende de accountant van een groepsonderdeel

19

Indien het opdrachtteam op groepsniveau voornemens is aan de accountant van een groepsonderdeel te verzoeken werkzaamheden uit te voeren met betrekking tot de financiële informatie van een

---

[556] Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*
[557] Standaard 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten.*
[558] Standaard 300, *Planning van een controle van financiële overzichten*, paragraaf 7, 8, 9, 10, 11, 12.
[559] Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten.*
[560] Standaard 315.

groepsonderdeel, dient het opdrachtteam op groepsniveau inzicht te verwerven in: (Zie Par. A32, A33, A34, A35)

a. de vraag of de accountant van het groepsonderdeel de voor de groepscontrole relevante ethische voorschriften begrijpt en zal naleven en, met name, of hij onafhankelijk is; (Zie Par. A37)
b. de vakbekwaamheid van de accountant van het groepsonderdeel; (Zie Par. A38)
c. de vraag of het opdrachtteam op groepsniveau in staat zal zijn dermate bij de werkzaamheden van de accountant van het groepsonderdeel te worden betrokken dat het voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgt;
d. de vraag of de accountant van het groepsonderdeel actief is in een regelgevingskader waarin actief toezicht op accountants wordt uitgeoefend. (Zie Par. A36)

20

Indien een accountant van een groepsonderdeel niet voldoet aan de voor de groepscontrole relevante onafhankelijkheidsvoorschriften, of indien het opdrachtteam op groepsniveau ernstige punten van zorg heeft over de andere aangelegenheden die in paragraaf 19(a)-(c) zijn vermeld, dient het opdrachtteam op groepsniveau voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de financiële informatie van het groepsonderdeel zonder de accountant van dat groepsonderdeel te verzoeken werkzaamheden uit te voeren met betrekking tot de financiële informatie van dat groepsonderdeel. (Zie Par. A39, A40, A41)

Materialiteit

21

Het opdrachtteam op groepsniveau dient het volgende te bepalen: (Zie Par. A42)

a. de materialiteit voor de financiële overzichten van de groep als geheel bij het vaststellen van de algehele aanpak voor de groepscontrole;
b. indien, in de specifieke omstandigheden van de groep, de financiële overzichten van de groep specifieke transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen bevatten waarvoor redelijkerwijs kan worden verwacht dat afwijkingen van kleinere bedragen dan het materialiteitsniveau voor de financiële overzichten van de groep als geheel invloed hebben op de economische beslissingen die gebruikers op basis van de financiële overzichten van de groep nemen, het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus die op deze bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen moeten worden toegepast;
c. de materialiteit voor die groepsonderdelen waar de accountants van een groepsonderdeel een controle of een beoordelingsopdracht zullen uitvoeren ten behoeve van de groepscontrole. Om de waarschijnlijkheid dat het totaal van niet gecorrigeerde en niet-gedetecteerde afwijkingen in de financiële overzichten van de groep het materialiteitsniveau voor de financiële overzichten van de groep als geheel overschrijdt tot een passend laag niveau terug te brengen, dient het materialiteitsniveau voor het groepsonderdeel lager te zijn dan het materialiteitsniveau voor de financiële overzichten van de groep als geheel. (Zie Par. A43, A44)
d. de grenswaarde waarboven afwijkingen niet als duidelijk triviaal voor de financiële overzichten van de groep kunnen worden beschouwd. (Zie Par. A45)

22

Wanneer accountants van groepsonderdelen een controle zullen uitvoeren ten behoeve van een groepscontrole, dient het opdrachtteam op groepsniveau de geschiktheid van de uitvoeringsmaterialiteit zoals bepaald op het niveau van het groepsonderdeel te evalueren. (Zie Par. A46)

23

Indien een groepsonderdeel op grond van wet- of regelgeving dan wel om een andere reden aan een controle onderworpen is en het opdrachtteam op groepsniveau die controle besluit te gebruiken om controle-informatie voor de groepscontrole te verschaffen, dient het opdrachtteam op groepsniveau te bepalen of:

a. de materialiteit voor de financiële overzichten van het groepsonderdeel als geheel; en
b. de uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van het groepsonderdeel;

aan de vereisten van deze Standaard voldoen.

Het inspelen op ingeschatte risico's

24

Van de accountant wordt vereist dat hij manieren opzet en implementeert om op passende wijze op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten in te spelen.[561] Het opdrachtteam op groepsniveau dient het soort werkzaamheden te bepalen dat door het opdrachtteam op groepsniveau, of door de accountants van de groepsonderdelen namens dit team, moet worden uitgevoerd met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen (Zie Par. 26, 27, 28, 29). Het opdrachtteam op groepsniveau dient eveneens de aard, timing en omvang van zijn betrokkenheid bij de werkzaamheden van de accountants van groepsonderdelen te bepalen. (Zie Par. 30, 31).

[561] Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's*.

25
Indien de aard, timing en omvang van de werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd met betrekking tot het consolidatieproces of de financiële informatie van de groepsonderdelen zijn gebaseerd op een verwachting dat de interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel effectief werken, of indien gegevensgerichte controles alleen geen voldoende en geschikte controle-informatie op het niveau van beweringen kunnen verschaffen, dient het opdrachtteam op groepsniveau de effectieve werking van deze interne beheersingsmaatregelen te toetsen of de accountant van een groepsonderdeel te verzoeken deze te toetsen.

Het bepalen van het soort werkzaamheden dat met betrekking tot de financiële informatie van groepsonderdelen moet worden uitgevoerd
(Zie Par. A47)

Significante groepsonderdelen
26
Voor een groepsonderdeel dat significant is op grond van het feit dat het individueel financieel significant is voor de groep dient het opdrachtteam op groepsniveau, of een accountant van het groepsonderdeel namens dit team, een controle van de financiële informatie van het groepsonderdeel uit te voeren met gebruikmaking van de materialiteit voor het groepsonderdeel.
27
Voor een groepsonderdeel dat vanwege zijn specifieke aard of omstandigheden significant is omdat het waarschijnlijk significante risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep inhoudt, dient het opdrachtteam op groepsniveau, of een accountant van het groepsonderdeel namens dit team, een of meer van de volgende werkzaamheden uit te voeren:
a. een controle van de financiële informatie van het groepsonderdeel met gebruikmaking van de materialiteit voor het groepsonderdeel;
b. een controle van een of meer rekeningsaldi, transactiestromen of toelichtingen met betrekking tot de waarschijnlijke significante risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep; (Zie Par. A48)
c. gespecificeerde controlewerkzaamheden met betrekking tot de waarschijnlijke significante risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep. (Zie Par. A49)

Groepsonderdelen die niet significante groepsonderdelen zijn
28
Voor groepsonderdelen die geen significante groepsonderdelen zijn, dient het opdrachtteam op groepsniveau cijferanalyses op groepsniveau uit te voeren. (Zie Par. A50)
29
Indien het opdrachtteam op groepsniveau niet van mening is dat uit:
a. de werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van significante groepsonderdelen;
b. de werkzaamheden met betrekking tot interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel en het consolidatieproces; en
c. de op groepsniveau uitgevoerde cijferanalyses;

voldoende en geschikte controle-informatie zal worden verkregen om daarop het controleoordeel op groepsniveau te baseren, dient het opdrachtteam op groepsniveau groepsonderdelen te selecteren die geen significante groepsonderdelen zijn en dient het een of meer van de volgende werkzaamheden uit te voeren met betrekking tot de financiële informatie van de individuele geselecteerde groepsonderdelen, of dient het aan een accountant van een groepsonderdeel te verzoeken deze uit te voeren: (Zie Par. A51, A52, A53)
- een controle van de financiële informatie van het groepsonderdeel met gebruikmaking van de materialiteit voor het groepsonderdeel;
- een controle van een of meer transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen;
- een beoordeling van de financiële informatie van het groepsonderdeel met gebruikmaking van het materialiteitsniveau voor het groepsonderdeel;
- gespecificeerde werkzaamheden.

Het opdrachtteam op groepsniveau dient de selectie van groepsonderdelen in de tijd te variëren.

Betrokkenheid bij de werkzaamheden van de accountants van de groepsonderdelen
(Zie Par. A54 en A55)

Significante groepsonderdelen – Risico-inschatting
30
Indien de accountant van een groepsonderdeel een controle van de financiële informatie van een significant groepsonderdeel uitvoert, dient het opdrachtteam op groepsniveau te worden betrokken bij de risico-inschatting van de accountant van het groepsonderdeel teneinde significante risico's op een

afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep te identificeren. De aard, timing en omvang van deze betrokkenheid worden beïnvloed door het inzicht van het opdrachtteam op groepsniveau betreffende de accountant van het groepsonderdeel, maar zij dienen ten minste in te houden:

a. het met de accountant van het groepsonderdeel of met het management van het groepsonderdeel bespreken van zakelijke activiteiten die significant zijn voor de groep;
b. het met de accountant van het groepsonderdeel bespreken in welke mate de financiële informatie van het groepsonderdeel vatbaar is voor een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of fouten; en
c. het beoordelen van de door de accountant van het groepsonderdeel opgestelde documentatie van geïdentificeerde significante risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep. Deze documentatie kan de vorm aannemen van een memorandum dat de conclusie van de accountant van het groepsonderdeel weergeeft met betrekking tot de geïdentificeerde significante risico's.

Geïdentificeerde significante risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep – Verdere controlewerkzaamheden

31

Indien significante risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep zijn geïdentificeerd in een groepsonderdeel waarop een accountant van een groepsonderdeel werkzaamheden uitvoert, dient het opdrachtteam op groepsniveau de geschiktheid te evalueren van de verdere controlewerkzaamheden die moeten worden uitgevoerd om op de geïdentificeerde significante risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep in te spelen. Het opdrachtteam op groepsniveau dient op basis van zijn inzicht betreffende de accountant van het groepsonderdeel te bepalen of het nodig is om bij de verdere controlewerkzaamheden te worden betrokken.

Consolidatieproces

32

Overeenkomstig paragraaf 17 verwerft het opdrachtteam op groepsniveau inzicht in de interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel en in het consolidatieproces, met inbegrip van de instructies van het management op groepsniveau aan groepsonderdelen. In overeenstemming met paragraaf 25 toetst het opdrachtteam op groepsniveau, of de accountant van een groepsonderdeel op verzoek van het opdrachtteam op groepsniveau, de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel indien de aard, timing en omvang van de werkzaamheden die met betrekking tot het consolidatieproces moeten worden uitgevoerd, zijn gebaseerd op de verwachting dat de interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel effectief werken, of indien gegevensgerichte controlewerkzaamheden alleen geen voldoende en geschikte controle-informatie kunnen verschaffen op het niveau van beweringen.

33

Het opdrachtteam op groepsniveau dient verdere controlewerkzaamheden met betrekking tot het consolidatieproces op te zetten en uit te voeren om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep die uit het consolidatieproces voortkomen. Deze werkzaamheden dienen een evaluatie te omvatten of alle groepsonderdelen in de financiële overzichten van de groep zijn opgenomen.

34

Het opdrachtteam op groepsniveau dient de geschiktheid, volledigheid en nauwkeurigheid van consolidatieaanpassingen en herrubriceringen te evalueren, en dient te evalueren of er frauderisicofactoren of indicaties voor een mogelijke tendentie bij het management bestaan. (Zie Par. A56)

35

Indien de financiële informatie van een groepsonderdeel niet is opgesteld in overeenstemming met dezelfde grondslagen voor financiële verslaggeving die op de financiële overzichten van de groep zijn toegepast, dient het opdrachtteam op groepsniveau te evalueren of de financiële informatie van dat groepsonderdeel op passende wijze is aangepast met het oog op het opstellen en presenteren van de financiële overzichten van de groep.

36

Het opdrachtteam op groepsniveau dient te bepalen of de financiële informatie die in de communicatie van de accountant van het groepsonderdeel is vermeld (Zie Par. 41(c)) dezelfde is als de financiële informatie die in de financiële overzichten van de groep is opgenomen.

37

Indien de financiële overzichten van de groep de financiële overzichten omvatten van een groepsonderdeel waarvan de einddatum van de verslagperiode verschilt van die van de groep, dient het opdrachtteam op groepsniveau te evalueren of passende aanpassingen in de financiële overzichten van dat groepsonderdeel zijn aangebracht in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode

38

Wanneer het opdrachtteam op groepsniveau of de accountants van groepsonderdelen controles op de financiële informatie van groepsonderdelen uitvoeren, dienen het opdrachtteam op groepsniveau of de accountants van de groepsonderdelen werkzaamheden uit te voeren gericht op het vaststellen van gebeurtenissen bij deze groepsonderdelen die zich voordoen tussen de data van de financiële informatie van de groepsonderdelen en de datum van de controleverklaring bij de financiële overzichten van de groep en die mogelijk aanpassingen van de financiële overzichten van de groep of de daarin op te nemen toelichtingen noodzakelijk maken.

39

Wanneer accountants van groepsonderdelen andere werkzaamheden uitvoeren dan controles van de financiële informatie van groepsonderdelen, dient het opdrachtteam op groepsniveau deze accountants te verzoeken het opdrachtteam op groepsniveau op de hoogte te stellen indien zij zich bewust worden van gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode die mogelijk een aanpassing van de financiële overzichten van de groep of de daarin op te nemen toelichtingen noodzakelijk maken.

Communicatie met de accountant van een groepsonderdeel

40

Het opdrachtteam op groepsniveau dient zijn vereisten tijdig aan de accountant van het groepsonderdeel mee te delen. Deze mededeling dient een uiteenzetting te bevatten van de uit te voeren werkzaamheden, het gebruik dat van die werkzaamheden zal worden gemaakt en de vorm en inhoud van de communicatie van de accountant van het groepsonderdeel met het opdrachtteam op groepsniveau. Deze mededeling dient ook het volgende te omvatten: (Zie Par. A57, A58, A60)

a. een verzoek dat de accountant van het groepsonderdeel, wetende in welke context het opdrachtteam op groepsniveau van zijn werkzaamheden gebruik zal maken, bevestigt dat hij met het opdrachtteam op groepsniveau zal samenwerken; (Zie Par. A59)
b. de ethische voorschriften die relevant zijn voor de groepscontrole en, in het bijzonder, de onafhankelijkheidsvoorschriften;
c. in het geval van een controle of beoordeling van de financiële informatie van een groepsonderdeel, het materialiteitsniveau voor het groepsonderdeel (en indien van toepassing het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus voor bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of op te nemen toelichtingen) en de grenswaarde waarboven een afwijking niet als duidelijk triviaal voor de financiële overzichten van de groep kan worden beschouwd;
d. geïdentificeerde significante risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep, als gevolg van fraude of van fouten, die relevant zijn voor de werkzaamheden van de accountant van het groepsonderdeel. Het opdrachtteam op groepsniveau dient de accountant van het groepsonderdeel te verzoeken om tijdig te communiceren over alle andere geïdentificeerde significante risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep, als gevolg van fraude of fouten, in het groepsonderdeel, alsmede over het inspelen door de accountant van het groepsonderdeel op deze risico's;
e. een door het management op groepsniveau opgestelde lijst van verbonden partijen en elke andere verbonden partij waarvan het opdrachtteam op groepsniveau kennis heeft. Het opdrachtteam op groepsniveau dient de accountant van het groepsonderdeel te verzoeken om tijdig te communiceren over verbonden partijen die niet eerder door het management op groepsniveau of het opdrachtteam op groepsniveau waren geïdentificeerd. Het opdrachtteam op groepsniveau dient te bepalen of het dergelijke aanvullende verbonden partijen bekendmaakt aan andere accountants van groepsonderdelen.

41

Het opdrachtteam op groepsniveau dient de accountant van het groepsonderdeel te verzoeken om aangelegenheden mee te delen die relevant zijn voor de conclusie van het opdrachtteam op groepsniveau met betrekking tot de groepscontrole. Een dergelijke mededeling dient te omvatten: (Zie Par. A60)

a. de vraag of de accountant van het groepsonderdeel zich heeft gehouden aan ethische voorschriften die voor de groepscontrole relevant zijn, met inbegrip van voorschriften inzake onafhankelijkheid en vakbekwaamheid;
b. de vraag of de accountant van het groepsonderdeel de vereisten van het opdrachtteam op groepsniveau heeft nageleefd;
c. de vermelding van de financiële informatie van het groepsonderdeel waarover de accountant van het groepsonderdeel verslag uitbrengt;
d. informatie over gevallen van het niet naleven van wet- of regelgeving die aanleiding zouden kunnen geven tot een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep;
e. een lijst van niet-gecorrigeerde afwijkingen in de financiële informatie van het groepsonderdeel (de lijst hoeft geen afwijkingen te bevatten onder de grenswaarde voor duidelijk triviale afwijkingen die door het opdrachtteam op groepsniveau is meegedeeld (Zie Par. 40(c));
f. indicaties voor mogelijke tendentie bij het management;

g. een beschrijving van alle geïdentificeerde significante tekortkomingen in de interne beheersing op het niveau van het groepsonderdeel;
h. andere belangrijke aangelegenheden die de accountant van het groepsonderdeel heeft meegedeeld of verwacht mee te delen aan de met governance belaste personen van het groepsonderdeel, met inbegrip van fraude of vermoede fraude waarbij het management van het groepsonderdeel, werknemers die een belangrijke rol spelen bij de interne beheersing op het niveau van het groepsonderdeel of andere personen betrokken zijn indien de fraude heeft geleid tot een afwijking van materieel belang in de financiële informatie van het groepsonderdeel;
i. alle overige aangelegenheden die relevant kunnen zijn voor de groepscontrole of waarop de accountant van het groepsonderdeel de aandacht van het opdrachtteam op groepsniveau wil vestigen, met inbegrip van uitzonderingen die zijn vastgelegd in de schriftelijke bevestigingen die de accountant van het groepsonderdeel aan het management van het groepsonderdeel heeft gevraagd; en
j. het totaal van de bevindingen, de conclusies of het oordeel van de accountant van het groepsonderdeel.

Het evalueren van het voldoende en geschikt zijn van de verkregen controle-informatie

Het evalueren van de communicatie van de accountant van een groepsonderdeel en het adequaat zijn van zijn werkzaamheden

42

Het opdrachtteam op groepsniveau dient de communicatie van de accountant van het groepsonderdeel te evalueren. (Zie Par. 41) Het opdrachtteam op groepsniveau dient:
a. significante aangelegenheden die bij die evaluatie aan de orde komen, te bespreken met de accountant van het groepsonderdeel, het management van het groepsonderdeel of het management op groepsniveau, naargelang passend; en
b. te bepalen of het noodzakelijk is andere relevante delen van de controledocumentatie van de accountant van het groepsonderdeel te beoordelen. (Zie Par. A61)

43

Als het opdrachtteam op groepsniveau tot de conclusie komt dat de werkzaamheden van de accountant van het groepsonderdeel niet volstaan, dient dit team te bepalen welke aanvullende werkzaamheden moeten worden uitgevoerd en of deze door de accountant van het groepsonderdeel dan wel door het opdrachtteam op groepsniveau moeten worden uitgevoerd.

Het voldoende en geschikt zijn van de controle-informatie

44

Van de accountant wordt vereist dat hij voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgt teneinde het controlerisico tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen, hetgeen hem in staat stelt redelijke conclusies te trekken ter onderbouwing van zijn oordeel.[562] Het opdrachtteam op groepsniveau dient te evalueren of uit de controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd met betrekking tot het consolidatieproces en uit de door het opdrachtteam op groepsniveau en de accountants van de groepsonderdelen uitgevoerde werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen om daarop het controleoordeel op groepsniveau te baseren. (Zie Par. A62)

45

De opdrachtpartner op groepsniveau dient te evalueren wat het effect op het controleoordeel op groepsniveau is van eventuele niet gecorrigeerde afwijkingen (geïdentificeerd door het opdrachtteam op groepsniveau of meegedeeld door accountants van groepsonderdelen) en eventuele gevallen waarin het niet mogelijk is gebleken voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. (Zie Par. A63)

Communicatie met het management op groepsniveau en de met governance belaste personen op groepsniveau

Communicatie met het management op groepsniveau

46

Het opdrachtteam op groepsniveau dient te bepalen welke onderkende tekortkomingen in de interne beheersing het communiceert aan de met governance belaste personen en aan het management van de groep overeenkomstig Standaard 265.[563] Bij het bepalen hiervan dient het opdrachtteam op groepsniveau te overwegen:

[562] Standaard 200, paragraaf 17.
[563] Standaard 265, *Het communiceren van tekortkomingen in de interne beheersing aan de met governance belaste personen en management.*

a. tekortkomingen in de interne beheersing geldend voor de groep als geheel die het opdrachtteam op groepsniveau heeft onderkend;
b. tekortkomingen die het opdrachtteam op groepsniveau heeft onderkend in de interne beheersingsmaatregelen bij groepsonderdelen; en
c. tekortkomingen in de interne beheersing die de accountants van groepsonderdelen onder de aandacht van het opdrachtteam op groepsniveau hebben gebracht.

47

Indien fraude door het opdrachtteam op groepsniveau is geïdentificeerd dan wel door een accountant van een groepsonderdeel onder de aandacht van het opdrachtteam op groepsniveau is gebracht (Zie Par. 41(h)), of indien informatie erop wijst dat er fraude kan bestaan, dient het opdrachtteam op groepsniveau dit tijdig mee te delen aan het passende verantwoordelijkheidsniveau van het management op groepsniveau teneinde de personen die in eerste instantie verantwoordelijk zijn voor het voorkomen en detecteren van fraude te informeren over aangelegenheden die in het kader van hun verantwoordelijkheden relevant zijn. (Zie Par. A64)

48

Van een accountant van een groepsonderdeel kan op grond van wet- of regelgeving of om een andere reden vereist worden een controleoordeel over de financiële overzichten van een groepsonderdeel tot uitdrukking te brengen. In dat geval dient het opdrachtteam op groepsniveau het management op groepsniveau te verzoeken om het management van het groepsonderdeel op de hoogte te stellen van elke aangelegenheid waarvan het opdrachtteam op groepsniveau zich bewust wordt en die mogelijk significant is voor de financiële overzichten van het groepsonderdeel maar waarvan het management van het groepsonderdeel mogelijk niet op de hoogte is. Indien het management op groepsniveau weigert deze aangelegenheid aan het management van het groepsonderdeel mee te delen, dient het opdrachtteam op groepsniveau deze aangelegenheid te bespreken met de met governance belaste personen op groepsniveau. Als deze aangelegenheid onopgelost blijft, dient het opdrachtteam op groepsniveau, behoudens juridische overwegingen en overwegingen inzake professionele geheimhouding, te overwegen of het de accountant van het groepsonderdeel al dan niet zal aanraden om de controleverklaring bij de financiële overzichten van het groepsonderdeel niet uit te brengen totdat de aangelegenheid is opgelost. (Zie Par. A65)

Communicatie met de met governance belaste personen op groepsniveau

49

Het opdrachtteam op groepsniveau dient de volgende aangelegenheden aan de met governance belaste personen op groepsniveau mee te delen naast de aangelegenheden die op grond van Standaard 260[564]en andere Standaarden vereist zijn: (Zie Par. A66)

a. een overzicht van het soort werkzaamheden dat met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen moet worden uitgevoerd;
b. een overzicht van de aard van de geplande betrokkenheid van het opdrachtteam op groepsniveau bij de werkzaamheden die door de accountants van de groepsonderdelen moeten worden uitgevoerd met betrekking tot de financiële informatie van significante groepsonderdelen;
c. gevallen waarin de evaluatie van de werkzaamheden van een accountant van een groepsonderdeel door het opdrachtteam op groepsniveau aanleiding gaf tot een punt van zorg over de kwaliteit van de werkzaamheden van die accountant;
d. eventuele beperkingen tijdens de uitvoering van de groepscontrole, bijvoorbeeld in het geval de toegang tot informatie voor het opdrachtteam op groepsniveau beperkt zou zijn;
e. fraude of vermoede fraude waarbij zijn betrokken het management op groepsniveau, het management van een groepsonderdeel, personeelsleden die een belangrijke rol spelen bij de interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel of andere personen indien de fraude tot een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep heeft geleid.

Documentatie

50

Het opdrachtteam op groepsniveau dient het volgende in de controledocumentatie op te nemen:[565]

a. een analyse van groepsonderdelen, waarbij is aangegeven welke van deze onderdelen significant zijn en welk soort werkzaamheden zijn uitgevoerd met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen;
b. de aard, timing en omvang van de betrokkenheid van het opdrachtteam op groepsniveau bij de werkzaamheden die door de accountants van groepsonderdelen op significante groepsonderdelen zijn uitgevoerd, met inbegrip van, indien van toepassing, de beoordeling door het opdrachtteam op groepsniveau van relevante delen van de controledocumentatie van de accountants van deze groepsonderdelen en de conclusies daarover;
c. schriftelijke communicatie tussen het opdrachtteam op groepsniveau en de accountants van de

[564] Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*.
[565] Standaard 230, *Controledocumentatie*, paragraaf 8, 9, 10, 11, A6A6.

groepsonderdelen over de door het opdrachtteam op groepsniveau geformuleerde vereisten.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Groepsonderdelen die op grond van wet- of regelgeving of om andere redenen aan een controle onderworpen zijn
(Zie Par. 3)
A1
Factoren die van invloed kunnen zijn op de beslissing van het opdrachtteam op groepsniveau om al dan niet gebruik te maken van een controle die op grond van wet- of regelgeving of om andere redenen is vereist teneinde controle-informatie voor de groepscontrole te verschaffen, zijn onder meer:

- verschillen tussen het stelsel inzake financiële verslaggeving dat wordt toegepast bij het opstellen van de financiële overzichten van het groepsonderdeel en het stelsel dat wordt toegepast bij het opstellen van de financiële overzichten van de groep;
- verschillen tussen de controle- en overige standaarden die door de accountant van het groepsonderdeel worden toegepast en die welke bij de controle van de financiële overzichten van de groep worden toegepast;
- de vraag of de controle van de financiële overzichten van het groepsonderdeel tijdig zal zijn afgerond om het tijdschema inzake de rapportering op groepsniveau te volgen.

Definities

Groepsonderdeel
(Zie Par. 9(a))
A2
De structuur van een groep is van invloed op de wijze waarop groepsonderdelen worden aangewezen. Het systeem van financiële verslaggeving van de groep kan bijvoorbeeld gebaseerd zijn op een organisatiestructuur waarin financiële informatie wordt opgesteld door een moedermaatschappij en een of meer dochtermaatschappijen, joint ventures of deelnemingen die volgens de equity- of kostprijsmethode worden verwerkt; door het hoofdkantoor en een of meer divisies of filialen; of door een combinatie van beide. Sommige groepen organiseren hun systeem van financiële verslaggeving echter naar functie, proces, product of dienst (of groep producten of diensten) of geografische locatie. In deze gevallen kan de entiteit of de zakelijke activiteit waarvoor het management op groepsniveau of het management van het groepsonderdeel de in de financiële overzichten van de groep opgenomen financiële informatie opstelt, een functie, proces, product of dienst (of groep producten of diensten) of geografische locatie zijn.
A3
Binnen het systeem van financiële verslaggeving van de groep kunnen verschillende niveaus van groepsonderdelen bestaan, in welk geval het geschikter kan zijn groepsonderdelen op bepaalde samenvoegingsniveaus in plaats van individueel aan te wijzen.
A4
Groepsonderdelen die op een bepaald niveau zijn samengevoegd, kunnen voor de doeleinden van de groepscontrole een groepsonderdeel vormen; het is echter ook mogelijk dat een dergelijk groepsonderdeel ook financiële overzichten van de groep opstelt waarin de financiële informatie van de daartoe behorende groepsonderdelen is opgenomen (dat wil zeggen een subgroep). Deze Standaard kan daarom worden toegepast door verschillende opdrachtpartners op groepsniveau en opdrachtteams op groepsniveau voor verschillende subgroepen binnen een grotere groep.

Significant groepsonderdeel
(Zie Par. 9(m))
A5
Naarmate de individuele financiële significantie van een groepsonderdeel toeneemt, nemen gewoonlijk ook de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep toe. Het opdrachtteam op groepsniveau kan op een gekozen benchmark een percentage toepassen als hulpmiddel bij het aanwijzen van groepsonderdelen die individueel financieel significant zijn. Het vaststellen van een benchmark en het bepalen van een daarop toe te passen percentage houden in dat professionele oordeelsvorming wordt toegepast. Afhankelijk van de aard en omstandigheden van de groep kunnen de activa, verplichtingen, kasstromen, winst of omzet van de groep geschikte benchmarks zijn. Zo kan het opdrachtteam op groepsniveau bijvoorbeeld oordelen dat groepsonderdelen die 15% van de gekozen benchmark overschrijden significante groepsonderdelen zijn. In de gegeven omstandigheden kan een hoger of lager percentage echter als geschikt worden beschouwd.
A6
Het opdrachtteam op groepsniveau kan een groepsonderdeel ook aanwijzen als een groepsonderdeel dat waarschijnlijk significante risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep inhoudt als gevolg van zijn specifieke aard of omstandigheden. Een groepsonderdeel

zou bijvoorbeeld verantwoordelijk kunnen zijn voor valutahandel en daardoor de groep blootstellen aan een significant risico op een afwijking van materieel belang, ook al is dit groepsonderdeel niet anderszins individueel financieel significant voor de groep.

Accountant van een groepsonderdeel
(Zie Par. 9(b))
A7
Een lid van het opdrachtteam op groepsniveau kan op verzoek van het opdrachtteam op groepsniveau werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van een groepsonderdeel uitvoeren ten behoeve van de groepscontrole. In dat geval is dat lid van het opdrachtteam ook een accountant van een groepsonderdeel.

Verantwoordelijkheid
(Zie Par. 11)
A8
Hoewel accountants van groepsonderdelen werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen kunnen uitvoeren ten behoeve van de groepscontrole en als zodanig verantwoordelijk zijn voor hun algehele bevindingen, conclusies of oordelen, is de opdrachtpartner op groepsniveau of de accountantseenheid van deze partner verantwoordelijk voor het controleoordeel op groepsniveau.
A9
Indien het controleoordeel op groepsniveau wordt aangepast omdat het opdrachtteam op groepsniveau geen voldoende en geschikte controle-informatie kon verkrijgen met betrekking tot de financiële informatie van een of meer groepsonderdelen, beschrijft de accountant in de controleverklaring bij de financiële overzichten van de groep opgenomen paragraaf ter onderbouwing van de aanpassing de redenen voor deze onmogelijkheid zonder te verwijzen naar de accountant van het groepsonderdeel, tenzij die verwijzing noodzakelijk is voor een adequate uiteenzetting van de omstandigheden.[566]

Aanvaarding en continuering

Verwerven van inzicht tijdens de fase van aanvaarding en continuering
(Zie Par. 12)
A10
In het geval van een nieuwe opdracht kan het opdrachtteam op groepsniveau inzicht verwerven in de groep, haar groepsonderdelen en hun omgevingen via:
- informatie die door het management op groepsniveau wordt verschaft;
- communicatie met het management op groepsniveau; en
- indien van toepassing, communicatie met het vorige opdrachtteam op groepsniveau, het management van groepsonderdelen of accountants van groepsonderdelen.

A11
Het inzicht van het opdrachtteam op groepsniveau kan onder meer betrekking hebben op:
- de structuur van de groep, met inbegrip van zowel de juridische als organisatiestructuur (dat wil zeggen de wijze waarop het systeem van financiële verslaggeving van de groep is georganiseerd);
- zakelijke activiteiten van groepsonderdelen die significant zijn voor de groep, met inbegrip van de sector en de regelgevende, economische en politieke omgevingen waarbinnen deze activiteiten plaatsvinden;
- het gebruik van serviceorganisaties, met inbegrip van shared service centers;
- een beschrijving van interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel;
- de complexiteit van het consolidatieproces;
- de vraag of accountants van groepsonderdelen die geen deel uitmaken van de accountantseenheid of netwerk van de opdrachtpartner op groepsniveau werkzaamheden zullen uitvoeren met betrekking tot de financiële informatie van een of meer van de groepsonderdelen, alsmede de redenen voor het management op groepsniveau om meer dan één accountant aan te stellen;
- de vraag of het opdrachtteam op groepsniveau:
  - onbeperkt toegang zal hebben tot de met governance belaste personen op groepsniveau, het management op groepsniveau, de met governance belaste personen van het groepsonderdeel, het management van het groepsonderdeel, de informatie van het groepsonderdeel en de accountants van de groepsonderdelen (met inbegrip van relevante controledocumentatie die het opdrachtteam op groepsniveau tracht te verkrijgen); en
  - in staat zal zijn noodzakelijke werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen uit te voeren.

A12
In geval van een doorlopende opdracht kan de mogelijkheid van het opdrachtteam op groepsniveau

[566] Standaard 705, paragraaf 20.

om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen worden beïnvloed door significante wijzigingen, zoals:

- wijzigingen in de groepsstructuur (bijvoorbeeld overnames, afstotingen, reorganisaties of veranderingen in de wijze waarop het systeem van financiële verslaggeving van de groep is georganiseerd);
- wijzigingen in de zakelijke activiteiten van groepsonderdelen die significant zijn voor de groep;
- wijzigingen in de samenstelling van de met governance belaste personen op groepsniveau, het management op groepsniveau of kernpersonen binnen het management van significante groepsonderdelen;
- punten van zorg die het opdrachtteam op groepsniveau heeft over de integriteit en competentie van het management op groepsniveau of het management van een groepsonderdeel;
- wijzigingen in interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel;
- wijzigingen in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

De verwachting dat voldoende en geschikte controle-informatie wordt verkregen
(Zie Par. 13)
A13
Het is mogelijk dat een groep alleen bestaat uit groepsonderdelen die niet als significante groepsonderdelen worden beschouwd. In dat geval kan de opdrachtpartner op groepsniveau redelijkerwijs verwachten dat hij voldoende en geschikte controle-informatie zal verkrijgen om daarop het controleoordeel op groepsniveau te baseren indien het opdrachtteam op groepsniveau in staat zal zijn:

a. de werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van een aantal van deze groepsonderdelen uit te voeren; en
b. op een zodanige wijze te worden betrokken bij de werkzaamheden die door accountants van groepsonderdelen met betrekking tot de financiële informatie van andere groepsonderdelen worden uitgevoerd als nodig is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.

De toegang tot informatie
(Zie Par. 13)
A14
De toegang van het opdrachtteam op groepsniveau tot informatie kan worden beperkt door omstandigheden waarover het management op groepsniveau geen invloed heeft, zoals wetten met betrekking tot geheimhouding en privacy van gegevens of een weigering door de accountant van een groepsonderdeel om toegang te verlenen tot relevante controledocumentatie die het opdrachtteam op groepsniveau tracht te verkrijgen. Deze toegang kan ook door het management op groepsniveau worden beperkt.
A15
Indien de toegang tot informatie wordt beperkt door omstandigheden, is het mogelijk dat het opdrachtteam op groepsniveau nog steeds in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen; dit is echter minder waarschijnlijk naarmate de significantie van het groepsonderdeel toeneemt. Het kan bijvoorbeeld voorkomen dat het opdrachtteam op groepsniveau geen toegang heeft tot de met governance belaste personen, het management of de accountant (met inbegrip van relevante controledocumentatie die het opdrachtteam op groepsniveau tracht te verkrijgen) van een groepsonderdeel dat volgens de 'equity'-methode wordt verwerkt. Als het groepsonderdeel geen significant groepsonderdeel is en het opdrachtteam op groepsniveau in het bezit is van een volledige set financiële overzichten van het groepsonderdeel, met inbegrip van de daarbij horende controleverklaring, alsmede toegang heeft tot informatie met betrekking tot dat groepsonderdeel die in het bezit is van het management op groepsniveau, kan het opdrachtteam op groepsniveau tot de conclusie komen dat deze informatie voldoende en geschikte controle-informatie vormt met betrekking tot dat groepsonderdeel. Is het groepsonderdeel echter een significant groepsonderdeel, dan zal het opdrachtteam op groepsniveau echter niet in staat zijn te voldoen aan de vereisten van deze Standaard die relevant zijn in de situatie van een groepscontrole. Het opdrachtteam op groepsniveau zal bijvoorbeeld niet in staat zijn te voldoen aan het in de paragrafen 30–31 opgenomen vereiste om bij de werkzaamheden van de accountant van het groepsonderdeel te worden betrokken. Het opdrachtteam op groepsniveau zal daarom niet in staat zijn voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot dat groepsonderdeel. Het effect van het feit dat het opdrachtteam op groepsniveau niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, wordt in Standaard 705 behandeld.
A16
Het opdrachtteam op groepsniveau zal niet in staat zijn voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen indien het management op groepsniveau de toegang van het opdrachtteam op groepsniveau of een accountant van een groepsonderdeel tot de informatie van een significant groepsonderdeel beperkt.
A17
Hoewel het opdrachtteam op groepsniveau in staat kan zijn voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen indien een dergelijke beperking betrekking heeft op een groepsonderdeel dat

niet als een significant groepsonderdeel wordt beschouwd, is het mogelijk dat de reden voor de beperking invloed heeft op het controleoordeel op groepsniveau. De reden voor de beperking kan bijvoorbeeld van invloed zijn op de betrouwbaarheid van de antwoorden van het management op groepsniveau op het verzoeken om inlichtingen van het opdrachtteam op groepsniveau, alsmede op de betrouwbaarheid van de bevestigingen van het management op groepsniveau gericht aan het opdrachtteam op groepsniveau.

A18

Het is mogelijk dat wet- of regelgeving de opdrachtpartner op groepsniveau verbiedt om een opdracht te weigeren of terug te geven. Zo wordt in sommige rechtsgebieden de accountant voor een bepaalde periode aangesteld en is het hem verboden de opdracht vóór het einde van die periode terug te geven. Tevens kan het in de publieke sector voorkomen dat de accountant niet beschikt over de optie om een opdracht te weigeren of terug te geven vanwege de aard van het mandaat of vanwege overwegingen van openbaar belang. In dergelijke omstandigheden is deze Standaard nog steeds op de groepscontrole van toepassing en wordt het effect van het feit dat het opdrachtteam op groepsniveau niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen in Standaard 705 behandeld.

A19

Bijlage 1 bevat een voorbeeld van een controleverklaring die een oordeel met beperking bevat dat is gebaseerd op het feit dat het opdrachtteam op groepsniveau niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot een significant groepsonderdeel dat volgens de 'equity'-methode wordt verwerkt, maar waarbij op grond van de oordeelsvorming van het opdrachtteam op groepsniveau het effect van materieel belang is maar geen diepgaande invloed heeft.

Opdrachtvoorwaarden

(Zie Par. 14)

A20

In de opdrachtvoorwaarden wordt het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving genoemd.[567] Aanvullende aangelegenheden kunnen in de voorwaarden van een controleopdracht op groepsniveau worden opgenomen, zoals het feit dat:

- de communicatie tussen het opdrachtteam op groepsniveau en de accountants van de groepsonderdelen niet aan beperkingen onderhevig mag zijn, voor zover mogelijk overeenkomstig wet- of regelgeving;
- belangrijke mededelingen tussen de accountants van de groepsonderdelen, de met governance belaste personen van het groepsonderdeel en het management van het groepsonderdeel, met inbegrip van mededelingen inzake significante tekortkomingen in de interne beheersing, eveneens aan het opdrachtteam op groepsniveau zouden moeten worden meegedeeld;
- belangrijke mededelingen tussen de regelgevende of toezichthoudende instanties en de groepsonderdelen met betrekking tot aangelegenheden inzake financiële verslaggeving aan het opdrachtteam op groepsniveau moeten worden meegedeeld; en
- voor zover het opdrachtteam op groepsniveau dit noodzakelijk acht, het toegestaan moet zijn om:
  - toegang te krijgen tot informatie van groepsonderdelen, de met governance belaste personen van groepsonderdelen, het management van een groepsonderdeel en de accountants van groepsonderdelen (met inbegrip van relevante controledocumentatie die het opdrachtteam op groepsniveau tracht te verkrijgen); en
  - werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen uit te voeren dan wel aan een accountant van een groepsonderdeel te verzoeken om deze uit te voeren.

A21

Beperkingen die worden opgelegd met betrekking tot:

- de toegang van het opdrachtteam op groepsniveau tot informatie van groepsonderdelen, de met governance belaste personen van groepsonderdelen, het management van een groepsonderdeel of de accountants van groepsonderdelen (met inbegrip van relevante controledocumentatie die het team tracht te verkrijgen); of
- de werkzaamheden die met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen moeten worden uitgevoerd, nadat de opdrachtpartner op groepsniveau de controleopdracht op groepsniveau heeft aanvaard, vormen een onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen die van invloed kan zijn op het controleoordeel op groepsniveau. In uitzonderlijke omstandigheden kan dit zelfs leiden tot het teruggeven van de opdracht indien dit overeenkomstig wet- of regelgeving mogelijk is.

Algehele controleaanpak en controleprogramma

(Zie Par. 16)

A22

[567] Standaard 210, paragraaf 8.

Het beoordelen door de opdrachtpartner op groepsniveau van de algehele controleaanpak en het controleprogramma voor de groep vormt een belangrijk deel van het nemen van verantwoordelijkheid door de opdrachtpartner op groepsniveau voor het aansturen van de controleopdracht op groepsniveau.

Inzicht in de groep, haar onderdelen en hun omgevingen

Aangelegenheden waarover het opdrachtteam op groepsniveau inzicht verwerft
(Zie Par. 17)
A23
Standaard 315 verschaft leidraden met betrekking tot aangelegenheden die de accountant kan overwegen bij het verwerven van inzicht in de sector, de regelgeving en andere externe factoren die van invloed zijn op de entiteit, met inbegrip van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, de aard van de entiteit, doelstellingen en strategieën en de daarmee verband houdende bedrijfsrisico's, alsmede het meten en het beoordelen van de financiële prestaties van de entiteit.[568] Bijlage 2 van deze Standaard bevat leidraden met betrekking tot aangelegenheden die specifiek zijn voor een groep, met inbegrip van het consolidatieproces.

Instructies door het management op groepsniveau uitgevaardigd aan groepsonderdelen
(Zie Par. 17)
A24
Teneinde uniformiteit en vergelijkbaarheid van financiële informatie te bereiken, vaardigt het management op groepsniveau gewoonlijk instructies uit aan de groepsonderdelen. Deze instructies specificeren de vereisten voor financiële informatie van de groepsonderdelen die in de financiële overzichten van de groep moet worden opgenomen en bevatten dikwijls handboeken met procedures voor de financiële verslaggeving alsmede een rapporteringspakket. Een rapporteringspakket bestaat gewoonlijk uit modellen voor het verschaffen van financiële informatie die in de financiële overzichten van de groep moet worden verwerkt. Rapporteringspakketten hebben echter in het algemeen niet de vorm van volledige financiële overzichten die in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving zijn opgesteld en gepresenteerd.
A25
De instructies hebben gewoonlijk betrekking op:
- de grondslagen voor financiële verslaggeving die moeten worden toegepast;
- wettelijke en andere vereisten inzake toelichtingen die op de financiële overzichten van de groep van toepassing zijn, met inbegrip van:
  - het aanwijzen van en rapporteren over segmenten;
  - relaties en transacties met verbonden partijen;
  - intragroepstransacties en niet-gerealiseerde winsten;
- intragroepsrekeningsaldi; en
- een tijdschema voor het rapporteren.

A26
Het inzicht van het opdrachtteam op groepsniveau in de instructies kan het volgende omvatten:
- de duidelijkheid en uitvoerbaarheid van de instructies voor de afronding van het rapporteringspakket;
- de vraag of de instructies:
  - op een adequate wijze de kenmerken van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving beschrijven;
  - voorzien in toelichtingen die volstaan om de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, bijvoorbeeld een toelichting van relaties en transacties met verbonden partijen en gesegmenteerde informatie, na te leven;
  - voorzien in het bepalen van consolidatieaanpassingen, bijvoorbeeld intragroepstransacties en niet-gerealiseerde winsten, alsmede intragroepsrekeningsaldi; en
  - voorzien in de goedkeuring van de financiële informatie door het management van het groepsonderdeel.

Fraude
(Zie Par. 17)
A27
Van de accountant wordt vereist dat hij de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten als gevolg van fraude identificeert en inschat, en dat hij passende manieren van inspelen op de ingeschatte risico's opzet en implementeert.[569] Informatie die wordt gebruikt om

[568] Standaard 315, paragraaf A62–A64 en bijlage 1.
[569] Standaard 240, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten.*

risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep die het gevolg is van fraude te identificeren, kan het volgende omvatten:

- de inschatting door het management op groepsniveau van de risico's dat de financiële overzichten van de groep een afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude;
- het door het management op groepsniveau gevolgde proces voor het identificeren van en inspelen op de risico's van fraude in de groep, met inbegrip van alle specifieke frauderisico's die door het management op groepsniveau worden geïdentificeerd, dan wel rekeningsaldi, transactiestromen of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen waarvoor waarschijnlijk een frauderisico bestaat;
- de vraag of er bijzondere groepsonderdelen zijn waarvoor waarschijnlijk een frauderisico bestaat;
- op welke wijze de met governance belaste personen op groepsniveau de door het management op groepsniveau gevolgde processen voor het identificeren van en inspelen op de risico's van fraude in de groep monitoren, alsmede de interne beheersingsmaatregelen die het management op groepsniveau heeft opgezet teneinde deze risico's te beperken;
- antwoorden van de met governance belaste personen op groepsniveau, het management op groepsniveau, de juiste personen binnen de interne auditfunctie (en indien passend geacht, het management van de groepsonderdelen de accountants van de groepsonderdelen en anderen) op de door het opdrachtteam op groepsniveau gestelde vraag of zij kennis hebben van bekende gevallen van fraude, vermoede fraude of aantijgingen van fraude die op een groepsonderdeel of de groep van invloed zijn.

Bespreking tussen leden van het opdrachtteam op groepsniveau en accountants van de groepsonderdelen met betrekking tot de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep, met inbegrip van risico's op fraude

(Zie Par. 17)

A28

Van de kernleden van het opdrachtteam wordt vereist dat zij bespreken of een entiteit vatbaar is voor afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten die het gevolg zijn van fraude of van fouten, met specifieke nadruk op de risico's als gevolg van fraude. Bij een groepscontrole kunnen ook de accountants van groepsonderdelen bij deze besprekingen worden betrokken.[570] De beslissing van de opdrachtpartner op groepsniveau over de vraag wie bij deze besprekingen zal worden betrokken, hoe en wanneer de besprekingen zullen plaatshebben en wat hun omvang zal zijn, wordt beïnvloed door factoren zoals eerdere ervaringen met de groep.

A29

De besprekingen zijn een gelegenheid voor:

- het delen van kennis van de groepsonderdelen en hun omgevingen, met inbegrip van de interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel;
- het uitwisselen van informatie over de bedrijfsrisico's van de groepsonderdelen of de groep;
- het uitwisselen van ideeën over hoe en waar de financiële overzichten van de groep mogelijk vatbaar zijn voor een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of van fouten, de wijze waarop het management op groepsniveau en het management van groepsonderdelen frauduleuze financiële verslaggeving kunnen plegen en kunnen verhullen, alsmede de wijze waarop activa van de groepsonderdelen oneigenlijk zouden kunnen worden toegeëigend;
- het identificeren van door het management op groepsniveau of het management van een groepsonderdeel gevolgde praktijken die mogelijk door het management beïnvloed zijn of zijn opgezet om winsten te beheren en die kunnen leiden tot frauduleuze financiële verslaggeving, bijvoorbeeld praktijken inzake opbrengstverantwoording die niet in overeenstemming zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- het overwegen van bekende externe en interne factoren die op de groep van invloed zijn en die het management op groepsniveau, het management van een groepsonderdeel of anderen ertoe kunnen aanzetten of onder druk kunnen zetten om fraude te plegen, een gelegenheid tot het plegen van fraude scheppen of wijzen op een cultuur of omgeving die het management op groepsniveau, het management van een groepsonderdeel of anderen in staat stellen het plegen van fraude te rechtvaardigen;
- het inschatten van het risico dat het management op groepsniveau of het management van een groepsonderdeel interne beheersingsmaatregelen doorbreekt;
- het overwegen of uniforme grondslagen voor financiële verslaggeving worden gehanteerd voor het opstellen van de financiële informatie van de groepsonderdelen ten behoeve van de financiële overzichten van de groep en, indien dat niet het geval is, het overwegen op welke wijze verschillen in grondslagen voor financiële verslaggeving worden geïdentificeerd en aangepast (indien het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving dit vereist);
- het bespreken van in groepsonderdelen geïdentificeerde fraude of van informatie die een aanwijzing vormt voor het bestaan van fraude bij een groepsonderdeel;

[570] Standaard 240, paragraaf 16 en Standaard 315, paragraaf 10.

- het uitwisselen van informatie die een aanwijzing kan vormen voor het niet naleven van nationale wet- of regelgeving, bijvoorbeeld het betalen van steekpenningen en ongeoorloofde praktijken inzake de vaststelling van interne verrekenprijzen.

Risicofactoren
(Zie Par. 18)
A30
Bijlage 3 geeft voorbeelden van omstandigheden of gebeurtenissen die afzonderlijk of samen kunnen wijzen op risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep, met inbegrip van risico's die het gevolg zijn van fraude.

Risico-inschatting
(Zie Par. 18)
A31
De inschatting op groepsniveau door het opdrachtteam op groepsniveau van de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep wordt gebaseerd op informatie zoals:
- informatie verkregen uit het inzicht in de groep, haar onderdelen en hun omgevingen, en in het consolidatieproces, met inbegrip van controle-informatie verkregen bij het evalueren van de opzet en implementatie van interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel en interne beheersingsmaatregelen die relevant zijn voor de consolidatie;
- informatie verkregen van de accountants van groepsonderdelen.

Inzicht betreffende de accountant van een groepsonderdeel
(Zie Par. 19)
A32
Het opdrachtteam op groepsniveau verwerft alleen inzicht betreffende de accountant van een groepsonderdeel wanneer het voornemens is de accountant van een groepsonderdeel te verzoeken werkzaamheden uit te voeren met betrekking tot de financiële informatie van een groepsonderdeel ten behoeve van de groepscontrole. Het is bijvoorbeeld niet noodzakelijk inzicht te verwerven betreffende de accountants van die groepsonderdelen waarvoor het opdrachtteam op groepsniveau voornemens is alleen cijferanalyses op groepsniveau uit te voeren.

Werkzaamheden van het opdrachtteam op groepsniveau om inzicht te verwerven betreffende de accountant van een groepsonderdeel en bronnen van controle-informatie
(Zie Par. 19)
A33
De aard, timing en omvang van de werkzaamheden van het opdrachtteam op groepsniveau om inzicht te verwerven betreffende de accountant van een groepsonderdeel worden beïnvloed door factoren zoals eerdere ervaring met of kennis betreffende de accountant van een groepsonderdeel, alsmede de mate waarin het opdrachtteam op groepsniveau en de accountant van het groepsonderdeel aan gemeenschappelijke beleidslijnen en procedures zijn onderworpen, bijvoorbeeld:
- of het opdrachtteam op groepsniveau en een accountant van een groepsonderdeel:
  - gemeenschappelijke beleidslijnen en procedures voor de uitvoering van de werkzaamheden (bijvoorbeeld controlemethodologieën) delen;
  - gemeenschappelijke beleidslijnen en procedures voor kwaliteitsbeheersing delen; of
  - gemeenschappelijke beleidslijnen en procedures inzake monitoring delen.
- de consistentie of overeenkomst van:
  - wet- en regelgeving of rechtssystemen;
  - professioneel toezicht, tuchtrecht en externe kwaliteitsborging;
  - opleiding en training;
  - beroepsorganisaties en -normen; of
  - taal en cultuur.

A34
Deze factoren staan in wisselwerking met elkaar en sluiten elkaar niet uit. Zo kan de omvang van de werkzaamheden van het opdrachtteam op groepsniveau voor het verwerven van inzicht betreffende de accountant van groepsonderdeel A, die op consequente wijze de gemeenschappelijke beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing en monitoring en een gemeenschappelijke controlemethodologie toepast of die werkzaam is in hetzelfde rechtsgebied als de opdrachtpartner op groepsniveau, kleiner zijn dan de omvang van de werkzaamheden van het opdrachtteam op groepsniveau voor het verwerven van inzicht betreffende de accountant van groepsonderdeel B, die niet op consequente wijze de gemeenschappelijke beleidslijnen en procedures voor kwaliteitsbeheersing en monitoring en een gemeenschappelijke controlemethodologie toepast of die werkzaam is in een ander rechtsgebied. Ook kan er een verschil zijn in de aard van de werkzaamheden die met betrekking tot de accountants van de groepsonderdelen A en B worden uitgevoerd.
A35

Het opdrachtteam op groepsniveau kan op verschillende manieren inzicht verwerven betreffende de accountant van een groepsonderdeel. In het eerste jaar waarin een accountant van een groepsonderdeel wordt betrokken kan het opdrachtteam op groepsniveau bijvoorbeeld:

- de resultaten evalueren van het monitoringsysteem voor kwaliteitsbeheersing als het opdrachtteam op groepsniveau en de accountant van het groepsonderdeel deel uitmaken van een accountantseenheid of netwerk dat werkt onder en voldoet aan gemeenschappelijke beleidslijnen en procedures voor monitoring;[571]
- een bezoek brengen aan de accountant van het groepsonderdeel om de in paragraaf 19 (a)-(c) genoemde aangelegenheden te bespreken;
- de accountant van het groepsonderdeel verzoeken de aangelegenheden waarnaar in paragraaf 19 (a)-(c) wordt verwezen schriftelijk te bevestigen. Bijlage 4 bevat een voorbeeld van schriftelijke bevestigingen door de accountant van een groepsonderdeel;
- de accountant van het groepsonderdeel verzoeken vragenlijsten in te vullen over de in paragraaf 19 (a)-(c) genoemde aangelegenheden;
- een gesprek hebben over de accountant van het groepsonderdeel met collega's binnen de accountantseenheid van de opdrachtpartner op groepsniveau of met een goed bekend staande derde die bekend is met de accountant van het groepsonderdeel; of
- bevestigingen verkrijgen van de beroepsorganisatie(s) waarvan de accountant van het groepsonderdeel lid is, de instanties waarvan de accountant van het groepsonderdeel zijn vergunning heeft verkregen, of andere derden.

In de jaren daarna kan het inzicht betreffende de accountant van het groepsonderdeel worden gebaseerd op de eerder opgedane ervaringen van het opdrachtteam op groepsniveau met de accountant van het groepsonderdeel. Het opdrachtteam op groepsniveau kan de accountant van het groepsonderdeel verzoeken om te bevestigen of er ten opzichte van het voorgaande jaar iets is veranderd met betrekking tot de in paragraaf 19 (a)-(c) genoemde aangelegenheden.

A36

Indien onafhankelijke toezichthoudende instanties zijn opgericht om toezicht te houden op het accountantsberoep en om de kwaliteit van controles te monitoren, kan kennis van het regelgevingskader het opdrachtteam op groepsniveau helpen bij het evalueren van de onafhankelijkheid en competentie van de accountant van het groepsonderdeel. Informatie over het regelgevingskader kan worden verkregen van de accountant van het groepsonderdeel of vanuit informatie die door de onafhankelijke toezichthoudende instanties wordt verstrekt.

Ethische voorschriften die relevant zijn bij de groepscontrole

(Zie Par. 19(a))

A37

Bij het uitvoeren van werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van een groepsonderdeel ten behoeve van een groepscontrole is de accountant van het groepsonderdeel onderworpen aan ethische voorschriften die relevant zijn bij de groepscontrole. Deze voorschriften kunnen afwijken van of bestaan naast die welke op de accountant van het groepsonderdeel van toepassing zijn bij het uitvoeren van een wettelijke controle in het rechtsgebied van de accountant van het groepsonderdeel. Om die reden verwerft het opdrachtteam op groepsniveau inzicht in de vraag of de accountant van het groepsonderdeel de ethische voorschriften die relevant zijn bij de groepscontrole voldoende begrijpt en naleeft om zijn verantwoordelijkheden binnen de groepscontrole te vervullen.

De vakbekwaamheid van de accountant van een groepsonderdeel

(Zie Par. 19(b))

A38

Het verwerven van inzicht door het opdrachtteam op groepsniveau in de vakbekwaamheid van de accountant van het groepsonderdeel kan de vraag omvatten of de accountant van het groepsonderdeel:

- controlestandaarden en andere standaarden die van toepassing zijn op de groepscontrole voldoende begrijpt om zijn verantwoordelijkheden binnen de groepscontrole te vervullen;
- de bijzondere vaardigheden (bijvoorbeeld sectorspecifieke kennis) bezit die nodig zijn om de werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van het desbetreffende groepsonderdeel uit te voeren; en
- indien relevant, voldoende kennis heeft van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving om zijn verantwoordelijkheden binnen de groepscontrole te vervullen (instructies van het management op groepsniveau aan de groepsonderdelen beschrijven vaak de kenmerken van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving).

[571] Zoals vereist door *Besluit toezicht accountantsorganisaties*, artikel 22 /*Verordening accountantsorganisaties*, artikel 9 en 10, respectievelijk *Nadere voorschriften kwaliteitssystemen*, artikel 4 en 22.

Het toepassen door het opdrachtteam op groepsniveau van het inzicht betreffende de accountant van het groepsonderdeel
(Zie Par. 20)
A39
Het opdrachtteam op groepsniveau kan het feit dat een accountant van een groepsonderdeel niet onafhankelijk is, niet ondervangen door betrokken te zijn bij de werkzaamheden van die accountant of door het uitvoeren van aanvullende risico-inschattingswerkzaamheden of verdere controlewerkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van het groepsonderdeel.
A40
Het opdrachtteam op groepsniveau kan echter in staat zijn minder ernstige punten van zorg over de vaktechnische bekwaamheid van de accountant van een groepsonderdeel (bijvoorbeeld een gebrek aan sectorspecifieke kennis) of inzake het feit dat de accountant van een groepsonderdeel niet werkzaam is in een omgeving waarin actief toezicht op accountants wordt gehouden, te ondervangen, door betrokken te zijn bij de werkzaamheden van de accountant van het groepsonderdeel of door het uitvoeren van aanvullende risico-inschattingswerkzaamheden of verdere controlewerkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van het groepsonderdeel.
A41
Wanneer wet- of regelgeving toegang tot relevante delen van de controledocumentatie van de accountant van een groepsonderdeel verbiedt, kan het opdrachtteam op groepsniveau de accountant van een groepsonderdeel verzoeken dit te ondervangen door een memorandum op te stellen dat de relevante informatie omvat.

Materialiteit
(Zie Par. 21, 22 en 23)
A42
Van de accountant wordt vereist[572]:
a. dat hij bij het vaststellen van de algehele controleaanpak bepaalt:
    1. de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel; en
    2. indien in de specifieke omstandigheden van de entiteit bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of op te nemen toelichtingen bestaan waarvoor afwijkingen van lagere bedragen dan de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel redelijkerwijs kunnen worden verwacht van invloed te zijn op de economische beslissingen die gebruikers op basis van de financiële overzichten nemen, het (de) materialiteitsniveau(s) dat (die) op deze bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of op te nemen toelichtingen van toepassing moet(en) zijn; en
b. dat hij de uitvoeringsmaterialiteit bepaalt.

Binnen de context van een groepscontrole wordt de materialiteit voor zowel de financiële overzichten van de groep als geheel als de financiële informatie van de groepsonderdelen vastgesteld. De materialiteit voor de financiële overzichten van de groep als geheel wordt gebruikt bij het bepalen van de algehele controleaanpak voor de groep.
A43
Om de waarschijnlijkheid dat het totaal van niet gecorrigeerde en niet-gedetecteerde afwijkingen in de financiële overzichten van de groep de materialiteit voor de financiële overzichten van de groep als geheel overschrijdt, tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen, wordt het materialiteitsniveau voor een groepsonderdeel lager ingesteld dan het materialiteitsniveau voor de financiële overzichten van de groep als geheel. Voor verschillende groepsonderdelen kunnen verschillende materialiteitsniveaus worden bepaald. De materialiteit van een groepsonderdeel hoeft geen rekenkundig deel te zijn van de materialiteit voor de financiële overzichten van de groep als geheel, en bijgevolg kan het totaal van de materialiteitsniveaus van de verschillende groepsonderdelen groter zijn dan het materialiteitsniveau voor de financiële overzichten van de groep als geheel. Het materialiteitsniveau voor een groepsonderdeel wordt gebruikt bij het bepalen van de algehele controleaanpak voor een groepsonderdeel.
A44
Het materialiteitsniveau voor groepsonderdelen wordt bepaald voor die groepsonderdelen waarvan de financiële informatie zal worden gecontroleerd of beoordeeld als onderdeel van de groepscontrole in overeenstemming met de paragrafen 26, 27(a) en 29. Het materialiteitsniveau van een groepsonderdeel wordt door de accountant van het groepsonderdeel gebruikt om te evalueren of niet gecorrigeerde gedetecteerde afwijkingen afzonderlijk of gezamenlijk van materieel belang zijn.
A45
Naast het materialiteitsniveau voor een groepsonderdeel wordt ook een grenswaarde voor afwijkingen bepaald. Afwijkingen die in de financiële informatie van het groepsonderdeel worden geïdentificeerd en groter zijn dan de grenswaarde voor afwijkingen, worden aan het opdrachtteam op groepsniveau meegedeeld.
A46

[572] Standaard 320, *Materieel belang bij de planning en uitvoering van een controle*, paragraaf 10 en 11.

In het geval van een controle van de financiële informatie van een groepsonderdeel bepaalt de accountant van het groepsonderdeel (of het opdrachtteam op groepsniveau) de uitvoeringsmaterialiteit voor het groepsonderdeel. Dit is nodig om de waarschijnlijkheid dat het totaal van niet gecorrigeerde en niet-gedetecteerde afwijkingen in de financiële informatie van het groepsonderdeel het materialiteitsniveau voor het groepsonderdeel overschrijdt tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen. In de praktijk kan het opdrachtteam op groepsniveau het materialiteitsniveau voor een groepsonderdeel op dit lagere niveau instellen. In dat geval gebruikt de accountant van het groepsonderdeel het materialiteitsniveau voor het groepsonderdeel bij het inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële informatie van het groepsonderdeel en bij het opzetten van verdere controlewerkzaamheden om in te spelen op ingeschatte risico's en om te evalueren of gedetecteerde afwijkingen afzonderlijk of gezamenlijk van materieel belang zijn.

Het inspelen op ingeschatte risico's

Het bepalen van het soort van werkzaamheden dat met betrekking tot de financiële informatie van een groepsonderdeel moet worden uitgevoerd
(Zie Par. 26 en 27)
A47
Het bepalen door het opdrachtteam op groepsniveau van het soort werkzaamheden dat met betrekking tot de financiële informatie van een groepsonderdeel moet worden uitgevoerd en de betrokkenheid van het opdrachtteam op groepsniveau bij de werkzaamheden van de accountant van het groepsonderdeel worden beïnvloed door:
a. de significantie van het groepsonderdeel;
b. de in de financiële overzichten van de groep geïdentificeerde significante risico's op een afwijking van materieel belang;
c. de evaluatie door het opdrachtteam op groepsniveau van de opzet van interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel, alsmede de vaststelling of deze zijn geïmplementeerd; en
d. het inzicht van het opdrachtteam op groepsniveau betreffende de accountant van het groepsonderdeel.
Het in bijlage 6 van deze standaard opgenomen schema geeft weer op welke wijze de significantie van het groepsonderdeel van invloed is op het bepalen door het opdrachtteam op groepsniveau van het soort werkzaamheden dat met betrekking tot de financiële informatie van dit groepsonderdeel moet worden uitgevoerd.

Significante groepsonderdelen
(Zie Par. 27(b)-(c))
A48
Het opdrachtteam op groepsniveau kan een groepsonderdeel als significant aanwijzen omdat dat groepsonderdeel vanwege zijn specifieke aard of omstandigheden waarschijnlijk significante risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep inhoudt. In dat geval kan het opdrachtteam op groepsniveau in staat zijn de door de waarschijnlijke significante risico's beïnvloede rekeningsaldi, transactiestromen of toelichtingen aan te wijzen. Als dat het geval is, kan het opdrachtteam op groepsniveau besluiten een controle uit te voeren, of de accountant van een groepsonderdeel te verzoeken een controle uit te voeren, op alleen die rekeningsaldi, transactiestromen of toelichtingen. In de in paragraaf A6 beschreven situatie kunnen de werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van het groepsonderdeel bijvoorbeeld worden beperkt tot een controle van de rekeningsaldi, transactiestromen of toelichtingen die worden beïnvloed door de valutahandel van dat groepsonderdeel. Indien het opdrachtteam op groepsniveau aan de accountant van een groepsonderdeel een verzoek richt om een controle uit te voeren op een of meer specifieke rekeningsaldi, transactiestromen of toelichtingen, houdt de communicatie van het opdrachtteam op groepsniveau (Zie Par. 40) rekening met het feit dat veel elementen in de financiële overzichten verband houden met elkaar.
A49
Het opdrachtteam op groepsniveau kan controlewerkzaamheden opzetten die inspelen op een waarschijnlijk significant risico op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep. Zo kan het opdrachtteam op groepsniveau in geval van een waarschijnlijk significant risico op incourante voorraden gespecificeerde controlewerkzaamheden uitvoeren, of de accountant van een groepsonderdeel verzoeken deze uit te voeren, met betrekking tot de waardering van voorraden bij een groepsonderdeel dat beschikt over een grote hoeveelheid potentieel incourante voorraden, maar dat niet anderszins significant is.

Groepsonderdelen die niet significant zijn
(Zie Par. 28 en 29)
A50
Afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht kan de financiële informatie van de groepsonderdelen op verschillende niveaus worden samengevoegd ten behoeve van de cijferanalyses. De

resultaten van de cijferanalyses staven de conclusies van het opdrachtteam op groepsniveau dat er geen significante risico's op een afwijking van materieel belang bestaan in de samengevoegde financiële informatie van groepsonderdelen die geen significante groepsonderdelen zijn.

A51

De beslissing van het opdrachtteam op groepsniveau omtrent het aantal groepsonderdelen dat in overeenstemming met paragraaf 29 moet worden geselecteerd, de te selecteren groepsonderdelen en het soort werkzaamheden dat met betrekking tot de financiële informatie van de geselecteerde individuele groepsonderdelen moet worden uitgevoerd, kan onder meer worden beïnvloed door:

- de omvang van controle-informatie die naar verwachting zal worden verkregen met betrekking tot de financiële informatie van de significante groepsonderdelen;
- de vraag of het groepsonderdeel recent is opgericht of overgenomen;
- de vraag of in het groepsonderdeel significante wijzigingen hebben plaatsgevonden;
- de vraag of de interne auditfunctie werkzaamheden heeft uitgevoerd bij het groepsonderdeel en de eventuele invloed van die werkzaamheden op de groepscontrole;
- de vraag of de groepsonderdelen gemeenschappelijke systemen en processen toepassen;
- de mate waarin interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel effectief werken;
- abnormale fluctuaties die zijn geïdentificeerd door middel van op groepsniveau uitgevoerde cijferanalyses;
- de individuele financiële significantie van, of het risico gevormd door, het groepsonderdeel in vergelijking met andere groepsonderdelen binnen deze categorie;
- de vraag of het groepsonderdeel onderworpen is aan controles die op grond van wet- of regelgeving of om andere redenen zijn vereist.

Het inbouwen van een element van onvoorspelbaarheid bij het selecteren van groepsonderdelen binnen deze categorie kan de waarschijnlijkheid vergroten dat een afwijking van materieel belang in de financiële informatie van de groepsonderdelen wordt geïdentificeerd. De selectie van groepsonderdelen wordt vaak cyclisch afgewisseld.

A52

Een beoordeling van de financiële informatie van een groepsonderdeel kan worden uitgevoerd overeenkomstig Standaard 2400[573] of Standaard 2410[574], naargelang nodig aan de omstandigheden aangepast. Het opdrachtteam op groepsniveau kan naast deze werkzaamheden ook aanvullende werkzaamheden specificeren.

A53

Zoals in paragraaf A13 uiteengezet, is het mogelijk dat een groep alleen bestaat uit groepsonderdelen die geen significante groepsonderdelen zijn. In die omstandigheden kan het opdrachtteam op groepsniveau voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgen om daarop het controleoordeel op groepsniveau te baseren door het soort werkzaamheden vast te stellen die met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen moeten worden uitgevoerd in overeenstemming met paragraaf 29. Het is niet waarschijnlijk dat het opdrachtteam op groepsniveau voldoende en geschikte controle-informatie zal verkrijgen om daarop het controleoordeel op groepsniveau te baseren indien het opdrachtteam op groepsniveau of de accountant van een groepsonderdeel slechts interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel toetst en cijferanalyses met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen uitvoert.

Betrokkenheid bij de door de accountants van de groepsonderdelen uitgevoerde werkzaamheden
(Zie Par. 30–31)

A54

De betrokkenheid van het opdrachtteam op groepsniveau bij de werkzaamheden van de accountant van het groepsonderdeel kan worden beïnvloed door factoren als:

a. de significantie van het groepsonderdeel;
b. de geïdentificeerde significante risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep; en
c. het inzicht van het opdrachtteam op groepsniveau betreffende de accountant van het groepsonderdeel.

In het geval van een significant groepsonderdeel of geïdentificeerde significante risico's voert het opdrachtteam op groepsniveau de in de paragrafen 30–31 beschreven werkzaamheden uit. In het geval van een groepsonderdeel dat geen significant groepsonderdeel is, zullen de aard, timing en omvang van de betrokkenheid van het opdrachtteam op groepsniveau bij de werkzaamheden van de accountant van het groepsonderdeel variëren naar gelang van het inzicht van het opdrachtteam betreffende de accountant van dat groepsonderdeel. Het feit dat het groepsonderdeel geen significant groepsonderdeel is, komt dan op de tweede plaats. Ook als een groepsonderdeel niet als een significant groepsonderdeel wordt beschouwd, kan het opdrachtteam op groepsniveau bijvoorbeeld

[573] Standaard 2400, *Opdrachten tot het beoordelen van financiële overzichten.*
[574] Standaard 2410, *Het beoordelen van tussentijdse financiële informatie door de accountant van de entiteit.*

toch besluiten om bij de risico-inschatting door de accountant van het groepsonderdeel te worden betrokken, omdat het opdrachtteam op groepsniveau minder ernstige punten van zorg heeft over de vakbekwaamheid van de accountant van het groepsonderdeel (bijvoorbeeld een gebrek aan sectorspecifieke kennis) of omdat de accountant van het groepsonderdeel niet werkzaam is in een omgeving waarin op actieve wijze toezicht op accountants wordt gehouden.

A55

Andere vormen van betrokkenheid bij de werkzaamheden van een accountant van een groepsonderdeel dan die welke in de paragrafen 30–31 en 42 zijn beschreven, kunnen op basis van de inzichten van het opdrachtteam op groepsniveau betreffende de accountant van het groepsonderdeel een of meer van de volgende aspecten omvatten:

a. het vergaderen met het management van het groepsonderdeel of met de accountants van het groepsonderdeel om inzicht te verwerven in het groepsonderdeel en zijn omgeving;
b. het beoordelen van de algehele controleaanpak en het controleprogramma van de accountants van de groepsonderdelen;
c. het uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden teneinde de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van het groepsonderdeel te identificeren en in te schatten. Deze kunnen samen met de accountants van het groepsonderdeel of door het opdrachtteam op groepsniveau worden uitgevoerd;
d. het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden. Deze kunnen samen met de accountants van de groepsonderdelen of door het opdrachtteam op groepsniveau worden opgezet en uitgevoerd;
e. het deelnemen aan de slotbespreking en andere belangrijke vergaderingen tussen de accountants van het groepsonderdeel en het management van het groepsonderdeel;
f. het beoordelen van andere relevante delen van de controledocumentatie van de accountants van het groepsonderdeel.

Consolidatieproces

Consolidatieaanpassingen en -herrubriceringen

(Zie Par. 34)

A56

Het consolidatieproces kan vereisen dat aan bedragen die in de financiële overzichten van de groep zijn gerapporteerd, aanpassingen worden aangebracht die niet lopen via de gebruikelijke transactieverwerkingssystemen en die mogelijk niet onderworpen zijn aan dezelfde interne beheersingsmaatregelen waaraan andere financiële informatie onderworpen is. De evaluatie door het opdrachtteam op groepsniveau van de geschiktheid, volledigheid en nauwkeurigheid van de aanpassingen kan omvatten:

- het evalueren of significante aanpassingen op passende wijze de onderliggende gebeurtenissen en transacties weerspiegelen;
- het vaststellen of significante aanpassingen correct zijn berekend, verwerkt en geautoriseerd door het management op groepsniveau en, indien van toepassing, door het management van het groepsonderdeel;
- het vaststellen of significante aanpassingen naar behoren zijn onderbouwd en voldoende zijn gedocumenteerd; en
- het controleren van de aansluiting en eliminatie van intragroepstransacties, niet-gerealiseerde winsten en intragroeprekeningsaldi.

Communicatie met de accountant van een groepsonderdeel

(Zie Par. 40 en 41)

A57

Indien er geen effectieve wederzijdse communicatie bestaat tussen het opdrachtteam op groepsniveau en de accountants van de groepsonderdelen, bestaat het risico dat het opdrachtteam op groepsniveau geen voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgt om daarop het controleoordeel op groepsniveau te baseren. Duidelijke en tijdige mededeling van de vereisten van het opdrachtteam op groepsniveau vormt de basis voor een effectieve wederzijdse communicatie tussen het opdrachtteam op groepsniveau en de accountant van een groepsonderdeel.

A58

De vereisten van het opdrachtteam op groepsniveau worden vaak meegedeeld in een instructiebrief. Bijlage 5 bevat leidraden met betrekking tot vereiste en aanvullende aangelegenheden die in een dergelijke instructiebrief kunnen worden opgenomen. De communicatie van de accountant van een groepsonderdeel met het opdrachtteam op groepsniveau verloopt vaak in de vorm van een memorandum of rapport van uitgevoerde werkzaamheden. De communicatie tussen het opdrachtteam op groepsniveau en de accountant van een groepsonderdeel verloopt echter niet altijd schriftelijk. Het opdrachtteam op groepsniveau kan bijvoorbeeld een bezoek brengen aan de accountant van een groepsonderdeel om geïdentificeerde significante risico's te bespreken of relevante delen van de controledocumentatie van de accountant van een groepsonderdeel te beoordelen. Niettemin zijn de

documentatievereisten van deze en andere Standaarden van toepassing.

A59

In het kader van de samenwerking met het opdrachtteam op groepsniveau zou de accountant van een groepsonderdeel het opdrachtteam op groepsniveau bijvoorbeeld toegang kunnen verlenen tot relevante controledocumentatie indien dit niet op grond van wet- of regelgeving verboden is.

A60

Als een lid van het opdrachtteam op groepsniveau ook een accountant van een groepsonderdeel is, kan de doelstelling voor het opdrachtteam op groepsniveau om duidelijk te communiceren met de accountant van een groepsonderdeel vaak worden bereikt op andere wijzen dan specifieke schriftelijke communicatie. Bijvoorbeeld:

- de toegang door de accountant van een groepsonderdeel tot de algehele controleaanpak en het controleprogramma kan volstaan om de in paragraaf 40 uiteengezette vereisten van het opdrachtteam op groepsniveau mee te delen; en
- een door het opdrachtteam op groepsniveau uitgevoerde beoordeling van de controledocumentatie van de accountant van een groepsonderdeel kan volstaan om aangelegenheden die relevant zijn voor de in paragraaf 41 uiteengezette conclusie door het opdrachtteam op groepsniveau mee te delen.

Het evalueren van het voldoende en geschikt zijn van de verkregen controle-informatie

Het beoordelen van de controledocumentatie van de accountant van een groepsonderdeel

(Zie Par. 42(b))

A61

Welke delen van de controledocumentatie van de accountant van een groepsonderdeel relevant zullen zijn voor de groepscontrole kan variëren naar gelang van de omstandigheden. Vaak ligt de nadruk op controledocumentatie die relevant is voor de significante risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep. De omvang van de beoordeling kan worden beïnvloed door het feit dat de controledocumentatie van de accountant van een groepsonderdeel onderworpen is geweest aan beoordelingswerkzaamheden van zijn accountantseenheid.

Voldoende en geschikte controle-informatie

(Zie Par. 44 en 45)

A62

Indien het opdrachtteam op groepsniveau tot de conclusie komt dat geen voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen om daarop het controleoordeel op groepsniveau te baseren, kan het opdrachtteam op groepsniveau de accountant van het groepsonderdeel verzoeken om aanvullende werkzaamheden uit te voeren. Als dat ondoenlijk is, kan het opdrachtteam op groepsniveau zijn eigen werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van het groepsonderdeel uitvoeren.

A63

De evaluatie door de opdrachtpartner op groepsniveau van het totaaleffect van eventuele afwijkingen (geïdentificeerd door het opdrachtteam op groepsniveau of meegedeeld door accountants van groepsonderdelen) stelt de opdrachtpartner op groepsniveau in staat te bepalen of de financiële overzichten van de groep als geheel een afwijking van materieel belang bevatten.

Communicatie met het management op groepsniveau en de met governance belaste personen op groepsniveau

Communicatie met het management op groepsniveau

(Zie Par. 46, 47 en 48)

A64

Standaard 240 bevat vereisten en leidraden met betrekking tot de mededeling van fraude aan het management en, indien het management mogelijk bij de fraude is betrokken, aan de met governance. belaste personen.[575]

A65

Het kan voorkomen dat het management op groepsniveau van materieel belang zijnde gevoelige informatie geheim moet houden. Aangelegenheden die significant kunnen zijn voor de financiële overzichten van het groepsonderdeel en waarvan het management van het groepsonderdeel mogelijk niet op de hoogte is, zijn bijvoorbeeld:

- een mogelijke rechtszaak;
- plannen voor het afstoten van belangrijke bedrijfsactiva;
- gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode;
- significante juridische overeenkomsten.

[575] Standaard 240, paragraaf 41, 42 en 43.

Communicatie met de met governance belaste personen op groepsniveau
(Zie Par. 49)
A66
De aangelegenheden die het opdrachtteam op groepsniveau aan de met governance belaste personen op groepsniveau meedeelt, zijn onder meer die aangelegenheden die door accountants van groepsonderdelen onder de aandacht van het opdrachtteam op groepsniveau zijn gebracht en waarvan het opdrachtteam op groepsniveau van oordeel is dat deze significant zijn voor de verantwoordelijkheid van de met governance belaste personen op groepsniveau. Communicatie met de met governance belaste personen op groepsniveau vindt plaats op verschillende momenten tijdens de groepscontrole. De aangelegenheden waarnaar in paragraaf 49(a)-(b) wordt verwezen kunnen bijvoorbeeld worden meegedeeld nadat het opdrachtteam op groepsniveau de werkzaamheden heeft bepaald die met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen moeten worden uitgevoerd. Anderzijds kan de aangelegenheid waarnaar in paragraaf 49(c) wordt verwezen aan het einde van de controle worden meegedeeld, en kunnen de aangelegenheden waarnaar in paragraaf 49(d)-(e) wordt verwezen worden meegedeeld wanneer ze zich voordoen.

Bijlage 1: Voorbeeldteksten van een oordeel met beperking in het geval dat het opdrachtteam op groepsniveau niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop het controleoordeel op groepsniveau te baseren

(Zie Par. A19)
Voor een voorbeeldtekst van een oordeel met beperking in het geval dat het opdrachtteam op groepsniveau niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop het controleoordeel op groepsniveau te baseren wordt verwezen naar HRA deel 3 www.nba.nl/voorbeeldteksten.

Bijlage 2: Voorbeelden van aangelegenheden waarin het opdrachtteam op groepsniveau inzicht verkrijgt

(Zie Par. A23)
De genoemde voorbeelden hebben betrekking op een breed scala aan aangelegenheden. Niet alle aangelegenheden zijn evenwel relevant voor iedere controleopdracht op groepsniveau, en de lijst met voorbeelden is niet noodzakelijkerwijs volledig.

Interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel
1. Interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel kunnen bestaan uit een combinatie van:
   a. regelmatige vergaderingen tussen het management op groepsniveau en het management van de groepsonderdelen om de zakelijke ontwikkelingen te bespreken en de prestaties te beoordelen;
   b. het monitoren van de activiteiten van de groepsonderdelen en hun financiële resultaten, met inbegrip van de routinematige rapporteringen, dat het management op groepsniveau in staat stelt de prestaties van de groepsonderdelen te vergelijken met de budgetten, alsmede om de juiste acties te nemen;
   c. het proces van risico-inschatting door het management op groepsniveau, dat wil zeggen het proces voor het identificeren, analyseren en beheersen van bedrijfsrisico's, met inbegrip van het frauderisico, die kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep;
   d. het monitoren, beheersen, aansluiten en elimineren van intragroepstransacties, niet-gerealiseerde winsten en intragroeprekeningsaldi op groepsniveau;
   e. een procedure voor het monitoren van de tijdigheid en het beoordelen van de nauwkeurigheid en volledigheid van financiële informatie die van groepsonderdelen is ontvangen;
   f. een centraal IT-systeem dat door dezelfde general IT controls voor de gehele groep of een deel van de groep wordt beheerst;
   g. interne beheersingsmaatregelen binnen een IT-systeem dat door alle of een deel van de groepsonderdelen wordt gehanteerd;
   h. interne beheersingsmaatregelen binnen het proces van de groep om het systeem van interne beheersing, met inbegrip van activiteiten van de interne auditfunctie en zelfbeoordelingsprogramma's, te monitoren;
   i. consistente beleidslijnen en -procedures, met inbegrip van een handboek met procedures voor de financiële verslaggeving van de groep;
   j. programma's geldend voor de groep als geheel, zoals gedragscodes en fraudepreventieprogramma's;
   k. regelingen voor de toewijzing van bevoegdheden en verantwoordelijkheden aan het management van de groepsonderdelen.
2. De interne auditfunctie kan worden beschouwd als een deel van de interne beheersingsmaatrege-

len geldend voor de groep als geheel, bijvoorbeeld als de interne auditfunctie gecentraliseerd is. Standaard 610[576] behandelt de evaluatie door het opdrachtteam op groepsniveau of de organisatorische positie en relevante beleidslijnen en procedures van de interne auditfunctie op adequate wijze de objectiviteit van de interne auditors ondersteunen, het competentieniveau van de interne auditfunctie en of de interne auditfunctie een systematische en gedisciplineerde benadering hanteert wanneer het opdrachtteam op groepsniveau verwacht van de werkzaamheden van de interne auditfunctie gebruik te maken.

Consolidatieproces

1. Het inzicht dat het opdrachtteam op groepsniveau heeft in het consolidatieproces kan onder meer de volgende aangelegenheden omvatten:
   a. *Aangelegenheden met betrekking tot het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving:*
      1. de mate waarin het management van de groepsonderdelen inzicht heeft in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
      2. het proces voor het aanwijzen en administratief verwerken van groepsonderdelen in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
      3. het proces voor het aanwijzen van segmenten waarover moet worden gerapporteerd in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
      4. het proces van het aanwijzen van relaties en transacties met verbonden partijen voor rapportering in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
      5. de grondslagen voor financiële verslaggeving die worden toegepast op de financiële overzichten van de groep, de wijzigingen daarin ten opzichte van het voorgaande boekjaar, alsmede wijzigingen die het gevolg zijn van nieuwe of herziene standaarden overeenkomstig het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
      6. de procedures voor het omgaan met groepsonderdelen waarvan het boekjaar niet eindigt op dezelfde datum als dat van de groep.
   b. *Aangelegenheden met betrekking tot het consolidatieproces:*
      1. het door het management op groepsniveau gehanteerde proces voor het verwerven van inzicht in de door groepsonderdelen gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en, indien van toepassing, het verzekeren dat uniforme grondslagen voor financiële verslaggeving worden gehanteerd bij het opstellen van de financiële informatie van de groepsonderdelen ten behoeve van de financiële overzichten van de groep, alsmede dat verschillen in grondslagen voor financiële verslaggeving worden geïdentificeerd, en worden aangepast wanneer dat op grond van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereist is. Uniforme grondslagen voor financiële verslaggeving zijn de specifieke principes, uitgangspunten, afspraken, regels en praktijken die door de groep zijn aanvaard, gebaseerd op het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, die door de groepsonderdelen worden gehanteerd om op consistente wijze soortgelijke transacties te rapporteren. Deze grondslagen zijn gewoonlijk beschreven in het handboek met procedures voor de financiële verslaggeving en in het rapporteringspakket dat door het management op groepsniveau is uitgegeven.
      2. het door het management op groepsniveau gehanteerde proces om ervoor te zorgen dat de financiële verslaggeving door de groepsonderdelen ten behoeve van de consolidatie volledig, nauwkeurig en tijdig is;
      3. het proces voor het omrekenen van de financiële informatie van buitenlandse groepsonderdelen naar de valuta van de financiële overzichten van de groep;
      4. de wijze waarop de geautomatiseerde gegevensverwerking is georganiseerd voor de consolidatie, met inbegrip van de handmatige en geautomatiseerde stappen in het proces, alsmede de handmatige en geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen die in de verschillende fasen van het consolidatieproces van toepassing zijn;
      5. het door het management op groepsniveau gehanteerde proces voor het verkrijgen van informatie over gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode;
   c. *Aangelegenheden met betrekking tot consolidatieaanpassingen:*
      1. het proces voor het vastleggen van consolidatieaanpassingen, met inbegrip van het vastleggen, autoriseren en verwerken van daarop betrekking hebbende journaalposten, alsmede de ervaring van het personeel dat voor de consolidatie verantwoordelijk is;
      2. de consolidatieaanpassingen die op grond van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereist zijn;
      3. de zakelijke redenen voor de gebeurtenissen en transacties die aanleiding gaven tot de consolidatieaanpassingen;
      4. de frequentie, aard en omvang van transacties tussen groepsonderdelen;

[576] Standaard 610, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors*, paragraaf 15.

5. de procedures voor het monitoren, beheersen, aansluiten en elimineren van intragroep-stransacties, niet-gerealiseerde winsten en intragroeprekeningsaldi;
6. de stappen die zijn genomen om te komen tot de reële waarde van verworven activa en overgenomen verplichtingen, procedures voor het afschrijven van goodwill (indien van toepassing), alsmede het toetsen van goodwill op bijzondere waardevermindering, in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
7. regelingen met een meerderheidsaandeelhouder of minderheidsbelangen met betrekking tot verliezen die door een groepsonderdeel zijn geleden (bijvoorbeeld een verplichting van het minderheidsbelang om een dergelijk verlies te compenseren).

Bijlage 3: Voorbeelden van omstandigheden en gebeurtenissen die kunnen wijzen op risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van een groep

(Zie Par. A30)
De genoemde voorbeelden hebben betrekking op een breed scala aan omstandigheden en gebeurtenissen. Niet alle omstandigheden en gebeurtenissen zijn echter relevant voor iedere controleopdracht op groepsniveau, en de lijst met voorbeelden is niet noodzakelijkerwijs volledig:
– een complexe groepsstructuur, met name als er sprake is van frequente overnames, afstotingen of reorganisaties;
– gebrekkige corporate governance-structuren, met inbegrip van besluitvormingsprocessen die niet transparant zijn;
– het ontbreken of niet effectief werken van interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel, met inbegrip van inadequate informatie verstrekt door het management op groepsniveau over het monitoren van de activiteiten en resultaten van groepsonderdelen;
– groepsonderdelen die actief zijn in buitenlandse rechtsgebieden en blootgesteld kunnen zijn aan factoren zoals ongebruikelijke overheidsinterventies op gebieden als handel en fiscaal beleid, beperkingen op valutabewegingen en dividenduitkeringen, alsmede wisselkoersfluctuaties;
– zakelijke activiteiten van groepsonderdelen die een hoog risico inhouden, zoals langetermijncontracten of de handel in innovatieve of complexe financiële instrumenten;
– onzekerheden omtrent de vraag van welke groepsonderdelen financiële informatie moet worden opgenomen in de financiële overzichten van de groep in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, bijvoorbeeld of er voor een bijzonder doel opgerichte entiteiten of entiteiten zonder commercieel doel bestaan die moeten worden opgenomen;
– ongebruikelijke relaties en transacties met verbonden partijen;
– eerder voorgekomen intragroeprekeningsaldi die bij consolidatie niet in evenwicht waren of aansloten;
– het bestaan van complexe transacties die in meer dan een groepsonderdeel administratief zijn verwerkt;
– de toepassing door groepsonderdelen van grondslagen voor financiële verslaggeving die afwijken van die welke bij het opstellen van de financiële overzichten van de groep zijn toegepast;
– groepsonderdelen waarvan de boekjaren op verschillende data eindigen en die kunnen worden gebruikt om de timing van transacties te manipuleren;
– eerder voorgekomen niet-geautoriseerde of onvolledige consolidatieaanpassingen;
– een agressieve belastingplanning binnen de groep of grote geldtransacties met entiteiten in belastingparadijzen;
– frequente vervangingen van accountants die belast waren met de controle van de financiële overzichten van groepsonderdelen.

Bijlage 4: Voorbeeldteksten van bevestigingen van de accountant van een groepsonderdeel

(Zie Par. A35)
Voor voorbeeldteksten van bevestigingen van de accountant van een groepsonderdeel wordt verwezen naar HRA deel 3, www.nba.nl/voorbeeldteksten.

Bijlage 5: Vereiste en aanvullende aangelegenheden die in de instructiebrief van het opdrachtteam op groepsniveau worden opgenomen

(Zie Par. A58)

Aangelegenheden die op grond van deze Standaard vereist zijn aan de accountant van een groepsonderdeel te worden meegedeeld, zijn cursief weergegeven.

Aangelegenheden die relevant zijn voor de planning van de werkzaamheden van de accountant van het groepsonderdeel:
– een verzoek aan de accountant van het groepsonderdeel, die kennis heeft van de context waarbinnen het opdrachtteam op groepsniveau gebruik zal maken van de werkzaamheden van de

accountant van het groepsonderdeel, om te bevestigen dat hij met het opdrachtteam op groepsniveau zal samenwerken;
- het tijdschema voor het afronden van de controle;
- de data van geplande bezoeken door het management op groepsniveau en het opdrachtteam op groepsniveau, alsmede de data van geplande vergaderingen met het management van het groepsonderdeel en de accountant van dat onderdeel;
- een lijst van belangrijke contactpersonen;
- de door de accountant van het groepsonderdeel uit te voeren werkzaamheden, het gebruik dat van die werkzaamheden zal worden gemaakt, alsmede regelingen voor het coördineren van de inspanningen in de beginfase van en tijdens de controle, met inbegrip van de geplande betrokkenheid van het opdrachtteam op groepsniveau bij de werkzaamheden van de accountant van het groepsonderdeel;
- de ethische voorschriften die relevant zijn voor de groepscontrole en, in het bijzonder, de onafhankelijkheidsvoorschriften, bijvoorbeeld wanneer het de accountant door wet- en regelgeving verboden is om gebruik te maken van directe ondersteuning van interne auditors, is het voor de accountants op groepsniveau relevant om te overwegen of dit verbod ook tot de interne auditors van een groepsonderdeel reikt en, zo ja, om dit aan de orde te stellen in de communicatie met de accountants van groepsonderdelen[577];
- in geval van een controle of beoordeling van de financiële informatie van het groepsonderdeel, het materialiteitsniveau voor een groepsonderdeel, (en, indien van toepassing, het (de) materialiteitsniveau(s) voor bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen) alsmede de grenswaarde waarboven afwijkingen niet als duidelijk triviaal voor de financiële overzichten van de groep kunnen worden beschouwd;
- een lijst van verbonden partijen opgesteld door het management op groepsniveau, en alle andere verbonden partijen waarvan het opdrachtteam op groepsniveau kennis heeft, alsmede een verzoek dat de accountant van het groepsonderdeel aan het opdrachtteam op groepsniveau tijdig de verbonden partijen meedeelt die niet eerder door het management op groepsniveau of door het opdrachtteam op groepsniveau waren aangewezen;
- werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd met betrekking tot intragroepstransacties, niet-gerealiseerde winsten en intragroeprekeningsaldi;
- leidraden met betrekking tot andere wettelijke rapporteringsverplichtingen, bijvoorbeeld rapportering over de beweringen van het management op groepsniveau inzake de effectiviteit van de interne beheersing;
- indien er waarschijnlijk een bepaalde tijd zal verlopen tussen de afronding van de werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen en de conclusies van het opdrachtteam op groepsniveau met betrekking tot de financiële overzichten van de groep, specifieke instructies voor een beoordelingen van gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode.

Aangelegenheden die relevant zijn voor het verrichten van de werkzaamheden van de accountant van het groepsonderdeel:
- de bevindingen van de toetsingen door het opdrachtteam *op groepsniveau* van de interne beheersingsmaatregelen van een verwerkingssysteem dat door alle of sommige groepsonderdelen wordt gebruikt, alsmede de bevindingen van door de accountant van het groepsonderdeel uit te voeren toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen;
- *geïdentificeerde significante risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep als gevolg van fraude of fouten die relevant zijn voor de werkzaamheden van de accountant van het groepsonderdeel, en een verzoek dat de accountant van het groepsonderdeel alle andere in het groepsonderdeel geïdentificeerde significante risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep als gevolg van fraude of fouten tijdig meedeelt, alsmede de wijze waarop de accountant van het groepsonderdeel op dergelijke risico's inspeelt;*
- de bevindingen van de *interne* auditfunctie die gebaseerd zijn op werkzaamheden uitgevoerd met betrekking tot interne beheersingsmaatregelen in, of relevant voor, groepsonderdelen;
- een verzoek om controle-informatie verkregen uit de uitvoering van werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen die in tegenspraak is met controle-informatie waarop het opdrachtteam op groepsniveau oorspronkelijk de op groepsniveau uitgevoerde risico-inschatting heeft gebaseerd tijdig mee te delen;
- een verzoek om een schriftelijke bevestiging over de naleving door het management van het groepsonderdeel van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële *verslaggeving*, dan wel een verklaring dat verschillen tussen de grondslagen voor financiële verslaggeving die op de financiële informatie van het groepsonderdeel zijn toegepast en die welke op de financiële overzichten van de groep zijn toegepast, zijn toegelicht;

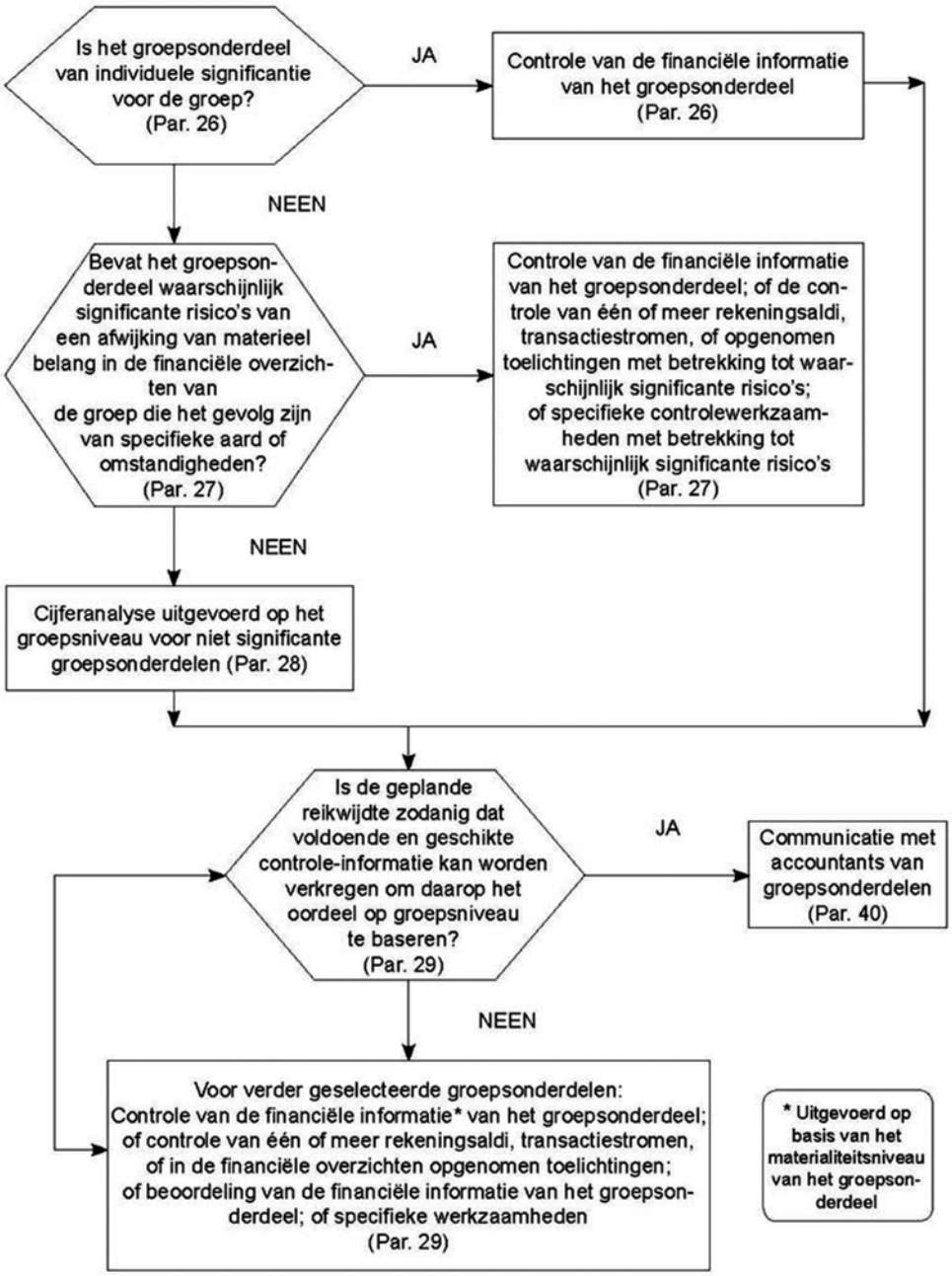
[577] Standaard 610, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors*, paragraaf A31.

– door de accountant van het groepsonderdeel te *documenteren* aangelegenheden.

Overige informatie
– een verzoek dat de volgende punten tijdig aan het opdrachtteam op groepsniveau worden gerapporteerd:
  • significante aangelegenheden inzake administratieve verwerking, financiële verslaggeving en controle, met inbegrip van schattingen en daarmee verband houdende oordeelsvormingen;
  • aangelegenheden met betrekking tot de continuïteit van het groepsonderdeel;
  • aangelegenheden met betrekking tot rechtszaken en claims;
  • significante tekortkomingen in de interne beheersing die de accountant van het groepsonderdeel tijdens de uitvoering van de werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van dat groepsonderdeel heeft geïdentificeerd, alsmede informatie die wijst op het bestaan van fraude;
– een verzoek dat *het* opdrachtteam op groepsniveau zo snel mogelijk op de hoogte wordt gesteld van elke significante of ongebruikelijke gebeurtenis;
– *een verzoek dat de in paragraaf 41 genoemde aangelegenheden aan het opdrachtteam op groepsniveau worden meegedeeld wanneer de werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van het groepsonderdeel zijn afgerond*.

Bijlage 6: Gevolgen significantie groepsonderdeel voor de controlewerkzaamheden

(Zie Par. A47)



610 Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1

Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant[578] indien hij gebruikmaakt van de werkzaamheden van interne auditors. Dit omvat:

a. het gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie bij het verkrijgen van controle-informatie; en
b. het gebruikmaken van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen onder de aansturing, het toezicht en de beoordeling van de accountant.

2

[578] Dit betreft de openbaar accountant. In incidentele gevallen kan dit ook de overheids- of intern accountant zijn.

Deze Standaard is niet van toepassing als de entiteit niet over een interne auditfunctie beschikt. (Zie Par. A2)

3

Indien de entiteit over een interne auditfunctie beschikt, zijn de vereisten in deze Standaard die betrekking hebben op het gebruikmaken van de werkzaamheden van die functie niet van toepassing als:

a. de verantwoordelijkheden en activiteiten van de interne auditfunctie niet relevant zijn voor de controle; of
b. de accountant, op basis van zijn voorlopige inzicht in de interne auditfunctie dat is verworven als gevolg van werkzaamheden die onder Standaard 315[579] zijn uitgevoerd, niet verwacht van de werkzaamheden van de interne auditfunctie bij het verkrijgen van controle-informatie gebruik te zullen maken.

Niets in deze Standaard vereist van de accountant dat hij van de werkzaamheden van de interne auditfunctie gebruik maakt om de aard of timing van controlewerkzaamheden die door de accountant zelf moeten worden uitgevoerd, aan te passen, of de mate ervan te verminderen; dit blijft een beslissing van de accountant bij het vaststellen van de algehele controleaanpak.

4

Verder zijn de vereisten in deze Standaard die betrekking hebben op directe ondersteuning niet van toepassing als de accountant niet gepland heeft om gebruik te maken van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen.

5

In sommige rechtsgebieden kan het de accountant door wet- of regelgeving worden verboden, of tot op zekere hoogte worden beperkt, om gebruik te maken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie of om gebruik te maken van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen. De Standaarden doen geen afbreuk aan wet- of regelgeving die een controle van de financiële overzichten regelt.[580] Dergelijke verboden of beperkingen zullen derhalve het naleven van de Standaarden door de accountant niet in de weg staan. (Zie Par. A31)

Relatie tussen Standaard 315 en Standaard 610

6

Veel entiteiten richten een interne auditfunctie in als onderdeel van hun interne beheersings- en governance-structuren. De doelstellingen en reikwijdte van een interne auditfunctie, de aard van haar verantwoordelijkheden en haar organisatorische positie, inclusief de bevoegdheid en verantwoordingsplicht van de interne auditfunctie, variëren in hoge mate en zijn afhankelijk van de omvang en structuur van de entiteit, alsmede van de vereisten van het management en, voor zover van toepassing, de met governance belaste personen.

7

Standaard 315 behandelt de wijze waarop de kennis van en ervaring met de interne auditfunctie de accountant inzicht kan verlenen in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggevingen, het systeem van interne beheersing van de entiteit en in het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang. Standaard 315[581] behandelt tevens op welke wijze doeltreffende communicatie tussen de interne auditor en accountant een omgeving creëert waarin de accountant kan worden geïnformeerd over significante aangelegenheden die de werkzaamheden van de accountant kunnen beïnvloeden.

8

Afhankelijk van de vraag of de organisatorische positie en relevante beleidslijnen en procedures van de interne auditfunctie op adequate wijze de objectiviteit van de interne auditors ondersteunen, het competentieniveau van de interne auditfunctie, en van de vraag of de interne auditfunctie een systematische en gedisciplineerde benadering hanteert, kan de accountant tevens in staat zijn om op een constructieve en complementaire wijze gebruik te maken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie. Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant wanneer, op basis van het voorlopige inzicht van de accountant in de interne auditfunctie dat is verworven als gevolg van de werkzaamheden die overeenkomstig Standaard 315 zijn uitgevoerd, de accountant verwacht de werkzaamheden van de interne auditfunctie te gebruiken als onderdeel van de verkregen controle-informatie.[582] Dergelijk gebruik van die werkzaamheden leidt tot aanpassing van de aard of timing, of vermindert de omvang, van de controlewerkzaamheden die door de accountant zelf moeten worden uitgevoerd.

9

---

[579] Standaard 315, *risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving*.
[580] Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, en het uitvoeren van een controle volgens de Standaarden*, paragraaf A57.
[581] Standaard 315, paragraaf A120.
[582] Zie paragraaf 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25.

Er kunnen personen binnen een entiteit zijn die werkzaamheden uitvoeren die vergelijkbaar zijn met werkzaamheden die door een interne auditfunctie worden uitgevoerd. Tenzij deze worden uitgevoerd door een objectieve en competente interne auditfunctie die een systematische en gedisciplineerde benadering hanteert, inclusief kwaliteitsbeheersing, worden dergelijke werkzaamheden evenwel als interne beheersingsmaatregelen beschouwd en kan het verkrijgen van controle-informatie met betrekking tot de effectiviteit van dergelijke interne beheersingsmaatregelen onderdeel zijn van de manieren van inspelen door de auditor op ingeschatte risico's overeenkomstig Standaard 330.[583]

10

Bovendien gaat deze Standaard tevens in op de verantwoordelijkheden van de accountant bij de overweging om gebruik te maken van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen onder de aansturing, het toezicht en de beoordeling van de accountant.

De verantwoordelijkheid van de accountant voor de controle

11

De accountant heeft de ongedeelde verantwoordelijkheid voor het controleoordeel dat tot uitdrukking wordt gebracht en die verantwoordelijkheid wordt niet verminderd doordat de accountant voor de opdracht gebruik maakt van de werkzaamheden van de interne auditfunctie of van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen bij de opdracht. Hoewel zij controlewerkzaamheden kunnen uitvoeren, die vergelijkbaar zijn met de werkzaamheden die door de accountant worden uitgevoerd, zijn de interne auditfunctie noch de interne auditors onafhankelijk van de entiteit zoals van de accountant vereist is bij een controle van financiële overzichten ten behoeve van een brede kring van gebruikers zoals gesteld in de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance opdrachten (ViO).[584] Deze Standaard definieert dan ook de voorwaarden die voor de accountant noodzakelijk zijn om gebruik te kunnen maken van de werkzaamheden van interne auditors. Deze definieert tevens de noodzakelijke werkinspanning om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen dat de werkzaamheden van de interne auditfunctie of van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen adequaat zijn voor de doeleinden van de controle. De vereisten zijn ontworpen om voor de oordeelsvorming van de accountant met betrekking tot het gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors een raamwerk te verlenen om bovenmatig of ongepast gebruik van dergelijke werkzaamheden te voorkomen.

Ingangsdatum

12

Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstellingen

13

De doelstellingen van de accountant, in het geval de entiteit een interne auditfunctie heeft en de accountant verwacht van de werkzaamheden van die functie gebruik te zullen maken of om de aard of de timing van de controlewerkzaamheden die door de accountant zelf moeten worden uitgevoerd, aan te passen of de omvang van de werkzaamheden te verminderen, of om gebruik te maken van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen, zijn:

a. bepalen of van de werkzaamheden van de interne auditfunctie of directe ondersteuning van interne auditors gebruik kan worden gemaakt en zo ja, op welke terreinen en in welke mate; en na dit te hebben bepaald;
b. indien van de werkzaamheden van de interne auditfunctie gebruik wordt gemaakt, te bepalen of die werkzaamheden adequaat zijn voor de doeleinden van de controle; en
c. indien van interne auditors gebruikt wordt gemaakt om directe ondersteuning te verlenen op gepaste wijze hun werkzaamheden aansturen, hierop toe te zien en deze te beoordelen.

Definitie

14

In het kader van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
a. *interne auditfunctie* – Een functie van een entiteit die assurance- en adviesactiviteiten uitvoert die zijn opgezet om de effectiviteit van de governance-, risicobeheersings- en interne beheersingsprocessen van de entiteit te evalueren en te verbeteren.
b. *directe ondersteuning* – Het gebruikmaken van interne auditors om controlewerkzaamheden uit te voeren onder de aansturing, het toezicht en de beoordeling van de accountant. (Zie Par. A1, A2, A3 en A4)

[583] Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's*.
[584] ViO, artikel 3 lid 7.

Vereisten

Bepalen of, op welke gebieden en in welke mate, van de werkzaamheden van een interne auditfunctie gebruik kan worden gemaakt

Het evalueren van de interne auditfunctie

15

De accountant dient te bepalen of van de werkzaamheden van de interne auditfunctie voor de doeleinden van de controle gebruik kan worden gemaakt door het volgende te evalueren:

a. de mate waarin de organisatorische positie en relevante beleidslijnen en procedures van de interne auditfunctie de objectiviteit van de interne auditors ondersteunen; (Zie Par. A5, A6, A7, A8 en A9)
b. het competentieniveau van de interne auditfunctie; en (Zie Par. A5, A6, A7, A8 en A9)
c. of de interne auditfunctie een systematische en gedisciplineerde benadering hanteert, inclusief kwaliteitsbeheersing. (Zie Par. A10 en A11)

16

De accountant dient geen gebruik te maken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie indien de accountant vaststelt dat:

a. de organisatorische positie en relevante beleidslijnen en procedures van de interne auditfunctie niet op adequate wijze de objectiviteit van de interne auditors ondersteunen;
b. het de interne auditfunctie aan voldoende competentie ontbreekt; of
c. de interne auditfunctie geen systematische en gedisciplineerde benadering hanteert, inclusief kwaliteitsbeheersing. (Zie Par. A12, A13 en A14)

Bepalen van de aard en de mate van de werkzaamheden van de interne auditfunctie waarvan gebruik kan worden gemaakt

17

Als basis voor het bepalen van de gebieden waarop en de mate waarin van de werkzaamheden van de interne auditfunctie gebruik kan worden gemaakt, dient de accountant de aard en reikwijdte van de werkzaamheden die door de interne auditfunctie zijn uitgevoerd of die zijn gepland om te worden uitgevoerd, en de relevantie daarvan voor de algehele controleaanpak en voor het controleprogramma van de accountant in overweging te nemen. (Zie Par. A15, A16 en A17)

18

De accountant dient alle significante oordeelsvormingen in de controleopdracht uit te voeren en dient, om bovenmatig gebruik van de werkzaamheden van de interne auditfunctie te voorkomen, te plannen om minder gebruik te maken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie, en meer werkzaamheden zelf uit te voeren: (Zie Par. A15, A16 en A17)

a. naarmate er meer sprake is van oordeelsvorming bij:
    1. het plannen en uitvoeren van relevante controlewerkzaamheden; en
    2. het evalueren van de verzamelde controle-informatie; (Zie Par. A18 en A19)
b. naarmate de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen hoger zijn, waarbij speciale aandacht dient te worden besteed aan significante risico's; (Zie Par. A20, A21 en A22)
c. naarmate de organisatorische positie en relevante beleidslijnen en procedures van de interne auditfunctie op minder adequate wijze de objectiviteit van de interne auditors ondersteunen; en
d. naarmate het competentieniveau van de interne auditfunctie lager is.

19

De accountant dient tevens te evalueren of, in zijn totaliteit, het gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie in de geplande mate er nog steeds in zou resulteren dat de accountant voldoende bij de controle betrokken is, gezien de ongedeelde verantwoordelijkheid van de accountant voor het controleoordeel dat tot uitdrukking wordt gebracht. (Zie Par. A15, A16, A17, A18, A19, A20, A21 en A22)

20

De accountant dient bij het communiceren met de met governance belaste personen van een overzicht van de geplande reikwijdte en timing van de controle overeenkomstig Standaard 260[585] aan te geven hoe de accountant gepland heeft gebruik te maken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie. (Zie Par. A23)

Gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie

21

Indien de accountant van plan is gebruik te maken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie dient de accountant het geplande gebruik van zijn werkzaamheden met de interne auditfunctie te

[585] Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf 15.

bespreken als basis voor de coördinatie van hun respectievelijke activiteiten. (Zie Par. A24, A25 en A26)

22

De accountant dient de rapportages van de interne auditfunctie te lezen, die verband houden met de werkzaamheden van de interne auditfunctie waarvan de accountant van plan is gebruik te maken, om inzicht te verwerven in de aard en omvang van controlewerkzaamheden die deze heeft uitgevoerd en de daaruit voortvloeiende bevindingen.

23

De accountant dient voldoende controlewerkzaamheden uit te voeren betreffende de inhoud van het werk van de interne auditfunctie als geheel waarvan de accountant van plan is gebruik te maken, om het adequaat zijn van de werkzaamheden te bepalen voor de doeleinden van de controle, inclusief het evalueren of:

a. de werkzaamheden van de interne auditfunctie op behoorlijke wijze zijn gepland, uitgevoerd, hierop toezicht is gehouden, beoordeeld en gedocumenteerd;
b. voldoende en geschikte informatie is verkregen om de interne auditfunctie in staat te stellen redelijke conclusies te trekken; en
c. de getrokken conclusies onder de gegeven omstandigheden passend zijn en de rapportages die door de interne auditfunctie zijn opgesteld consistent zijn met de uitkomsten van de uitgevoerde werkzaamheden. (Zie Par. A27, A28, A29 en A30)

24

De aard en reikwijdte van de controlewerkzaamheden van de accountant dienen in te spelen op de evaluatie door de accountant van:

a. de mate van hierbij betrokken oordeelsvorming;
b. het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang;
c. de mate waarin de organisatorische positie en relevante beleidslijnen en procedures van de interne auditfunctie de objectiviteit van de interne auditors ondersteunen; en
d. het competentieniveau van de interne auditfunctie;[586] (Zie Par. A27, A28 en A29) en

dienen het opnieuw uitvoeren van bepaalde werkzaamheden te omvatten. (Zie Par. A30)

25

De accountant dient tevens te evalueren of zijn conclusies met betrekking tot de interne auditfunctie in paragraaf 15 van deze Standaard en de bepaling van de aard en mate van het gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie voor de doeleinden van de controle in paragrafen 18 en 19 van deze Standaard nog passend blijven.

Bepalen of, in welke gebieden en in welke mate er gebruik kan worden gemaakt van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen

Bepalen of er gebruik kan worden gemaakt van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen voor de doeleinden van de controle

26

De accountant kan door wet- of regelgeving worden verboden om directe ondersteuning te verkrijgen van interne auditors. Indien dit het geval is, zijn de paragrafen 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 35 en 37 niet van toepassing. (Zie Par. A31)

27

Indien het gebruikmaken van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen niet door wet- of regelgeving wordt verboden, en de accountant van plan is gebruik te maken van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen voor de controle, dient de accountant het bestaan en de significantie van bedreigingen voor de objectiviteit en het competentieniveau van de interne auditors die dergelijke ondersteuning zullen verlenen, te evalueren. De evaluatie van de accountant van het bestaan en de significantie van bedreigingen voor de objectiviteit van de interne auditors dient een verzoek om inlichtingen aan de interne auditors te omvatten met betrekking tot belangen en relaties die een bedreiging kunnen vormen voor hun objectiviteit. (Zie Par A32, A33 en A34)

28

De accountant dient geen gebruik te maken van een interne auditor om directe ondersteuning te verlenen indien:

a. er significante bedreigingen bestaan voor de objectiviteit van de interne auditor; of
b. het de interne auditor ontbreekt aan voldoende competentie om de voorgestelde werkzaamheden uit te voeren. (Zie Par. A32, A33 en A34)

Bepalen van de aard en omvang van het werk dat kan worden toegewezen aan interne auditors die directe ondersteuning verlenen

29

Bij het bepalen van de aard en de omvang van het werk dat aan interne auditors kan worden

[586] Zie paragraaf 18.

toegewezen en de aard, timing en de omvang van de aansturing, het toezicht en de beoordeling die in de omstandigheden passend is, dient de accountant het volgende in overweging te nemen:

a. de mate van oordeelsvorming die hoort bij:
   1. het plannen en uitvoeren van de relevante controlewerkzaamheden; en
   2. het evalueren van de verzamelde controle-informatie;
b. het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang; en
c. de evaluatie van de accountant van het bestaan en de significantie van bedreigingen voor zowel de objectiviteit als het competentieniveau van de interne auditors die dergelijke ondersteuning zullen verlenen. (Zie Par. A35, A36, A37, A38 en A39)

30

De accountant dient geen gebruik te maken van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen bij het uitvoeren van werkzaamheden die:

a. betrekking hebben op het uitvoeren van significante oordeelsvorming in de controle; (Zie Par. A19)
b. betrekking hebben op hoger ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang waar de mate van oordeelsvorming die vereist is bij het uitvoeren van de relevante controlewerkzaamheden of bij het evalueren van de verzamelde controle-informatie meer dan beperkt is; (Zie Par. A38)
c. betrekking hebben op het werk waarbij de interne auditors betrokken zijn geweest en waarover aan het management of de met governance belaste personen door de interne auditfunctie reeds is gerapporteerd, of waarover nog zal worden gerapporteerd; of
d. betrekking hebben op beslissingen die de accountant maakt overeenkomstig deze Standaard met betrekking tot de interne auditfunctie en het gebruikmaken van de werkzaamheden of de directe ondersteuning hiervan. (Zie Par. A35, A36, A37, A38 en A39)

31

Nadat op passende wijze is geëvalueerd of en, zo ja, in welke mate er gebruik kan worden gemaakt van interne auditors om voor de controle directe ondersteuning te verlenen, dient de accountant bij het communiceren met de met governance belaste personen van een overzicht van de geplande reikwijdte en timing van de controle overeenkomstig Standaard260[587], de aard en reikwijdte te communiceren van het geplande gebruik van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen, om tot onderlinge afstemming te komen dat dergelijk gebruik niet overmatig is in de omstandigheden van de opdracht. (Zie Par. A39)

32

De accountant dient te evalueren, of in zijn totaliteit, het gebruikmaken van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen, samen met het geplande gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie er nog steeds toe zou leiden dat de accountant voldoende bij de controle betrokken is gelet op de ongedeelde verantwoordelijkheid van de accountant voor het controleoordeel dat tot uitdrukking wordt gebracht.

Gebruikmaken van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen

33

Voorafgaand aan het gebruikmaken van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen voor het doel van de controle, dient de accountant:

a. van een bevoegd vertegenwoordiger van de entiteit schriftelijke overeenstemming te verkrijgen dat het de interne auditors is toegestaan om de instructies van de accountant op te volgen en dat de entiteit niet zal ingrijpen in de werkzaamheden die de interne auditor voor de accountant uitvoert; en
b. van de interne auditors schriftelijke overeenstemming te verkrijgen dat zij specifieke aangelegenheden geheim zullen houden zoals door de accountant is opgedragen en dat zij de accountant inlichten over eventuele bedreigingen voor hun objectiviteit.

34

De accountant zal de werkzaamheden die door de interne auditors voor de opdracht zijn uitgevoerd aansturen, hierop toezien en beoordelen overeenkomstig Standaard 220.[588] Hierbij:

a. dienen de aard, timing en omvang van de aansturing, het toezicht en beoordeling er blijk van te geven dat de interne auditors niet onafhankelijk zijn van de entiteit en dienen in te spelen op de uitkomst van de evaluatie van de factoren in paragraaf 29 van deze Standaard; en
b. dienen de beoordelingswerkzaamheden te omvatten dat de accountant sommige werkzaamheden die door de interne auditors zijn uitgevoerd afstemt met de onderliggende controle-informatie.

De aansturing, het toezicht en de beoordeling door de accountant van de werkzaamheden die door de interne auditors zijn uitgevoerd dienen voor de accountant voldoende te zijn om zich ervan te vergewissen dat de interne auditors voldoende en geschikte controle-informatie hebben verkregen om de conclusies die op die werkzaamheden zijn gebaseerd te onderbouwen. (Zie Par. A40 en A41)

35

[587] Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf 15.
[588] Standaard 220, *Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten.*

Bij het aansturen van, toezien op en beoordelen van de werkzaamheden die door interne auditors zijn uitgevoerd dient de accountant alert te blijven op aanwijzingen dat de evaluaties van de accountants in paragraaf 27 niet langer geschikt zijn.

Documentatie
36
Indien de accountant gebruik maakt van de werkzaamheden van de interne auditfunctie dient hij in de controledocumentatie op te nemen:
de evaluatie van:
a. de vraag of de organisatorische positie en relevante beleidslijnen en procedures van de interne auditfunctie op adequate wijze de objectiviteit van de interne auditors ondersteunen;
   1. het competentieniveau van de functie; en
   2. de vraag of de interne auditfunctie een systematische en gedisciplineerde benadering hanteert, inclusief kwaliteitsbeheersing.
b. de aard en reikwijdte van de werkzaamheden waarvan gebruik wordt gemaakt en de onderbouwing voor die beslissing; en
c. de controlewerkzaamheden die door de accountant zijn uitgevoerd om het adequaat zijn van de werkzaamheden waarvan gebruik wordt gemaakt te evalueren.

37
Indien de accountant gebruik maakt van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen dient de accountant het volgende in de controledocumentatie op te nemen:
a. de evaluatie van het bestaan en de significantie van bedreigingen voor de objectiviteit van de interne auditors en het competentieniveau van de interne auditors waarvan gebruik wordt gemaakt om directe ondersteuning te verlenen;
b. de basis voor de beslissing met betrekking tot de aard en omvang van de werkzaamheden die door de interne auditors worden uitgevoerd;
c. wie de werkzaamheden heeft beoordeeld, alsmede de datum en omvang van die beoordeling overeenkomstig Standaard 230[589];
d. de schriftelijke overeenstemmingen die van een bevoegde vertegenwoordiger van de entiteit en van de interne auditors zijn verkregen onder paragraaf 33 van deze Standaard; en
e. de werkdocumenten die zijn opgesteld door de interne auditors die bij de controleopdracht directe ondersteuning hebben verleend.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Definitie van de interne auditfunctie
(Zie Par. 2 en 14a)
A1
De doelstellingen en reikwijdte van interne auditfuncties omvatten doorgaans assurance- en adviserende activiteiten die zijn opgezet om de effectiviteit van de governanceprocessen, van de risicobeheersing en van de interne beheersing van de entiteit te evalueren en te verbeteren, zoals:

Activiteiten die betrekking hebben op governance
- de interne auditfunctie kan het governance-proces beoordelen op het realiseren van doelstellingen voor normen en waarden, prestatiemanagement en verantwoording, op het communiceren van risico- en beheersingsinformatie aan de juiste organisatieonderdelen, alsmede op de effectiviteit van de communicatie tussen de met governance belaste personen, accountant en interne auditors en het management.

Activiteiten die betrekking hebben op risicobeheersing
- de interne auditfunctie kan de entiteit ondersteunen bij het identificeren en evalueren van significante blootstellingen aan risico's en bij het bijdragen aan de verbetering van risicobeheersing en interne beheersing (inclusief de effectiviteit van het financiële verslaggevingsproces);
- de interne auditfunctie kan werkzaamheden uitvoeren om de entiteit te ondersteunen bij het detecteren van fraude.

Activiteiten die betrekking hebben op interne beheersing
- het evalueren van interne beheersing. De interne auditfunctie kan specifieke verantwoordelijkheid toegewezen hebben gekregen voor het beoordelen van interne beheersingsmaatregelen, het evalueren van de werking daarvan en het aanbevelen van verbeteringen daarin. Hierdoor verleent de interne auditfunctie een bepaalde mate van zekerheid over de interne beheersingsmaatregel. De interne auditfunctie kan bijvoorbeeld toetsingen of andere werkzaamheden plannen en uitvoeren om aan het management en de met governance belaste personen een bepaalde mate

[589] Standaard 230, *Controledocumentatie*.

van zekerheid te verlenen met betrekking tot de opzet, het bestaan en de werking van de interne beheersing, inclusief die toetsingen of werkzaamheden die voor de controle relevant zijn;
- het onderzoeken van financiële en operationele informatie. De interne auditfunctie kan opdracht hebben gekregen om de middelen te beoordelen die zijn gebruikt bij het identificeren, erkennen, waarderen, rubriceren en rapporteren van financiële en operationele informatie, en om specifiek onderzoek te doen naar afzonderlijke elementen, inclusief het in detail toetsen van transacties, saldi en procedures;
- het beoordelen van operationele activiteiten. De interne auditfunctie kan opdracht hebben gekregen om de kostenefficiëntie, doelmatigheid en doeltreffendheid van de operationele activiteiten te beoordelen, inclusief niet-financiële activiteiten van een entiteit;
- het beoordelen van het naleven van wet- en regelgeving. De interne auditfunctie kan opdracht hebben gekregen om het naleven van wet- en regelgeving en overige externe voorschriften, en van de beleidslijnen en instructies van het management en van andere interne vereisten, te beoordelen.

A2

Activiteiten die vergelijkbaar zijn met die van een interne auditfunctie, kunnen door functies onder een andere naam binnen een entiteit worden uitgevoerd. Enkele of alle activiteiten van een interne auditfunctie kunnen tevens worden uitbesteed aan een externe dienstverlener. Noch de naam van de functie, noch de vraag of deze door de entiteit of door een externe dienstverlener worden uitgevoerd, is afzonderlijk bepalend voor de vraag of de accountant al dan niet gebruik kan maken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie. Meer relevant zijn de aard van de activiteiten, de mate waarin de organisatorische positie en relevante beleidslijnen en procedures van de interne auditfunctie de objectiviteit van de interne auditors ondersteunen, de competentie, en de systematische en gedisciplineerde benadering van de interne auditfunctie. Verwijzingen in deze Standaard naar de werkzaamheden van de interne auditfunctie omvatten relevante activiteiten van andere functies of externe dienstverleners die deze kenmerken hebben.

A3

Daarnaast worden degenen die binnen de entiteit met operationele en bestuurlijke taken en verantwoordelijkheden buiten de interne auditfunctie belast zijn, doorgaans met bedreigingen in hun objectiviteit geconfronteerd die in het kader van deze Standaard verhinderen dat ze worden behandeld als onderdeel van een interne auditfunctie, hoewel zij interne beheersingsmaatregelen kunnen uitvoeren die overeenkomstig Standaard 330 kunnen worden getoetst.[590] Om deze reden zal het monitoren van interne beheersingsmaatregelen dat door een eigenaar-bestuurder wordt uitgevoerd niet als het equivalent worden beschouwd voor een interne auditfunctie.

A4

Hoewel de doelstellingen van een interne auditfunctie en de accountant van een entiteit verschillen, kan de interne auditfunctie controlewerkzaamheden uitvoeren die vergelijkbaar zijn met de werkzaamheden die door de accountant worden uitgevoerd bij een controle van financiële overzichten. Indien dit het geval is, kan de accountant voor de doeleinden van de controle op één of meer van de volgende wijzen gebruikmaken van de interne auditfunctie:
- het verkrijgen van informatie die relevant is voor de inschatting door de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten. In dit opzicht vereist Standaard 315[591] dat de accountant inzicht verwerft in de aard van de verantwoordelijkheden van de interne auditfunctie, haar positie binnen de organisatie en de activiteiten die zijn uitgevoerd, of zullen worden uitgevoerd, en het verzoeken om inlichtingen bij de juiste personen binnen de interne auditfunctie (als de entiteit over een dergelijke functie beschikt); of
- tenzij dit door wet- of regelgeving verboden of in enige mate beperkt is, kan de accountant na een adequate evaluatie besluiten om gebruik te maken van de werkzaamheden die door de interne auditfunctie zijn uitgevoerd gedurende de verslagperiode als gedeeltelijke vervanging voor controle-informatie die door de accountant[592] zelf moet worden verkregen.

Bovendien kan de accountant gebruikmaken van interne auditors om controlewerkzaamheden uit te voeren onder de aansturing, het toezicht en de beoordeling van de accountant (in deze Standaard[593] naar verwezen als 'directe ondersteuning'), tenzij dit door wet- of regelgeving verboden of in enige mate beperkt is.

[590] Zie paragraaf 10 van deze Standaard.
[591] Standaard 315, paragraaf 6(a).
[592] Zie paragraaf 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24 en 25 van deze Standaard.
[593] Zie paragraaf 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34 en 35 van deze Standaard.

Bepalen of, in welke gebieden en in welke mate er van de werkzaamheden van de interne auditfunctie gebruik kan worden gemaakt

Het evalueren van de interne auditfunctie

Objectiviteit en competentie
(Zie Par. 15(a)-(b))
A5
De accountant past professionele oordeelsvorming toe bij het bepalen of voor de doeleinden van de controle gebruik kan worden gemaakt van de werkzaamheden van de interne auditfunctie voor de doeleinden van de controle en bij het bepalen in welke mate en in welke omstandigheden daarvan gebruik kan worden gemaakt.
A6
De mate waarin de organisatorische positie en de relevante beleidslijnen en procedures van de interne auditfunctie de objectiviteit van de interne auditors ondersteunen, alsmede het competentieniveau van de functie, zijn bijzonder belangrijk bij het bepalen of er van de werkzaamheden van de interne auditfunctie gebruik wordt gemaakt en, zo ja, bij het bepalen van de aard en omvang van het gebruik van de werkzaamheden van de functie dat passend is in de omstandigheden.
A7
Objectiviteit verwijst naar het vermogen om die taken uit te voeren zonder toe te staan dat vooringenomenheid, belangenconflict of ongepaste invloed van anderen professionele oordeelsvorming doorbreken. Factoren die van invloed kunnen zijn op de evaluatie van de accountant omvatten het volgende:
- of de organisatorische positie van de interne auditfunctie, inclusief de bevoegdheid en verantwoordingsplicht van de interne auditfunctie, het vermogen van de interne auditfunctie ondersteunt om vooringenomenheid, belangenconflict of ongepaste invloed van anderen om professionele oordeelsvorming te doorbreken, te voorkomen. Bijvoorbeeld de vraag of de interne auditfunctie rapporteert aan de met governance belaste personen of aan een functionaris met de juiste bevoegdheid, of, indien de interne auditfunctie rapporteert aan het management, de vraag of de interne auditfunctie directe toegang heeft tot de met governance belaste personen;
- of de interne auditfunctie geen conflicterende verantwoordelijkheden heeft, zoals bestuurlijke of operationele verplichtingen of verantwoordelijkheden die buiten de interne auditfunctie vallen;
- of de met governance belaste personen toezicht houden op beslissingen over personeelsaangelegenheden die gerelateerd zijn aan de interne auditfunctie, zoals het bepalen van het gepaste beloningsbeleid;
- of de interne auditfunctie door het management of door de met governance belaste personen beperkingen wordt opgelegd bij, bijvoorbeeld, het communiceren van de bevindingen van de interne auditfunctie met de accountant;
- of de interne auditors lid zijn van relevante beroepsorganisaties en of hun lidmaatschap hen verplicht de relevante professionele standaarden na te leven die gerelateerd zijn aan objectiviteit, alsmede of met hun interne beleidslijnen dezelfde doelstellingen worden bereikt.

A8
Competentie van de interne auditfunctie verwijst naar het verkrijgen en onderhouden van kennis en vaardigheden van de interne auditfunctie als geheel op het vereiste niveau, om de toegewezen taken zorgvuldig en overeenkomstig de van toepassing zijnde professionele standaarden uit te voeren. Factoren die van invloed kunnen zijn op de vaststelling door de accountant omvatten de vraag:
- of de interne auditfunctie over adequate en gepaste middelen beschikt in verhouding tot de omvang van de entiteit en tot de aard van de uit te voeren werkzaamheden;
- of er vastgestelde beleidslijnen zijn voor het aannemen, trainen en toewijzen van interne auditors aan interne auditopdrachten;
- of de interne auditors adequate vaktechnische training en vaardigheid in auditing hebben. Relevante criteria die door de accountant in overweging kunnen worden genomen bij de beoordeling kunnen bijvoorbeeld inhouden het aanhouden door de interne auditor van een relevante professionele titel en het hebben van relevante ervaring;
- of interne auditors beschikken over de vereiste kennis van de financiële verslaggeving van de entiteit en over het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, alsmede de vraag of de interne auditfunctie over de noodzakelijke vaardigheden beschikt (bijvoorbeeld sectorspecifieke kennis) om werkzaamheden uit te voeren met betrekking tot de financiële overzichten van de entiteit;
- of de interne auditors lid zijn van relevante beroepsorganisaties die hun verplichten om de relevante professionele standaarden na te leven, met inbegrip van vereisten inzake permanente educatie.

A9
Objectiviteit en competentie kunnen worden gezien als een continuüm. Hoe meer de organisatorische positie en relevante beleidslijnen en procedures van de interne auditfunctie op adequate wijze de objectiviteit van de interne auditors ondersteunen en hoe hoger het competentieniveau van de interne

auditfunctie is, des te waarschijnlijker is het dat de accountant gebruik kan maken van de interne auditfunctie en dat op meerdere gebieden. Een organisatorische positie en relevante beleidslijnen en procedures die de objectiviteit van de interne auditors sterk ondersteunen, kunnen echter het gebrek aan voldoende competentie van de interne auditfunctie niet compenseren. Evenmin kan een hoog competentieniveau van de interne auditfunctie een organisatorische positie en beleidslijnen en procedures die de objectiviteit van de interne auditors niet adequaat ondersteunen, compenseren.

Het toepassen van een systematische en gedisciplineerde benadering
(Zie Par. 15(c))
A10
Het toepassen van een systematische en gedisciplineerde benadering voor het plannen, uitvoeren, toezicht houden op, beoordelen en documenteren van haar activiteiten onderscheidt de activiteiten van de interne auditfunctie van andere op monitoring gerichte activiteiten van de interne beheersingsmaatregelen die binnen de entiteit kunnen worden uitgevoerd.
A11
Factoren die van invloed kunnen zijn op de vaststelling door de accountant of de interne auditfunctie een systematische en gedisciplineerde benadering toepast, zijn onder meer de volgende:

- het bestaan, adequaat zijn en gebruik van gedocumenteerde interne auditwerkzaamheden of van leidraden die gebieden omvatten zoals risico-inschattingen, werkprogramma's, documentatie en verslaggeving, waarvan de aard en omvang in verhouding staan tot de grootte en de omstandigheden van een entiteit;
- of de interne auditfunctie toereikende beleidslijnen en procedures voor kwaliteitsbeheersing heeft, bijvoorbeeld beleidslijnen en procedures voortvloeiend uit wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing[594] die van toepassing zouden zijn op een internal auditfunctie – zoals die welke in verband staan met leiding, human resources en opdrachtuitvoering – of vereisten inzake kwaliteitsbeheersing voortvloeiend uit Standaarden die door de relevante beroepsorganisaties voor interne auditors zijn opgesteld. Dergelijke organisaties kunnen tevens andere passende eisen vaststellen, zoals het uitvoeren van periodieke externe kwaliteitsbeoordelingen.

Omstandigheden waarin van de werkzaamheden van de interne auditfunctie geen gebruik kan worden gemaakt
(Zie Par. 16)
A12
De evaluatie van de accountant of de organisatorische positie en relevante beleidslijnen en procedures van de interne auditfunctie op adequate wijze de objectiviteit van de interne auditors ondersteunen, het competentieniveau van de interne auditfunctie, en of deze een systematische en gedisciplineerde benadering hanteert, kan erop wijzen dat de risico's ten aanzien van de kwaliteit van de werkzaamheden van de interne auditfunctie te significant zijn en dat het derhalve niet gepast is om de werkzaamheden van de interne auditfunctie te gebruiken als controle-informatie.
A13
Het in overweging nemen van de factoren in paragrafen A7, A8 en A11 van deze Standaard, afzonderlijk en in zijn totaliteit, is van belang omdat een individuele factor vaak niet voldoende is om te concluderen dat er voor de doeleinden van de controle geen gebruik kan worden gemaakt van de werkzaamheden van de interne auditfunctie. De organisatorische positie van de interne auditfunctie is bijvoorbeeld in het bijzonder van belang bij het evalueren van bedreigingen voor de objectiviteit van de interne auditors. Indien de interne auditfunctie aan het management rapporteert zou dit als een significante bedreiging voor de objectiviteit van de interne auditfunctie worden beschouwd, tenzij andere factoren zoals die in paragraaf A7 van deze Standaard zijn beschreven gezamenlijk voldoende maatregelen verlenen om de objectiviteit te waarborgen.
A14
De ViO stelt dat een bedreiging als gevolg van zelftoetsing ontstaat wanneer de accountant een opdracht aanneemt om aan een controlecliënt interne auditdiensten te leveren en van de resultaten van die diensten bij het uitvoeren van de controle gebruik zal worden gemaakt. In deze situatie zal wellicht de accountant niet op behoorlijke wijze die resultaten evalueren of niet eenzelfde professioneel-kritische instelling hanteren die zou worden gehanteerd wanneer de interne auditwerkzaamheden worden uitgevoerd door personen die niet tot de accountantseenheid behoren. De ViO[595] behandelt de verboden die in bepaalde omstandigheden van toepassing zijn, alsmede de bedreigingen en eventuele maatregelen die kunnen worden toegepast zodat de opdracht onafhankelijk wordt uitgevoerd.

[594] De wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing; de NVKS.
[595] ViO, artikel 25 lid 2.

Bepalen van de aard en omvang van de werkzaamheden van de interne auditfunctie waarvan gebruik kan worden gemaakt

Factoren van invloed op de bepaling van de aard en omvang van de werkzaamheden van de interne auditfunctie waarvan gebruik kan worden gemaakt
(Zie Par. 17, 18 en 19)
A15
Zodra de accountant heeft bepaald dat er van de werkzaamheden van de interne auditfunctie voor de doeleinden van de controle gebruik kan worden gemaakt, is een eerste overweging of de geplande aard en reikwijdte van de werkzaamheden van de interne auditfunctie die zijn uitgevoerd, of gepland zijn om te worden uitgevoerd, relevant zijn voor de algehele controleaanpak die en het controleprogramma dat de accountant overeenkomstig Standaard 300[596] heeft opgesteld.
A16
Voorbeelden van werkzaamheden van de interne auditfunctie waarvan door de accountant gebruik kan worden gemaakt zijn:
- het toetsen van de werking van interne beheersingsmaatregelen;
- gegevensgerichte controles met een beperkte mate van oordeelsvorming;
- observaties van voorraadopnames;
- het volgen van transacties door het voor de financiële verslaggeving relevante informatiesysteem;
- het toetsen van het naleven van vereisten op grond van wet- of regelgeving;
- in sommige omstandigheden, controles of beoordelingen van de financiële informatie van dochtermaatschappijen die geen significante groepsonderdelen van de groep zijn (waar dit niet strijdig is met de vereisten van Standaard 600[597]).

A17
De vaststelling door de accountant van de geplande aard en mate van het gebruik van de werkzaamheden van de interne auditfunctie zal worden beïnvloed door de evaluatie van de accountant van de mate waarin de organisatorische positie en de relevante beleidslijnen en procedures van de interne auditfunctie op adequate wijze de objectiviteit van de interne auditors ondersteunen, alsmede door het competentieniveau van de interne auditfunctie in paragraaf 18 van deze Standaard. Bovendien zijn zowel de mate van oordeelsvorming die noodzakelijk is bij het plannen, uitvoeren en evalueren van dergelijke werkzaamheden, als het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen input voor de vaststelling door de accountant. Verder zijn er omstandigheden waarin de accountant voor de doeleinden van de controle geen gebruik kan maken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie, zoals in paragraaf 16 van deze Standaard staat beschreven.

Oordeelsvorming bij het plannen en uitvoeren van controlewerkzaamheden en het evalueren van resultaten
(Zie Par. 18(a), 30(a))
A18
Hoe groter het belang van de oordeelsvorming toe te passen bij het plannen en uitvoeren van de controlewerkzaamheden en bij het evalueren van de controle-informatie is, des te meer werkzaamheden zullen overeenkomstig paragraaf 18 van deze Standaard door de accountant zelf uitgevoerd moeten worden, omdat gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie alleen niet voldoende en geschikte controle-informatie aan de accountant zal verlenen.
A19
Aangezien de accountant de ongedeelde verantwoordelijkheid heeft voor het controleoordeel dat tot uitdrukking wordt gebracht, is het noodzakelijk dat de accountant in de controleopdracht significante oordeelsvormingen uitvoert overeenkomstig paragraaf 18. Significante oordeelsvormingen omvatten het volgende:
- het inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang;
- het evalueren of de uitgevoerde toetsingen voldoende zijn;
- het evalueren van de geschiktheid van het hanteren door het management van de continuïteitsveronderstelling;
- het evalueren van significante schattingen; en
- het evalueren van de toereikendheid van de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen, en andere aangelegenheden die de controleverklaring beïnvloeden.

Ingeschat risico van een afwijking van materieel belang
(Zie Par. 18(b))
A20
Voor een bepaald rekeningsaldo en een bepaalde transactiestroom of toelichting geldt dat hoe hoger

[596] Standaard 300, *Planning van een controle van financiële overzichten.*
[597] Standaard 600, *Speciale overwegingen – Controles van financiële overzichten van de groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen).*

een ingeschat risico op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen is, des te meer oordeelsvorming er vaak betrokken is bij het plannen en uitvoeren van de controlewerkzaamheden en het evalueren van de uitkomsten daarvan. In dergelijke omstandigheden zal de accountant meer werkzaamheden overeenkomstig paragraaf 18 van deze Standaard zelf moeten uitvoeren, en derhalve minder gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie bij het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie. Verder geldt, zoals uitgelegd in Standaard 200[598], dat naarmate de risico's op een afwijking van materieel belang hoger zijn, des te overtuigender de controle-informatie die door de accountant wordt vereist moet zijn, en des te meer werkzaamheden de accountant daarom zelf zal moeten uitvoeren.

A21

Zoals in Standaard 315[599] wordt uitgelegd, zijn significante risico's, risico's die aan de bovengrens van het spectrum van inherent risico worden ingeschat en zal de mogelijkheid van de accountant om gebruik te maken van de interne auditfunctie met betrekking tot significante risico's daardoor worden beperkt tot werkzaamheden die een beperkte oordeelsvorming vergen. Bovendien is het onwaarschijnlijk dat in die gevallen waar de risico's op een afwijking van materieel belang anders zijn dan laag, het gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie op zichzelf, het controlerisico tot een aanvaardbaar niveau terug brengt. Het gebruikmaken van werkzaamheden van de interne auditfunctie elimineert niet de noodzaak van de accountant sommige toetsingen zelf uit te voeren.

A22

Het uitvoeren van werkzaamheden overeenkomstig deze Standaard kan voor de accountant aanleiding vormen om de inschatting door de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang opnieuw te evalueren. Deze evaluatie kan ook de vaststelling door de accountant van de vraag of er van de werkzaamheden van interne auditfunctie gebruik kan worden gemaakt en of verdere toepassing van deze Standaard noodzakelijk is, beïnvloeden.

Communicatie met de met governance belaste personen

(Zie Par. 20)

A23

Overeenkomstig Standaard 260[600] wordt van de accountant vereist om de met governance belaste personen een overzicht van de geplande reikwijdte en timing van de controle te geven. Het geplande gebruik van de werkzaamheden van de interne auditfunctie vormt een integrerend onderdeel van de algehele controleaanpak van de accountant en is derhalve relevant voor de met governance belaste personen met betrekking tot hun inzicht in de voorgestelde controleaanpak.

Gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie

Het bespreken en coördineren met de interne auditfunctie

(Zie Par. 21)

A24

Bij het bespreken van het geplande gebruik van hun werkzaamheden met de interne auditfunctie als basis voor het coördineren van de respectievelijke activiteiten, kan het nuttig zijn om het volgende aan de orde te stellen:

- de timing van dergelijke werkzaamheden;
- de aard van de uitgevoerde werkzaamheden;
- de mate waarin de risico's door de audit worden afgedekt;
- de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel en (indien van toepassing, het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus voor bepaalde transactiestromen, rekeningsaldi en opgenomen toelichtingen en) de uitvoeringsmaterialiteit;
- voorgestelde methoden voor het selecteren van elementen en steekproefomvangen;
- documentatie van de uitgevoerde werkzaamheden;
- procedures voor beoordeling en rapporteren.

A25

Coördinatie tussen de accountant en de interne auditfunctie is effectief wanneer bijvoorbeeld:

- besprekingen met passende intervallen plaatsvinden gedurende de verslagperiode;
- de accountant de interne auditors informeert over significante aangelegenheden die de interne auditfunctie zouden kunnen beïnvloeden;
- de accountant op de hoogte wordt gebracht van of toegang heeft tot relevante rapportages van de interne auditfunctie en wordt geïnformeerd over significante aangelegenheden die onder de aandacht van de interne auditfunctie zijn gekomen wanneer dergelijke aangelegenheden de werkzaamheden van de accountant kunnen beïnvloeden, zodat de accountant in staat is de implicaties van dergelijke aangelegenheden voor de controleopdracht in overweging te nemen.

[598] Standaard 200, paragraaf A31.
[599] Standaard 315, paragraaf 4(e).
[600] Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf 15.

A26
Standaard 200[601] behandelt het belang van planning en uitvoering van de controle met een professioneel-kritische instelling door de accountant, inclusief het alert zijn op informatie die de betrouwbaarheid van documenten en reacties op verzoeken om inlichtingen die als controle-informatie worden gebruikt, ter discussie stelt. Derhalve kan communicatie met de interne auditfunctie gedurende de uitvoering van de opdracht gelegenheid bieden aan interne auditors om aangelegenheden die de werkzaamheden van de accountant kunnen beïnvloeden onder de aandacht van de accountant te brengen.[602] De accountant is dan in staat om met dergelijke informatie rekening houden bij het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang. Bovendien, indien dergelijke informatie kan wijzen op een verhoogd risico van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten, of op feitelijke, vermoede of vermeende fraude, is de accountant in staat om hiermee rekening te houden bij het identificeren van een risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude overeenkomstig Standaard 240.[603]

Procedures om het adequaat zijn van de werkzaamheden van de interne auditfunctie te bepalen
(Zie Par. 23–24)
A27
De controlewerkzaamheden van de accountant betreffende de inhoud van het werk van de interne auditfunctie als geheel waarvan de accountant van plan is deze te gebruiken, bieden een basis voor het evalueren van de algehele kwaliteit van de werkzaamheden van de interne auditfunctie en de objectiviteit waarmee ze zijn uitgevoerd.
A28
De werkzaamheden die de accountant kan uitvoeren om de kwaliteit van de uitgevoerde werkzaamheden en de conclusies die door de interne auditfunctie zijn getrokken te evalueren, ter aanvulling op het opnieuw uitvoeren overeenkomstig paragraaf 24, omvatten:
- het verzoeken om inlichtingen bij de juiste personen binnen de interne auditfunctie;
- het observeren van werkzaamheden die door de interne auditfunctie worden uitgevoerd;
- het beoordelen van het werkprogramma en de werkdocumenten van de interne auditfunctie.

A29
Op gebieden waarbij:
- meer oordeelsvorming nodig is;
- het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang hoger is;
- de organisatorische positie en relevante beleidslijnen en procedures van de interne auditfunctie minder op adequate wijze de objectiviteit van de interne auditors ondersteunen; of
- het competentieniveau van de interne auditfunctie lager wordt ingeschat,

moet de accountant zelf meer werkzaamheden uitvoeren op de kern van de werkzaamheden van de interne auditfunctie, om de beslissing om gebruik te maken van de inhoud van het werk van de interne auditfunctie bij het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie waarop het controleoordeel wordt gebaseerd, te ondersteunen.

Het opnieuw uitvoeren
(Zie Par. 24)
A30
In het kader van deze Standaard heeft het opnieuw uitvoeren betrekking op het onafhankelijk uitvoeren van werkzaamheden door de accountant om de conclusies die door de interne auditfunctie zijn getrokken, te valideren. Deze doelstelling kan worden bereikt door elementen te onderzoeken die reeds door de interne auditfunctie zijn onderzocht, of, waar het niet mogelijk is om dit te doen, kan dezelfde doelstelling tevens worden bereikt door voldoende andere vergelijkbare elementen te onderzoeken die niet daadwerkelijk door de interne auditfunctie zijn onderzocht. Het opnieuw uitvoeren verschaft meer overtuigende onderbouwing van de toereikendheid van de werkzaamheden van de interne auditfunctie in vergelijking met andere werkzaamheden die de accountant in paragraaf A28 kan uitvoeren. Het is voor de accountant niet noodzakelijk dat hij op elk gebied waarvoor hij gebruik maakt van de inhoud van het werk van de interne auditfunctie deze werkzaamheden opnieuw uitvoert, echter het in bepaalde mate opnieuw uitvoeren betreffende de inhoud van het werk van de interne auditfunctie waar de accountant van plan is gebruik te maken, is in overeenstemming met paragraaf 24. Het is waarschijnlijk dat de accountant bij het opnieuw uitvoeren focust op die gebieden waar er door de interne auditfunctie meer oordeelsvorming is toegepast bij het plannen, uitvoeren en evalueren van de uitkomsten van de controlewerkzaamheden en in gebieden met een hoger risico op een afwijking van materieel belang.

[601] Standaard 200, paragraaf 15 en A20.
[602] Standaard 315, paragraaf A120.
[603] Standaard 315, paragraaf A11 in relatie tot Standaard 240, *Verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten.*

Bepalen of, in welke gebieden en in welke mate, er gebruik kan worden gemaakt van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen

Bepalen of er gebruik kan worden gemaakt van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen voor de doeleinden van de controle
(Zie Par. 5, 26, 27 en 28)
A31
Er zijn rechtsgebieden waar het de accountant door wet- of regelgeving wordt verboden om gebruik te maken van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen. Dan is het voor de accountants op groepsniveau relevant om te overwegen of dit verbod ook geldt voor interne auditors van een groepsonderdeel en, zo ja, om hierop in te spelen in de communicatie met de accountants van groepsonderdelen.[604]
A32
Zoals in paragraaf A7 van deze Standaard wordt vermeld, verwijst objectiviteit naar het vermogen om het voorgestelde werk uit te voeren zonder toe te staan dat vooringenomenheid, belangenconflicten of ongepaste invloed van anderen professionele oordeelsvormingen doorbreken. Bij het evalueren van het bestaan en de significantie van bedreigingen voor de objectiviteit van een interne auditor, kunnen de volgende factoren relevant zijn:
- de mate waarin de organisatorische status en relevante beleidslijnen en procedures van de interne auditfunctie de objectiviteit van de interne auditors ondersteunen;[605]
- familie- en persoonlijke relaties met een persoon die werkzaam is in het gebied van de entiteit waar de werkzaamheden betrekking op hebben, of die hier verantwoordelijk voor is;
- verbondenheid met het onderdeel of de afdeling binnen de entiteit waar de werkzaamheden betrekking op hebben;
- significante financiële belangen in de entiteit anders dan beloning volgens voorwaarden die consistent zijn met degene die van toepassing zijn op andere werknemers op een vergelijkbaar niveau van senioriteit.

Materiaal dat door relevante beroepsorganisaties voor interne auditors wordt uitgebracht kan aanvullende nuttige leidraden bevatten.
A33
Er kunnen ook bepaalde omstandigheden zijn waarin de significantie van de bedreigingen voor de objectiviteit van een interne auditor zodanig is dat er geen waarborgen zijn die deze terug zouden kunnen brengen tot een aanvaardbaar niveau. Het adequaat zijn van waarborgen wordt bijvoorbeeld door de significantie van de werkzaamheden in de context van de controle beïnvloed. Daarom is het op grond van paragraaf 30(a) en (b) verboden gebruik te maken van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen met betrekking tot het uitvoeren van werkzaamheden die te maken hebben met het uitvoeren van significante oordeelsvorming in de controle of die te maken hebben met hogere risico's op een afwijking van materieel belang waar de vereiste oordeelsvorming bij het uitvoeren van relevante controlewerkzaamheden of bij het evalueren van de verzamelde controle-informatie meer dan beperkt is. Dit zou tevens het geval zijn waar de betrokken werkzaamheden een bedreiging als gevolg van zelftoetsing vormen, wat de reden is dat het interne auditors verboden wordt om werkzaamheden uit te voeren in de omstandigheden beschreven in paragraaf 30(c) en (d).
A34
Bij het evalueren van het competentieniveau van een interne auditor kunnen vele van de factoren in paragraaf A8 van deze Standaard ook relevant zijn, toegepast in de context van individuele interne auditors en de werkzaamheden die hun kunnen worden toegewezen.

Bepalen van de aard en omvang van het werk dat kan worden toegewezen aan interne auditors die directe ondersteuning verlenen
(Zie Par. 29, 30 en 31)
A35
Paragrafen A15, A16, A17, A18, A19, A20, A21 en A22 van deze Standaard verlenen relevante leidraden bij het bepalen van de aard en omvang van de werkzaamheden die aan interne auditors kunnen zijn toegewezen.
A36
Bij het bepalen van de aard van de werkzaamheden die aan interne auditors kunnen worden toegewezen let de accountant erop om dergelijke werkzaamheden te beperken tot die gebieden die geschikt zijn om te worden toegewezen. Voorbeelden van activiteiten en taken die niet geschikt zijn om gebruik te maken van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen omvatten de volgende:
- bespreking van frauderisico's. De accountants kunnen echter overeenkomstig Standaard 315[606] bij interne auditors verzoeken om inlichtingen over frauderisico's binnen de organisatie;

[604] Standaard 600, paragraaf 40(b).
[605] Zie paragraaf A7 van deze Standaard.
[606] Standaard 315, paragraaf 6(a).

- het bepalen van niet-aangekondigde controlewerkzaamheden zoals in Standaard 240 wordt behandeld.

A37
Aangezien het van de accountant, overeenkomstig Standaard 505[607], vereist is om verzoeken om externe bevestiging te blijven beheersen en de resultaten van werkzaamheden inzake externe bevestigingen te evalueren, zou het evenmin passend zijn om deze verantwoordelijkheden toe te wijzen aan interne auditors. Interne auditors kunnen echter ondersteunen bij het samenstellen van informatie die voor de accountant noodzakelijk is om uitzonderingen in de reacties op bevestigingen af te handelen.

A38
De mate van betrokken oordeelsvorming en het risico van een afwijking van materieel belang zijn tevens relevant bij het bepalen van de werkzaamheden die aan interne auditors die directe ondersteuning verlenen kunnen worden toegewezen. In omstandigheden waar bijvoorbeeld de waardering van de vorderingen wordt ingeschat als een gebied met een hoger risico zou de accountant het checken van de juistheid van de ouderdom van deze vorderingen kunnen toewijzen aan een interne auditor die directe ondersteuning verleend. Omdat de evaluatie van de toereikendheid van de voorziening op basis van de ouderdom echter meer dan beperkte oordeelsvorming zou inhouden, zou het niet passend zijn om de laatstgenoemde taak aan een interne auditor die directe ondersteuning verleent toe te wijzen.

A39
Ongeacht de aansturing, het toezicht en de beoordeling door de accountant kan het overmatig gebruik van interne auditors die directe ondersteuning verlenen, percepties beïnvloeden met betrekking tot de onafhankelijkheid in het kader van de externe controleopdracht.

Gebruikmaken van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen
(Zie Par. 34)

A40
Personen binnen de interne auditfunctie zijn niet onafhankelijk van de entiteit zoals van de accountant wordt vereist bij het tot uitdrukking brengen van een oordeel over de financiële overzichten. Daarom zal de betrokkenheid van de accountant bij het aansturen van, toezicht houden op, en beoordelen van de werkzaamheden die door interne auditors zijn uitgevoerd, over het algemeen van een andere aard en uitgebreider zijn dan wanneer leden van het opdrachtteam de werkzaamheden uitvoeren.

A41
Bij het aansturen van interne auditors kan de accountant de interne auditors er bijvoorbeeld aan herinneren om kwesties op het gebied van financiële verslaggeving en controle die tijdens de controle zijn geïdentificeerd, onder de aandacht van de accountant te brengen. Bij het beoordelen van de werkzaamheden die door de interne auditors zijn uitgevoerd, omvatten de overwegingen van de accountant de vraag of de verkregen controle-informatie in de omstandigheden voldoende en geschikt is, alsmede of deze controle-informatie de getrokken conclusies ondersteunt.

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

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1
Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot de werkzaamheden van een persoon of organisatie in een ander deskundigheidsgebied dan financiële verslaggeving of controle als die werkzaamheden worden gebruikt om de accountant te helpen bij het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie.

2
Deze Standaard behandelt niet:

a. situaties waarin het opdrachtteam een lid omvat, of een persoon of organisatie consulteert, met deskundigheid op een gespecialiseerd gebied van financiële verslaggeving of controle, die in Standaard 220 worden behandeld;[608] of
b. het gebruikmaken door de accountant van de werkzaamheden van een persoon of organisatie die beschikt over kennis in een ander deskundigheidsgebied dan financiële verslaggeving of controle van wie/waarvan de werkzaamheden op dat gebied door de entiteit worden gebruikt om haar te helpen bij het opstellen van de financiële overzichten (een door het management ingeschakelde deskundige), hetgeen in Standaard 500 wordt behandeld.[609]

[607] Standaard 505, *Externe bevestigingen*, paragraaf 7 en 16.
[608] Standaard 220, *Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten*, paragraaf A11, A21, A22 en A23.
[609] Standaard 500, *Controle-informatie*, paragraaf A35–A49.

De verantwoordelijkheid van de accountant voor het controleoordeel
3
De accountant heeft ongedeelde verantwoordelijkheid voor het controleoordeel dat tot uitdrukking wordt gebracht, en die verantwoordelijkheid wordt niet verminderd door het gebruik van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige. Niettemin kan de accountant, indien hij gebruikmaakt van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige, overeenkomstig deze Standaard, en tot de conclusie komt dat de werkzaamheden van die deskundige adequaat zijn voor de doeleinden van de accountant, de bevindingen of conclusies van die deskundige op diens deskundigheidsgebied aanvaarden als geschikte controle-informatie.

Ingangsdatum
4
Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstelling
5
De doelstellingen van de accountant zijn:
a. bepalen of al dan niet gebruik zal worden gemaakt van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige; en
b. indien gebruik wordt gemaakt van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige, bepalen of die werkzaamheden adequaat zijn voor de doeleinden van de accountant.

Definities
6
Voor de toepassing van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
a. *door de accountant ingeschakelde deskundige* – Een persoon of organisatie die beschikt over deskundigheid op een ander gebied dan financiële verslaggeving of controle en van wie/waarvan de werkzaamheden op dat gebied door de accountant worden gebruikt om hem te helpen bij het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie. Een door de accountant ingeschakelde deskundige kan een door de accountant ingeschakelde interne deskundige (die een partner of staf is, met inbegrip van tijdelijke staf, van de eenheid van de accountant of een netwerkonderdeel) of een door de accountant ingeschakelde externe deskundige zijn. (Zie Par. A1, A2 en A3)
b. *deskundigheid* – Vaardigheden, kennis en ervaring op een bepaald gebied.
c. *door het management ingeschakelde deskundige* – door het management ingeschakelde deskundige als bedoeld in paragraaf 5, onderdeel e, van Standaard 500 van de NV COS.

Vereisten

Het vaststellen van de noodzaak voor een door de accountant ingeschakelde deskundige
7
Indien deskundigheid op een ander gebied dan financiële verslaggeving of controle noodzakelijk is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, dient de accountant vast te stellen of hij gebruik zal maken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige. (Zie Par. A4, A5, A6, A7, A8 en A9)

Aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden
8
De aard, timing en omvang van de werkzaamheden van de accountant met betrekking tot de vereisten in paragraaf 9–13 van deze Standaard zullen afhankelijk van de omstandigheden variëren. Bij het vaststellen van de aard, timing en omvang van die werkzaamheden dient de accountant rekening te houden met aangelegenheden, waaronder: (Zie Par. A10)
a. de aard van de aangelegenheid waarop de werkzaamheden van die deskundige betrekking hebben;
b. de risico's van een afwijking van materieel belang in de aangelegenheid waarop de werkzaamheden van die deskundige betrekking hebben;
c. de kennis van de accountant van en zijn ervaring met eerdere werkzaamheden die door die deskundige zijn uitgevoerd; en
d. de vraag of die deskundige onderworpen is aan de beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing van de eenheid van de accountant. (Zie Par. A11, A12 en A13)

De competentie, capaciteiten en objectiviteit van de door de accountant ingeschakelde deskundige
9
De accountant dient te evalueren of de door de accountant ingeschakelde deskundige over de competentie, capaciteiten en objectiviteit beschikt die noodzakelijk zijn voor de doeleinden van de accountant. In het geval van een door de accountant ingeschakelde externe deskundige, dient de

evaluatie van de objectiviteit te omvatten het verzoeken om inlichtingen met betrekking tot belangen en relaties die een bedreiging kunnen vormen voor de objectiviteit van die deskundige. (Zie Par. A14, A15, A16, A17, A18, A19 en A20)

Het verwerven van inzicht in het deskundigheidsgebied van een door de accountant ingeschakelde deskundige

10

De accountant dient voldoende inzicht te verwerven in het deskundigheidsgebied van de door de accountant ingeschakelde deskundige teneinde de accountant in staat te stellen: (Zie Par. A21–A22)

a. de aard, reikwijdte en doelstellingen vast te stellen van de werkzaamheden van die deskundige voor de doeleinden van de accountant; en
b. de adequaatheid van die werkzaamheden voor de doeleinden van de accountant te evalueren.

Overeenstemming met de door de accountant ingeschakelde deskundige

11

De accountant dient, wanneer passend schriftelijk, overeenstemming te bereiken met de door de accountant ingeschakelde deskundige over de volgende aangelegenheden: (Zie Par. A23, A24, A25, A26)

a. De aard, reikwijdte en doelstellingen van de werkzaamheden van die deskundige; (Zie Par. A27)
b. De respectieve rollen en verantwoordelijkheden van de accountant en die deskundige; (Zie Par. A28, A29)
c. De aard, timing en omvang van de communicatie tussen de accountant en die deskundige, met inbegrip van de vorm van enige rapportage die door die deskundige zal worden verstrekt; alsmede (Zie Par. A30)
d. De noodzaak voor de door de accountant ingeschakelde deskundige om geheimhoudingsvereisten in acht te nemen. (Zie Par. A31)

Het evalueren van het adequaat zijn van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige

12

De accountant dient de adequaatheid van de werkzaamheden van de door hem ingeschakelde deskundige voor de doeleinden van de accountant te evalueren, met inbegrip van: (Zie Par. A32)

a. de relevantie en redelijkheid van de bevindingen of conclusies van die deskundige, alsmede de consistentie ervan met overige controle-informatie; (Zie Par. A33, A34)
b. indien de werkzaamheden van die deskundige het gebruik van significante veronderstellingen en methoden inhouden, de relevantie en redelijkheid van die veronderstellingen en methoden in de gegeven omstandigheden; en (Zie Par. A35, A36 en A37)
c. indien de werkzaamheden van die deskundige het gebruik omvatten van brongegevens die significant zijn voor de werkzaamheden van die deskundige, de relevantie, volledigheid en nauwkeurigheid van die brongegevens. (Zie Par. A38 en A39A39)

13

Indien de accountant bepaalt dat de werkzaamheden van de door hem ingeschakelde deskundige niet adequaat zijn voor de doeleinden van de accountant, dient de accountant: (Zie Par. A40)

a. met die deskundige de aard en omvang van verdere door die deskundige uit te voeren werkzaamheden overeen te komen; of
b. aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren die in de gegeven omstandigheden passend zijn.

Verwijzing naar de door de accountant ingeschakelde deskundige in de controleverklaring

14

De accountant dient in een controleverklaring die een goedkeurend oordeel bevat niet te verwijzen naar de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige, tenzij hij hiertoe op grond van wet- of regelgeving verplicht is. Indien de wet- of regelgeving een dergelijke verwijzing vereist, dient de accountant in de controleverklaring aan te geven dat deze verwijzing niets afdoet aan zijn verantwoordelijkheid voor het oordeel van de accountant. (Zie Par. A41)

15

Indien de accountant in de controleverklaring verwijst naar de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige omdat een dergelijke verwijzing relevant is voor het begrijpen van een aanpassing in het oordeel van de accountant, dan dient de accountant in de controleverklaring aan te geven dat een dergelijke verwijzing de verantwoordelijkheid van de accountant voor dat oordeel niet vermindert. (Zie Par. A42)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Definitie van een door de accountant ingeschakelde deskundige

(Zie Par. 6 (a))

A1
Deskundigheid op een ander gebied dan financiële verslaggeving of controle kan onder meer deskundigheid omvatten met betrekking tot:
- de waardering van complexe financiële instrumenten, terreinen en gebouwen, fabrieken en machines, juwelen, kunstwerken, antiek, immateriële vaste activa, in een bedrijfscombinatie verworven activa en overgenomen verplichtingen, en activa die mogelijk een bijzondere waardevermindering hebben ondergaan;
- de actuariële berekening van verplichtingen die verband houden met verzekeringscontracten of beloningsregelingen voor het personeel;
- de schatting van olie- en gasreserves;
- de waardering van verplichtingen op het gebied van milieu, alsmede de kosten voor de sanering van terreinen;
- de interpretatie van contracten, wet- en regelgeving;
- de analyse van complexe of ongebruikelijke kwesties met betrekking tot de naleving van de belastingwetgeving.

A2
In veel gevallen zal het maken van onderscheid tussen deskundigheid op het gebied van financiële verslaggeving of controle en deskundigheid op een ander gebied duidelijk zijn, zelfs als het een gespecialiseerd gebied van financiële verslaggeving of controle betreft. Bijvoorbeeld een persoon met deskundigheid op het gebied van de toepassing van methoden voor de administratieve verwerking van uitgestelde winstbelasting kan vaak gemakkelijk worden onderscheiden van een deskundige in belastingrecht. De eerste is geen deskundige voor de toepassing van deze Standaard, aangezien dit deskundigheid op het gebied van financiële verslaggeving inhoudt; de laatste is wel een deskundige voor de toepassing van deze Standaard, aangezien dit juridische deskundigheid inhoudt. Soortgelijke vormen van onderscheid kunnen ook worden gemaakt op andere gebieden, bijvoorbeeld het onderscheid tussen deskundigheid op het gebied van methoden voor de administratieve verwerking van financiële instrumenten en deskundigheid op het gebied van complexe modellen voor het waarderen van financiële instrumenten. In sommige gevallen, met name in het geval van een nieuw gebied van financiële verslaggeving of controle, zal het maken van een onderscheid tussen gespecialiseerde gebieden van financiële verslaggeving of controle en deskundigheid op een ander gebied evenwel een kwestie van professionele oordeelsvorming zijn. De van toepassing zijnde beroepsregels en standaarden met betrekking tot opleidings- en competentievereisten voor accountants kunnen de accountant helpen bij het toepassen van die oordeelsvorming.[610]

A3
Het is noodzakelijk om oordeelsvorming toe te passen wanneer wordt overwogen hoe de vereisten van deze Standaard worden beïnvloed door het feit dat een door de accountant ingeschakelde deskundige een persoon of organisatie kan zijn. Wanneer bijvoorbeeld de competentie, capaciteiten en objectiviteit van een door de accountant ingeschakelde deskundige worden geëvalueerd, kan het zijn dat de deskundige een organisatie is waarvan de accountant eerder gebruik heeft gemaakt, maar dat de accountant geen eerdere ervaring heeft opgedaan met de individuele deskundige die de organisatie voor die bepaalde opdracht heeft toegewezen; of het omgekeerde kan het geval zijn, dat wil zeggen dat de accountant bekend kan zijn met de werkzaamheden van een individuele deskundige, maar niet met de organisatie waaraan die deskundige zich heeft verbonden. In beide gevallen kunnen zowel de persoonlijke eigenschappen van de persoon als de bestuurlijke eigenschappen van de organisatie (zoals de stelsels voor kwaliteitsbeheersing die de organisatie implementeert) relevant zijn voor de evaluatie van de accountant.

Het vaststellen van de noodzaak van een door de accountant ingeschakelde deskundige
(Zie Par. 7)

A4
Het kan noodzakelijk zijn dat een door de accountant ingeschakelde deskundige de accountant assisteert op een of meer van de volgende punten:
- het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het systeem van interne beheersing van de entiteit;
- het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang;
- het vaststellen en implementeren van de algehele manieren van inspelen op ingeschatte risico's op het niveau van de financiële overzichten;
- het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden teneinde in te spelen op ingeschatte risico's op het niveau van beweringen, bestaande uit toetsingen van interne beheersingsmaatregelen of gegevensgerichte controles;
- het evalueren of de controle-informatie die bij het vormen van een oordeel over de financiële overzichten verkregen is, voldoende en geschikt is.

[610] Bijvoorbeeld International Education Standard 8, *Competence Requirements for Audit Professionals* kan een hulpmiddel hiertoe vormen.

A5
De risico's op een afwijking van materieel belang kunnen toenemen wanneer deskundigheid op een ander gebied dan financiële verslaggeving noodzakelijk is voor het management om de financiële overzichten op te stellen omdat dit bijvoorbeeld kan wijzen op een bepaalde complexiteit of omdat het management mogelijk niet beschikt over kennis op het deskundigheidsgebied. Indien het management bij het opstellen van de financiële overzichten niet over de noodzakelijke deskundigheid beschikt, is het mogelijk dat gebruik wordt gemaakt van een door het management ingeschakelde deskundige teneinde op die risico's in te spelen. Relevante interne beheersingsmaatregelen, met inbegrip van interne beheersingsmaatregelen die betrekking hebben op de werkzaamheden van een eventueel door het management ingeschakelde deskundige, kunnen ook de risico's op een afwijking van materieel belang beperken.

A6
Indien bij het opstellen van de financiële overzichten gebruik wordt gemaakt van deskundigheid op een ander gebied dan financiële verslaggeving, is het mogelijk dat de accountant, die zich heeft bekwaamd in financiële verslaggeving en controle, niet over de noodzakelijke deskundigheid beschikt om die financiële overzichten te controleren. Van de opdrachtpartner wordt vereist dat hij zich ervan (heeft) vergewist dat de leden van het opdrachtteam en alle door de accountant ingeschakelde deskundigen die niet tot het opdrachtteam behoren, gezamenlijk over de passende competentie en capaciteiten beschikken om de controleopdracht uit te voeren.[611] Verder wordt van de accountant vereist dat hij de aard, timing en omvang vaststelt van de middelen die noodzakelijk zijn om de opdracht uit te voeren.[612] Het besluit van de accountant om al dan niet gebruik te maken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige, en zo ja wanneer en in welke mate, helpt de accountant om aan deze vereisten te voldoen. Naarmate de controle vordert, of als omstandigheden veranderen, kan het noodzakelijk zijn dat de accountant eerdere beslissingen over het gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige herziet.

A7
Een accountant die geen deskundige is op een ander relevant gebied dan financiële verslaggeving of controle kan niettemin in staat zijn om op dat gebied voldoende inzicht te verwerven om de controle uit te voeren zonder een door de accountant ingeschakelde deskundige. Dit inzicht kan worden verkregen door bijvoorbeeld:

- ervaring met het controleren van entiteiten die dergelijke deskundigheid vereisen bij het opstellen van hun financiële overzichten;
- een opleiding of educatie op het desbetreffende gebied. Dit kan formele cursussen omvatten, of besprekingen met personen die over deskundigheid op het betreffende gebied beschikken, ter bevordering van de eigen capaciteiten van de accountant om met aangelegenheden op dat gebied om te gaan. Een dergelijke bespreking onderscheidt zich van het raadplegen van een door de accountant ingeschakelde deskundige met betrekking tot een specifiek samenstel van omstandigheden waarmee de accountant tijdens de opdracht wordt geconfronteerd waarbij aan die deskundige alle relevante feiten worden voorgelegd die hem in staat stellen een onderbouwd advies te geven over die bepaalde aangelegenheid;[613]
- een bespreking met accountants die soortgelijke opdrachten hebben uitgevoerd.

A8
In andere gevallen kan de accountant echter bepalen dat het noodzakelijk is, of ervoor kiezen, om gebruik te maken van een door de accountant ingeschakelde deskundige om te assisteren bij het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie. Bij het besluiten of gebruik wordt gemaakt van een door de accountant ingeschakelde deskundige kunnen onder meer de volgende punten worden overwogen:

- de vraag of het management bij het opstellen van de financiële overzichten gebruik heeft gemaakt van een door het management ingeschakelde deskundige (Zie Par. A9);
- de aard en significantie van de aangelegenheid, met inbegrip van de complexiteit ervan;
- de risico's op een afwijking van materieel belang in de aangelegenheid;
- de verwachte aard van de werkzaamheden om in te spelen op geïdentificeerde risico's, met inbegrip van: de kennis van de accountant van en zijn ervaring met de werkzaamheden van deskundigen met betrekking tot dergelijke aangelegenheden, alsmede de beschikbaarheid van alternatieve bronnen van controle-informatie.

A9
Als het management bij het opstellen van de financiële overzichten gebruik heeft gemaakt van een door het management ingeschakelde deskundige, kan het besluit van de accountant over het gebruikmaken van een door de accountant ingeschakelde deskundige ook worden beïnvloed door factoren als:

---

[611] Standaard 220, paragraaf 14.
[612] Standaard 300, *Planning van een controle van financiële overzichten*, paragraaf 8(e).
[613] Standaard 220, paragraaf A22.

- de aard, reikwijdte en doelstellingen van de werkzaamheden van de door het management ingeschakelde deskundige;
- de vraag of de door het management ingeschakelde deskundige in dienst is bij de entiteit dan wel of hij door de entiteit is ingeschakeld om relevante diensten te verlenen;
- de mate waarin het management het werk van de door het management ingeschakelde deskundige kan beheersen of beïnvloeden;
- de competentie en capaciteiten van de door het management ingeschakelde deskundige;
- de vraag of de door het management ingeschakelde deskundige onderworpen is aan standaarden voor technische uitvoering of aan andere beroeps- of sectorgebonden vereisten;
- interne beheersingsmaatregelen binnen de entiteit betreffende de werkzaamheden van de door het management ingeschakelde deskundige.

Standaard 500[614] omvat vereisten en richtlijnen met betrekking tot de invloed van de competentie, capaciteiten en objectiviteit van door het management ingeschakelde deskundigen op de betrouwbaarheid van de controle-informatie.

Aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden
(Zie Par. 8)
A10
De aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden betreffende de vereisten in de paragrafen 9–13 van deze Standaard variëren naar gelang van de omstandigheden. De volgende factoren kunnen bijvoorbeeld wijzen op de noodzaak voor andere of uitgebreidere werkzaamheden dan anders het geval zou zijn:
- de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige hebben betrekking op een significante aangelegenheid die subjectieve en complexe oordeelsvormingen inhoudt;
- de accountant heeft nog niet eerder gebruik gemaakt van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige en heeft geen eerdere kennis van de competentie, capaciteiten en objectiviteit van die deskundige;
- de door de accountant ingeschakelde deskundige voert werkzaamheden uit die een integrerend onderdeel zijn van de controle in plaats van te worden geraadpleegd om een advies te geven over een individuele aangelegenheid;
- de deskundige is een door de accountant ingeschakelde externe deskundige en is bijgevolg niet onderworpen aan de beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing van de accountantseenheid.

De beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing van de eenheid van de accountant
(Zie Par. 8(e))
A11
Een door de accountant ingeschakelde interne deskundige kan een partner of staf zijn, met inbegrip van tijdelijke staf, van de eenheid van de accountant en bijgevolg onderworpen zijn aan de beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing van die accountantseenheid overeenkomstig wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing[615]. Een andere mogelijkheid is dat de door de accountant ingeschakelde interne deskundige een partner of werknemer is, met inbegrip van tijdelijke werknemers, van een netwerkonderdeel, dat mogelijk gemeenschappelijke beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing deelt met de eenheid van de accountant.
A12
Een door de accountant ingeschakelde externe deskundige is geen lid van het opdrachtteam en is niet onderworpen aan beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing overeenkomstig wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing[616]. In sommige rechtsgebieden kan op grond van wet- of regelgeving echter vereist zijn dat een door de accountant ingeschakelde externe deskundige als een lid van het opdrachtteam wordt behandeld, en daardoor kan deze onderworpen zijn aan relevante ethische voorschriften, met inbegrip van onafhankelijkheidsvoorschriften, en overige beroepsvereisten zoals door die wet- of regelgeving gesteld.
A13
Opdrachtteams mogen steunen op het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantseenheid, tenzij de door de accountantseenheid of andere partijen verstrekte informatie het tegendeel suggereert.[617] Hoe groot dat vertrouwen is, is afhankelijk van de omstandigheden en kan van invloed zijn op de aard, timing en omvang van de werkzaamheden van de accountant met betrekking tot aangelegenheden als:

[614] Standaard 500, paragraaf 8.
[615] Afhankelijk van de situatie *Wet toezicht accountantsorganisaties* (Wta)/*Besluit toezicht accountantsorganisaties* (Bta)/*Verordening accountantsorganisaties* (VAO) of *Nadere voorschriften kwaliteitssystemen* (NVKS).
[616] Afhankelijk van de situatie *Wet toezicht accountantsorganisaties* (Wta)/*Besluit toezicht accountantsorganisaties* (Bta)/*Verordening accountantsorganisaties* (VAO) of *Nadere voorschriften kwaliteitssystemen* (NVKS).
[617] Standaard 220, paragraaf 4.

- competentie en capaciteiten, door wervings- en trainingsprogramma's;
- objectiviteit. Door de accountant ingeschakelde interne deskundigen zijn onderworpen aan relevante ethische voorschriften, met inbegrip van onafhankelijkheidsvoorschriften;
- de evaluatie door de accountant van de adequaatheid van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige. De trainingsprogramma's van de accountantseenheid kunnen de door de accountant ingeschakelde interne deskundigen bijvoorbeeld een passend inzicht verschaffen in de onderlinge relatie tussen hun deskundigheid en het controleproces. Vertrouwen op een dergelijke training en andere procedures van de accountantseenheid, zoals protocollen voor het bepalen van de reikwijdte van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde interne deskundigen, kan van invloed zijn op de aard, timing en omvang van de werkzaamheden van de accountant om de adequaatheid van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige te evalueren;
- naleving van de door wet- en regelgeving gestelde vereisten door middel van monitoring;
- overeenstemming met de door de accountant ingeschakelde deskundige.

Dergelijk vertrouwen doet niets af aan de verantwoordelijkheid van de accountant om aan de vereisten van deze Standaard te voldoen.

De competentie, capaciteiten en objectiviteit van de door de accountant ingeschakelde deskundige
(Zie Par. 9)

A14

De competentie, capaciteiten en objectiviteit van een door de accountant ingeschakelde deskundige zijn factoren die van significante invloed zijn op de vraag of de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige adequaat zullen zijn voor de doeleinden van de accountant. Competentie heeft betrekking op de aard en het niveau van deskundigheid van de door de accountant ingeschakelde deskundige. Capaciteit heeft betrekking op de mogelijkheid van de door de accountant ingeschakelde deskundige om die competentie in de omstandigheden van de opdracht uit te oefenen. Voorbeelden van factoren die de capaciteit kunnen beïnvloeden, zijn de geografische locatie en de beschikbaarheid van tijd en middelen. Objectiviteit heeft betrekking op de mogelijke effecten die tendentie, tegenstrijdige belangen of de invloed van derden kunnen hebben op de professionele of zakelijke oordeelsvorming van de door de accountant ingeschakelde deskundige.

A15

Informatie met betrekking tot de competentie, capaciteiten en objectiviteit van een door de accountant ingeschakelde deskundige kan uit diverse bronnen afkomstig zijn, zoals:

- persoonlijke ervaring met eerder werk van die deskundige;
- besprekingen met die deskundige;
- besprekingen met andere accountants of anderen die bekend zijn met de werkzaamheden van die deskundige;
- kennis van de kwalificaties van de deskundige, zijn lidmaatschap van een beroeps- of brancheverenigingen, zijn beroepsvergunning of andere vormen van externe erkenning;
- door die deskundige gepubliceerde artikelen of boeken;
- de beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing van de eenheid van de accountant (Zie Par. A11, A12 en A13).

A16

Aangelegenheden die relevant zijn voor het evalueren van de competentie, capaciteiten en objectiviteit van de door de accountant ingeschakelde deskundige omvatten de vraag of de werkzaamheden van die deskundige onderworpen zijn aan standaarden voor technische uitvoering of aan andere beroeps- of sectorgebonden vereisten, bijvoorbeeld ethische voorschriften en andere lidmaatschapsvereisten van een beroepsorganisatie of brancheverenigingen, accreditatiestandaarden van een vergunningverlenende instantie, of vereisten die door wet- of regelgeving zijn opgelegd.

A17

Andere aangelegenheden die relevant kunnen zijn, zijn onder meer:

- de relevantie van de competentie van de door de accountant ingeschakelde deskundige met betrekking tot de aangelegenheid waarvoor de werkzaamheden van die deskundige zullen worden gebruikt, met inbegrip van specialisaties binnen het werkterrein van die deskundige. Zo kan een actuaris zich specialiseren in schade- en ongevallenverzekering, maar een beperkte deskundigheid bezitten met betrekking tot pensioenberekeningen;
- De competentie van de door de accountant ingeschakelde deskundige met betrekking tot relevante vereisten inzake financiële verslaggeving en controle, bijvoorbeeld kennis van veronderstellingen en methoden met inbegrip van modellen, indien van toepassing, die consistent zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- de vraag of onverwachte gebeurtenissen, veranderingen in omstandigheden of de uit de resultaten van de controlewerkzaamheden verkregen controle-informatie erop wijzen dat het nodig kan zijn om de initiële evaluatie van de competentie, capaciteiten en objectiviteit van de door de accountant ingeschakelde deskundige te heroverwegen naarmate de controle vordert.

A18

Een breed scala aan omstandigheden kan de objectiviteit bedreigen, bijvoorbeeld bedreigingen uit

hoofde van eigenbelang, bedreigingen uit belangenbehartiging, bedreigingen als gevolg van vertrouwdheid, bedreigingen uit zelftoetsing en bedreigingen uit intimidatie. Maatregelen kunnen dergelijke bedreigingen elimineren en kunnen worden gecreëerd door externe structuren (bijvoorbeeld het beroep van de door de accountant ingeschakelde deskundige, wetgeving of regelgeving) of door de werkomgeving van de door de accountant ingeschakelde deskundige (bijvoorbeeld beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing). Er kunnen ook maatregelen zijn die specifiek zijn voor de controleopdracht.

A19

De evaluatie van de significantie van bedreigingen van de objectiviteit en de evaluatie van de vraag of maatregelen nodig zijn, kan afhankelijk zijn van de rol van de door de accountant ingeschakelde deskundige en de significantie van de werkzaamheden van de deskundige in de context van de controle. Er kunnen zich omstandigheden voordoen waarin maatregelen de bedreigingen niet kunnen wegnemen, bijvoorbeeld indien de persoon die de accountant overweegt in te schakelen als deskundige een significante rol heeft gespeeld bij het opstellen van de informatie die wordt gecontroleerd, met andere woorden, als de door de accountant ingeschakelde deskundige een door het management ingeschakelde deskundige is.

A20

Bij het evalueren van de objectiviteit van een door de accountant ingeschakelde externe deskundige kan het relevant zijn om:

a. bij de entiteit inlichtingen in te winnen over eventuele bekende belangen of relaties die de entiteit heeft met de door de accountant ingeschakelde externe deskundige die van invloed kunnen zijn op de objectiviteit van die deskundige;
b. de eventueel van toepassing zijnde maatregelen met die deskundige te bespreken, met inbegrip van eventuele beroepsvereisten die op die deskundige van toepassing zijn; alsmede te evalueren of de maatregelen adequaat zijn om bedreigingen weg te nemen. Belangen en relaties die mogelijk relevant zijn om met de door de accountant ingeschakelde deskundige te bespreken, zijn onder meer:
    1. financiële belangen;
    2. zakelijke en persoonlijke relaties;
    3. het verlenen van overige diensten door de deskundige, met inbegrip van het verlenen van diensten door de organisatie als een externe deskundige een organisatie is.

In sommige gevallen kan het ook passend zijn dat de accountant een schriftelijke bevestiging van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige verkrijgt over eventuele belangen of relaties met de entiteit waarvan die deskundige kennis heeft.

Het verwerven van inzicht in de deskundigheid van de door de accountant ingeschakelde deskundige
(Zie Par. 10)

A21

De accountant kan inzicht verwerven in het deskundigheidsgebied van de door de accountant ingeschakelde deskundige op de in paragraaf A7 beschreven wijzen of door middel van besprekingen met die deskundige.

A22

Aspecten van het deskundigheidsgebied van de door de accountant ingeschakelde deskundige die relevant zijn voor het inzicht van de accountant zijn onder meer:

- de vraag of het deskundigheidsgebied van die deskundige specialisaties bevat die relevant zijn voor de controle (Zie Par. A17);
- de vraag of beroeps- of andere standaarden, alsmede door wet- of regelgeving gestelde vereisten van toepassing zijn;
- welke veronderstellingen en methoden, met inbegrip van modellen indien van toepassing, de door de accountant ingeschakelde deskundige gebruikt, alsmede de vraag of deze algemeen aanvaard zijn binnen het deskundigheidsgebied van die deskundige en geschikt zijn voor de doeleinden van financiële verslaggeving;
- de aard van interne en externe gegevens of informatie die de door de accountant ingeschakelde deskundige gebruikt.

Overeenstemming met de door de accountant ingeschakelde deskundige
(Zie Par. 11)

A23

De aard, reikwijdte en doelstellingen van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige kunnen aanzienlijk variëren naar gelang van de omstandigheden, evenals de respectieve taken en verantwoordelijkheden van de accountant en de door de accountant ingeschakelde deskundige, alsmede de aard, timing en omvang van de communicatie tussen de accountant en de door de accountant ingeschakelde deskundige. Het is daarom vereist dat de accountant en de door de accountant ingeschakelde deskundige over deze aangelegenheden overeenstemming bereiken, ongeacht de vraag of de deskundige een door de accountant ingeschakelde externe of interne deskundige is.

A24
De in paragraaf 8 vermelde aangelegenheden kunnen van invloed zijn op de mate van detaillering en formaliteit van de overeenstemming tussen de accountant en de door de accountant ingeschakelde deskundige, met inbegrip van de vraag of het passend is dat de overeenstemming schriftelijk wordt vastgelegd. De volgende factoren kunnen bijvoorbeeld een indicatie zijn voor de noodzaak van een meer gedetailleerde overeenkomst dan anders het geval zou zijn geweest, of voor de noodzaak om de overeenkomst schriftelijk vast te leggen:

- de door de accountant ingeschakelde deskundige zal toegang hebben tot gevoelige of vertrouwelijke informatie van de entiteit;
- de respectieve taken of verantwoordelijkheden van de accountant en de door de accountant ingeschakelde deskundige zijn anders dan die welke normaal gesproken worden verwacht;
- door wet- of regelgeving gestelde vereisten van meerdere rechtsgebieden zijn van toepassing;
- de aangelegenheid waarop de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige betrekking hebben, is zeer complex;
- de accountant heeft niet eerder gebruik gemaakt van werkzaamheden die door die deskundige worden uitgevoerd;
- de toegenomen omvang van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige alsmede de significantie daarvan in de context van de controle.

A25
De overeenstemming tussen de accountant en de door de accountant ingeschakelde externe deskundige heeft vaak de vorm van een opdrachtbevestiging. In de bijlage zijn de aangelegenheden opgesomd die de accountant kan overwegen op te nemen in een dergelijke opdrachtbevestiging, dan wel in een andere vorm van overeenkomst met een door de accountant ingeschakelde externe deskundige.

A26
Als er geen sprake is van een schriftelijke overeenkomst tussen de accountant en de door de accountant ingeschakelde deskundige, kan controle-informatie aangaande de overeenkomst zijn opgenomen in bijvoorbeeld:

- Planning-memoranda of daarmee verband houdende werkdocumenten zoals het controleprogramma;
- de beleidslijnen en procedures van de eenheid van de accountant. In het geval van een door de accountant ingeschakelde interne deskundige kunnen de beleidslijnen en procedures waaraan die deskundige onderworpen is specifieke beleidslijnen en procedures inhouden die betrekking hebben op de werkzaamheden van die deskundige. De omvang van documentatie in de werkdocumenten van de accountant is afhankelijk van de aard van dergelijke beleidslijnen en procedures. Mogelijk is bijvoorbeeld geen documentatie vereist in de werkdocumenten van de accountant als de eenheid van de accountant beschikt over gedetailleerde protocollen die de omstandigheden omvatten waarin gebruik wordt gemaakt van de werkzaamheden van een dergelijke deskundige.

Aard, reikwijdte en doelstellingen van werkzaamheden
(Zie Par. 11(a))
A27
Bij het overeenkomen van de aard, reikwijdte en doelstellingen van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige kan het vaak relevant zijn om alle relevante standaarden voor technische uitvoering of andere beroeps- of sectorgebonden vereisten die de expert zal volgen, te bespreken.

Respectieve rollen en verantwoordelijkheden
(Zie Par. 11(b))
A28
Overeenstemming over de respectieve taken en verantwoordelijkheden van de accountant en de door de accountant ingeschakelde deskundige kan omvatten:

- de vraag of de accountant of de door de accountant ingeschakelde deskundige gedetailleerde toetsingen van brongegevens zal uitvoeren;
- toestemming aan de accountant om de bevindingen of conclusies van de door de accountant ingeschakelde deskundige met de entiteit en anderen te bespreken, alsmede om indien noodzakelijk details van bevindingen of conclusies van die deskundige op te nemen in de onderbouwing voor een aangepast oordeel in de controleverklaring; (Zie Par. A42).
- eventuele overeenstemming om de door de accountant ingeschakelde deskundige te informeren over de conclusies van de accountant met betrekking tot de werkzaamheden van die deskundige.

Werkdocumenten
A29
Overeenstemming over de respectieve taken en verantwoordelijkheden van de accountant en de door de accountant ingeschakelde deskundige kan ook inhouden het overeenkomen van toegang tot, alsmede het bewaren van, elkaars werkdocumenten. Als de door de accountant ingeschakelde

deskundige een lid is van het opdrachtteam, vormen de werkdocumenten van die deskundige een deel van de controledocumentatie. Tenzij er een overeenkomst bestaat waaruit het tegendeel blijkt, zijn de werkdocumenten van de door de accountant ingeschakelde externe deskundigen van henzelf en vormen deze geen onderdeel van de controledocumentatie.

Communicatie
(Zie Par. 11(c))
A30
Effectieve wederzijdse communicatie bevordert de juiste integratie van de aard, timing en omvang van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige en overige werkzaamheden voor de controle, alsmede de passende aanpassing van de doelstellingen van de door de accountant ingeschakelde deskundige in de loop van de controle. Als bijvoorbeeld de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige betrekking hebben op de conclusies van de accountant inzake een significant risico, kunnen zowel een formeel schriftelijk verslag over de conclusie van de werkzaamheden van die deskundige als mondelinge rapportages naarmate de werkzaamheden vorderen, geschikt zijn. Het aanwijzen van specifieke partners of staf die contacten zullen onderhouden met de door de accountant ingeschakelde deskundige, alsmede van procedures voor de communicatie tussen die deskundige en de entiteit bevordert tijdige en effectieve communicatie, met name bij grotere opdrachten.

Geheimhouding
(Zie Par. 11(d))
A31
Het is noodzakelijk dat de geheimhoudingsmaatregelen van relevante ethische voorschriften die op de accountant van toepassing zijn, ook van toepassing zijn op de door de accountant ingeschakelde deskundige. Aanvullende vereisten kunnen door wet- of regelgeving worden opgelegd. De entiteit kan ook hebben verzocht dat specifieke maatregelen voor geheimhouding worden overeengekomen met door de accountant ingeschakelde externe deskundigen.

Het evalueren van het adequaat zijn van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige
(Zie Par. 12)
A32
De evaluatie door de accountant van de competentie, capaciteiten en objectiviteit van de door de accountant ingeschakelde deskundige, het bekend zijn van de accountant met het deskundigheidsgebied van de door de accountant ingeschakelde deskundige, alsmede de aard van de werkzaamheden die worden uitgevoerd door de door de accountant ingeschakelde deskundige zijn van invloed op de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden voor het evalueren van de adequaatheid van de werkzaamheden van die deskundige voor de doeleinden van de accountant.

De bevindingen en conclusies van de door de accountant ingeschakelde deskundige
(Zie Par. 12(a))
A33
Specifieke werkzaamheden om de adequaatheid van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige voor de doeleinden van de accountant te evalueren, zijn onder meer:
- het verzoeken om inlichtingen bij de door de accountant ingeschakelde deskundige;
- het beoordelen van de werkdocumenten en rapporten van de door de accountant ingeschakelde deskundige;
- bevestigende werkzaamheden, zoals:
  - het waarnemen van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige;
  - het onderzoeken van gepubliceerde gegevens, zoals statistische rapporten van gerenommeerde, gezaghebbende bronnen;
  - het confirmeren van relevante aangelegenheden bij derden;
  - het uitvoeren van gedetailleerde cijferanalyses; en
  - het opnieuw uitvoeren van berekeningen;
- het bespreken met een andere deskundige met relevante deskundigheid als bijvoorbeeld de bevindingen of conclusies van de door de accountant ingeschakelde deskundige niet consistent zijn met andere controle-informatie;
- het bespreken van het rapport van de door de accountant ingeschakelde deskundige met het management.

A34
Relevante factoren bij het evalueren van de relevantie en redelijkheid van de bevindingen of conclusies van de door de accountant ingeschakelde deskundige, hetzij in een rapport, hetzij in een andere vorm, kan de vraag omvatten of deze:
- zijn gepresenteerd op een manier die consistent is met eventuele standaarden verbonden aan het beroep of aan de sector van de door de accountant ingeschakelde deskundige;

- duidelijk zijn geformuleerd, met inbegrip van verwijzingen naar de doelstellingen die met de accountant zijn overeengekomen, de reikwijdte van de uitgevoerde werkzaamheden en de toegepaste standaarden;
- zijn gebaseerd op een passende periode en of zij, indien relevant, rekening houden met gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode;
- onderworpen zijn aan een voorbehoud of aan begrenzingen of beperkingen in gebruik en, indien dat zo is, of dit gevolgen heeft voor de accountant; en
- gebaseerd zijn op de afweging van fouten of afwijkingen die de door de accountant ingeschakelde deskundige heeft geconstateerd.

Veronderstellingen, methoden en brongegevens

Veronderstellingen en methoden
(Zie Par. 12(b))
A35
Als de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige bestaan uit het evalueren van onderliggende veronderstellingen en methoden, met inbegrip van modellen indien van toepassing, waarvan het management bij het maken van een schatting gebruik heeft gemaakt, is het waarschijnlijk dat de werkzaamheden van de accountant voornamelijk gericht zijn op het evalueren of de door de accountant ingeschakelde deskundige die veronderstellingen en methoden adequaat heeft beoordeeld. Als de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige bestaan uit het ontwikkelen van een puntschatting of een schattingsinterval van de accountant ter vergelijking met de puntschatting van het management, kunnen de werkzaamheden van de accountant voornamelijk gericht zijn op het evalueren van de veronderstellingen en methoden, met inbegrip van modellen, in voorkomend geval, waarvan de door de accountant ingeschakelde deskundige gebruik heeft gemaakt.
A36
Standaard 540[618] bespreekt de veronderstellingen en methoden waarvan het management bij het maken van schattingen gebruik heeft gemaakt, met inbegrip van het in sommige gevallen gebruikmaken van zeer gespecialiseerde, door de entiteit ontwikkelde modellen. Hoewel die bespreking geschreven is in de context waarin de accountant voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgt over de veronderstellingen en methoden van het management, kan zij de accountant ook helpen bij het evalueren van de veronderstellingen en methoden van een door de accountant ingeschakelde deskundige.
A37
Als de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige het gebruik van significante veronderstellingen en methoden omvatten, zijn factoren die relevant zijn voor de evaluatie door de accountant van die veronderstellingen en methoden onder meer de vraag of deze:
- algemeen aanvaard zijn binnen het gebied van de door de accountant ingeschakelde deskundige;
- consistent zijn met de vereisten die door het van toepassing zijn stelsel inzake financiële verslaggeving worden gesteld;
- afhankelijk zijn van het gebruik van gespecialiseerde modellen; en
- consistent zijn met die van het management en, indien dat niet het geval is, de reden voor en de effecten van de verschillen.

Brongegevens waarvan de door de accountant ingeschakelde deskundige gebruikmaakt
(Zie Par. 12(c))
A38
Als de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige het gebruik van brongegevens omvatten die significant zijn voor de werkzaamheden van die deskundige, kunnen onder meer de volgende werkzaamheden worden gebruikt om die gegevens te toetsen:
- het verifiëren van de herkomst van de gegevens, met inbegrip van het verwerven van inzicht in, en indien van toepassing het toetsen van, de interne beheersingsmaatregelen over de gegevens en, indien relevant, de overdracht ervan aan de deskundige;
- het beoordelen van de gegevens op volledigheid en interne consistentie.

A39
In veel gevallen kan de accountant brongegevens toetsen. In andere gevallen, als de brongegevens waarvan de door de accountant ingeschakelde deskundige gebruikmaakt van zeer technische aard zijn in relatie tot het gebied van de deskundige, is het echter mogelijk dat die deskundige de brongegevens toetst. Indien de door de accountant ingeschakelde deskundige de brongegevens heeft getoetst, kan het door de accountant verzoeken om inlichtingen bij die deskundige, of toezicht op of beoordeling van de toetsingen van die deskundige, voor de accountant een passende wijze zijn om de relevantie, volledigheid en nauwkeurigheid van die gegevens te evalueren.

[618] Standaard 540, *De controle van schattingen, met inbegrip van schattingen van reële waarde, alsmede van de toelichtingen daarop*, paragraaf 8, 13 en 15.

Niet-adequate werkzaamheden
(Zie Par. 13)
A40
Indien de accountant concludeert dat de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige niet adequaat zijn voor de doeleinden van de accountant en de accountant niet in staat is om de aangelegenheid op te lossen door middel van de aanvullende controlewerkzaamheden zoals vereist op grond van paragraaf 13, die mogelijk verdere werkzaamheden omvatten die zowel door de deskundige als door de accountant worden uitgevoerd, of het in dienst nemen of inschakelen van nog een deskundige inhouden, kan het noodzakelijk zijn om in de controleverklaring een aangepast oordeel tot uitdrukking te brengen overeenkomstig Standaard 705, omdat de accountant geen voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen.[619]

Verwijzing naar de door de accountant ingeschakelde deskundige in de controleverklaring
(Zie Par. 14 en 15)
A41
In sommige gevallen is het mogelijk dat wet- of regelgeving een verwijzing naar de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige vereist, bijvoorbeeld met het oog op transparantie in de publieke sector.
A42
In sommige omstandigheden kan het passend zijn om in een controleverklaring die een aangepast oordeel bevat, naar de door de accountant ingeschakelde deskundige te verwijzen teneinde de aard van de aanpassing uit te leggen. In dergelijke omstandigheden is het mogelijk dat de accountant de toestemming van de door de accountant ingeschakelde deskundige nodig heeft voordat hij een dergelijke verwijzing maakt.

Bijlage: Overwegingen voor overeenstemming tussen de accountant en de door de accountant ingeschakelde externe deskundige

(Zie Par. A25)
In deze bijlage worden aangelegenheden opgesomd die de accountant kan overwegen op te nemen in een eventuele overeenkomst met een door de accountant ingeschakelde externe deskundige. De onderstaande lijst is illustratief en is niet uitputtend; hij is slechts bedoeld als een leidraad die kan worden gebruikt in samenhang met de overwegingen die in deze Standaard zijn uiteengezet. Het al dan niet toevoegen van bepaalde aangelegenheden in de overeenkomst is afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht. De lijst kan ook een hulpmiddel vormen bij het overwegen van de op te nemen aangelegenheden in een overeenkomst met een door de accountant ingeschakelde interne deskundige

Aard, reikwijdte en doelstellingen van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige
- de aard en reikwijdte van de werkzaamheden, uit te voeren door de door de accountant ingeschakelde externe deskundige accountant;
- de doelstellingen van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige in de context van materialiteit en risico-overwegingen betreffende de aangelegenheid die betrekking heeft op de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige en, indien relevant, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- eventuele relevante standaarden voor technische uitvoering of andere beroeps- of sectorgebonden vereisten die de door de accountant ingeschakelde externe deskundige zal naleven;
- de veronderstellingen en methoden, met inbegrip van modellen indien van toepassing, waarvan de door de accountant ingeschakelde externe deskundige gebruik zal maken, alsmede de autoriteit daarvan;
- de ingangsdatum van of, indien van toepassing, de toetsingsperiode voor, het object van onderzoek van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige en de vereisten met betrekking tot gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode.

De respectieve taken en verantwoordelijkheden van de accountant en de door de accountant ingeschakelde externe deskundige
- relevante controlestandaarden en standaarden voor financiële verslaggeving, alsmede relevante door wet- of regelgeving gestelde vereisten;
- de toestemming van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige voor het beoogde gebruik door de accountant van het rapport van die deskundige, met inbegrip van verwijzingen naar dit rapport of een toelichting ervan aan anderen, bijvoorbeeld indien noodzakelijk een verwijzing ernaar in de onderbouwing van een aangepast oordeel in de controleverklaring, of

[619] Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*, paragraaf 6(b).

toelichting ervan aan het management of een auditcomité;
– de aard en omvang van de beoordeling door de accountant van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige;
– de vraag of de accountant dan wel de door de accountant ingeschakelde externe deskundige brongegevens zal toetsen;
– de toegang van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige tot vastleggingen, bestanden, personeel van de entiteit en door de entiteit ingeschakelde deskundigen;
– procedures voor communicatie tussen de door de accountant ingeschakelde externe deskundige en de entiteit;
– de toegang van de accountant en de door de accountant ingeschakelde externe deskundige tot elkaars werkdocumenten;
– eigendom van en zeggenschap over de werkdocumenten tijdens en na de opdracht, met inbegrip van eventuele vereisten voor het bewaren van dossiers;
– de verantwoordelijkheid van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige om werkzaamheden uit te voeren met de nodige vaardigheid en zorgvuldigheid;
– de competentie en capaciteit van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige om de werkzaamheden uit te voeren;
– de verwachting dat de door de accountant ingeschakelde externe deskundige gebruik zal maken van alle kennis waarover die deskundige beschikt die relevant is voor de controle of, indien dit niet zo is, dat hij de accountant daarover zal informeren;
– eventuele beperkingen wat betreft het associëren van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige met de controleverklaring;
– eventuele overeenkomst om de door de accountant ingeschakelde externe deskundige te informeren over de conclusies van de accountant met betrekking tot de werkzaamheden van die deskundige.

Communicatie en rapportage
– methoden en frequentie van communicatie, met inbegrip van:
  • de wijze waarop de bevindingen of conclusies van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige zullen worden gerapporteerd (schriftelijke rapportage, mondelinge rapportage, voortdurende input aan het opdrachtteam, etc.);
  • het aanwijzen van specifieke personen binnen het opdrachtteam die contact zullen onderhouden met de door de accountant ingeschakelde externe deskundige;
– wanneer de door de accountant ingeschakelde externe deskundige de werkzaamheden zal afronden en de bevindingen of conclusies aan de accountant zal rapporteren;
– de verantwoordelijkheid van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige om mogelijke vertraging in het afronden van de werkzaamheden onmiddellijk mee te delen, alsmede een mogelijk voorbehoud of een mogelijke beperking in de bevindingen of conclusies van die deskundige;
– de verantwoordelijkheid van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige om voorvallen waarin de entiteit de toegang van die deskundige tot vastleggingen, bestanden, personeel van de entiteit of door de entiteit ingeschakelde deskundigen beperkt, onmiddellijk mee te delen;
– de verantwoordelijkheid van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige om alle informatie die volgens hem relevant kan zijn voor de controle aan de accountant mee te delen, met inbegrip van eventuele wijzigingen in eerder meegedeelde omstandigheden;
– de verantwoordelijkheid van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige om omstandigheden die een bedreiging voor zijn objectiviteit kunnen vormen, mee te delen, alsmede eventuele relevante maatregelen die dergelijke bedreigingen kunnen wegnemen.

Geheimhouding
– de noodzaak dat de door de accountant ingeschakelde deskundige om geheimhoudingsvereisten in acht neemt, met inbegrip van:
  • de maatregelen inzake geheimhouding van relevante ethische voorschriften die op de accountant van toepassing zijn;
  • eventuele aanvullende vereisten die door wet- of regelgeving kunnen worden opgelegd;
  • eventuele specifieke maatregelen inzake geheimhouding die de entiteit heeft gevraagd.

700–799 Controlebevindingen en rapportering bij een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden

700 Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1
Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant voor het vormen van een oordeel over financiële overzichten. Deze Standaard behandelt tevens de vorm en inhoud van de controleverklaring die wordt uitgebracht als resultaat van een controle van financiële overzichten.
2
Standaard 701[620] behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant om de kernpunten van de controle in de controleverklaring te communiceren. Standaard 705[621] en Standaard 706[622] behandelen de wijze waarop de vorm en inhoud van de controleverklaring worden beïnvloed indien de accountant een aangepast oordeel tot uitdrukking brengt of indien hij een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden dan wel een paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring opneemt. Ook andere Standaarden bevatten rapporteringsvereisten die van toepassing zijn bij het uitbrengen van een controleverklaring.
3
Deze Standaard is van toepassing op een controle van een volledige set financiële overzichten voor algemene doeleinden en is in die context geschreven. Standaard 800[623] behandelt bijzondere overwegingen wanneer de financiële overzichten in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden zijn opgesteld. Standaard 805[624] behandelt bijzondere overwegingen die relevant zijn voor een controle van een enkel financieel overzicht of een controle van een specifiek element, een specifieke rekening of een specifieke post van een financieel overzicht. Deze Standaard is ook van toepassing op controles waarop Standaard 800 of 805 van toepassing zijn.
4
De vereisten van deze Standaard zijn gericht op het vinden van een passende balans tussen de behoefte aan consistentie en vergelijkbaarheid wereldwijd van controleverklaringen en de behoefte aan het verhogen van de waarde van de controleverklaring door de beschikbaar gestelde informatie in de controleverklaring voor gebruikers relevanter te maken. Deze Standaard bevordert de consistentie in de controleverklaring, maar erkent de behoefte aan flexibiliteit om aan bepaalde omstandigheden van individuele rechtsgebieden tegemoet te komen. Consistentie in de controleverklaring, wanneer de controle is uitgevoerd overeenkomstig de NV COS en daarmee conform de ISA's, bevordert de geloofwaardigheid in de wereldwijde markt door die controles die overeenkomstig wereldwijd erkende standaarden zijn uitgevoerd, makkelijker herkenbaar te maken. Consistentie in de controleverklaring is tevens bevorderlijk voor het begrip van de gebruiker, alsmede voor het identificeren van ongebruikelijke omstandigheden wanneer deze zich voordoen.

Ingangsdatum
5
Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstelling
6
De doelstellingen van de accountant zijn:
a. een oordeel te vormen over de financiële overzichten op basis van een evaluatie van de conclusies die uit de verkregen controle-informatie zijn getrokken; en
b. dat oordeel op duidelijke wijze tot uitdrukking te brengen door middel van een schriftelijke verklaring.

Definities
7
Voor de toepassing van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
a. *financiële overzichten voor algemene doeleinden* – Financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor algemene doeleinden.
b. *stelsel voor algemene doeleinden* – Een stelsel inzake financiële verslaggeving dat is opgezet om te voorzien in de gemeenschappelijke informatiebehoefte van een breed scala aan gebruikers. Het stelsel inzake financiële verslaggeving kan een getrouw-beeld-stelsel zijn, dan wel een compliance-stelsel. De term 'getrouw-beeld-stelsel' wordt gebruikt om te verwijzen naar een stelsel inzake financiële verslaggeving dat de naleving van de door het stelsel gestelde vereisten voorschrijft, en dat:
1. expliciet of impliciet erkent dat, opdat de financiële overzichten een getrouwe weergave vormen,

[620] Standaard 701, *Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*
[621] Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*
[622] Standaard 706, *Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*
[623] Standaard 800, *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden.*
[624] Standaard 805, *Bijzondere overwegingen – Controles van een enkel financieel overzicht en controles van specifieke elementen, rekeningen of posten van een financieel overzicht.*

het nodig kan zijn dat het management toelichtingen verstrekt die verder gaan dan de toelichtingen die specifiek door het stelsel vereist zijn; of

2. expliciet erkent dat het noodzakelijk kan zijn dat het management van een door het stelsel gesteld vereiste afwijkt opdat de financiële overzichten een getrouwe weergave vormen. Dergelijke afwijkingen worden uitsluitend in buitengewoon zeldzame omstandigheden noodzakelijk geacht. De term 'compliance-stelsel' wordt gebruikt om te verwijzen naar een stelsel inzake financiële verslaggeving dat de naleving van de door het stelsel gestelde vereisten voorschrijft, maar de hierboven onder (i) of (ii) genoemde erkenningen niet bevat.[625]

c. *goedkeurend oordeel* – Het door de accountant tot uitdrukking gebrachte oordeel indien de accountant tot de conclusie komt dat de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.[626]

8

In deze Standaard wordt met 'financiële overzichten' een volledige set financiële overzichten voor algemene doeleinden bedoeld.[627] De door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving gestelde vereisten bepalen de presentatie, structuur en inhoud van de financiële overzichten, alsmede waaruit een volledige set financiële overzichten bestaat.

9

In deze Standaard wordt met 'International Financial Reporting Standards' de International Financial Reporting Standards (IFRS) uitgebracht door de International Accounting Standards Board bedoeld, en wordt met 'International Public Sector Accounting Standards' (IPSAS) de International Public Sector Accounting Standards uitgebracht door de International Public Sector Accounting Standards Board bedoeld.

Vereisten

Het vormen van een oordeel over de financiële overzichten

10

De accountant dient een oordeel te vormen over de vraag of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.[628][629]

11

Teneinde dit oordeel te vormen, dient de accountant te concluderen of hij een redelijke mate van zekerheid heeft verkregen over de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijkingen van materieel belang bevatten die het gevolg zijn van fraude of van fouten. Deze conclusie dient rekening te houden met:

a. de conclusie van de accountant, overeenkomstig Standaard 330, of voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen;[630]
b. de conclusie van de accountant, overeenkomstig Standaard 450, of de niet-gecorrigeerde afwijkingen afzonderlijk of gezamenlijk van materieel belang zijn;[631] en
c. de evaluaties die op grond van de paragrafen 12, 13, 14 en 15 zijn vereist.

12

De accountant dient te evalueren of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met de vereisten gesteld door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Deze evaluatie dient onder meer in te houden dat de kwalitatieve aspecten van de praktijken van de entiteit inzake administratieve verwerking worden overwogen, met inbegrip van indicaties van een mogelijke tendentie in de oordeelsvormingen van het management. (Zie Par. A1, A2 en A3)

13

In het bijzonder dient de accountant te evalueren of, in het licht van de vereisten gesteld door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving:

a. de financiële overzichten op passende wijze informatie verschaffen over de belangrijke geselecteerde en toegepaste grondslagen voor financiële verslaggeving. Bij het maken van deze evaluatie dient de accountant de relevantie van de grondslagen voor financiële verslaggeving van de entiteit

---

[625] Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden*, paragraaf 13(a).

[626] De paragrafen 25 en 26 behandelen de gebruikte formuleringen om dit oordeel tot uitdrukking te brengen in het geval van respectievelijk een getrouw beeld stelsel en een compliance stelsel.

[627] Standaard 200 *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de standaarden* paragraaf 13(f) zet de inhoud van de financiële overzichten uiteen.

[628] Standaard 200, paragraaf 11.

[629] De paragrafen 25 en 26 behandelen de gebruikte formuleringen om dit oordeel tot uitdrukking te brengen in het geval van respectievelijk een getrouw beeld stelsel en een compliance stelsel.

[630] Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's*, paragraaf 26.

[631] Standaard 450, *Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen*, paragraaf 11.

in aanmerking te nemen, en of ze zijn gepresenteerd op een begrijpelijke manier; (Zie Par. A4)
b. de geselecteerde en toegepaste grondslagen voor financiële verslaggeving consistent zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, en passend zijn;
c. de door het management gemaakte schattingen en toelichtingen daarop redelijk zijn;
d. de in de financiële overzichten gepresenteerde informatie relevant, betrouwbaar, vergelijkbaar en begrijpelijk is. Bij het maken van deze evaluatie zal de accountant overwegen of;
   - de informatie die had moeten worden opgenomen is opgenomen en of deze informatie op de juiste wijze is geclassificeerd, samengevoegd of uitgesplitst, en gekenmerkt;
   - de algehele presentatie van de financiële overzichten is ondermijnd door het opnemen van informatie die niet relevant is of die een goed begrip van de toegelichte aangelegenheden verhult. (Zie Par. A5)
e. de financiële overzichten adequate toelichtingen verschaffen om de beoogde gebruikers in staat te stellen het effect van transacties en gebeurtenissen van materieel belang op de in de financiële overzichten bekendgemaakte informatie te begrijpen; en (Zie Par. A6)
f. de in de financiële overzichten gebruikte terminologie, met inbegrip van de titel van elk financieel overzicht, passend is.

14

Indien de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel, zal de evaluatie die op grond van de paragrafen 12 en 13 is vereist, mede de vraag omvatten of de financiële overzichten een getrouwe weergave vormen. De evaluatie door de accountant van de vraag of de financiële overzichten een getrouwe weergave vormen dient in te houden dat het volgende wordt overwogen (Zie Par. A7, A8 en A9):
a. de algehele presentatie, structuur en inhoud van de financiële overzichten; en
b. de vraag of de financiële overzichten, de onderliggende transacties en gebeurtenissen weergeven op een wijze die een getrouwe weergave vormt.

15

De accountant dient te evalueren of de financiële overzichten op adequate wijze verwijzen naar het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, dan wel op adequate wijze hiervan een beschrijving geven. (Zie Par. A10, A11, A12, A13, A14 en A15)

Vorm van het oordeel

16

De accountant dient een goedkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen in het geval hij tot de conclusie komt dat de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

17

Indien de accountant:
a. tot de conclusie komt dat, op basis van de verkregen controle-informatie, de financiële overzichten als geheel niet vrij zijn van een afwijking van materieel belang; of
b. niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om te concluderen dat de financiële overzichten als geheel vrij zijn van een afwijking van materieel belang,

dient hij het oordeel in de controleverklaring aan te passen overeenkomstig Standaard 705.

18

Indien de financiële overzichten, opgesteld in overeenstemming met de vereisten gesteld door een getrouw-beeld-stelsel, geen getrouwe weergave vormen, dient de accountant deze aangelegenheid met het management te bespreken en, afhankelijk van de vereisten gesteld door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving alsmede van de wijze waarop deze aangelegenheid wordt opgelost, dient hij te bepalen of het noodzakelijk is het oordeel in de controleverklaring aan te passen overeenkomstig Standaard 705. (Zie Par. A16)

19

Als de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een compliance-stelsel, wordt niet van de accountant vereist om te evalueren of de financiële overzichten een getrouwe weergave vormen. Indien de accountant evenwel, in uiterst zeldzame omstandigheden, tot de conclusie komt dat dergelijke financiële overzichten misleidend zijn, dient hij deze aangelegenheid met het management te bespreken, en afhankelijk van de wijze waarop deze aangelegenheid wordt opgelost, dient hij te bepalen of, en op welke wijze, hij hierover communiceert in de controleverklaring. (Zie Par. A17)

Controleverklaring

20

De controleverklaring dient op schrift te worden gesteld. (Zie Par. A18 en A19)

Controleverklaring voor controles die zijn uitgevoerd overeenkomstig de Standaarden

Titel

21

De controleverklaring dient een titel te hebben die duidelijk aangeeft dat het een verklaring van een onafhankelijke accountant betreft. (Zie Par. A20)

Geadresseerde
22
De controleverklaring dient te worden geadresseerd naar gelang passend, op basis van de omstandigheden van de opdracht. (Zie Par. A21)

Oordeel van de accountant
23
De eerste sectie van de controleverklaring dient het oordeel van de accountant te bevatten en dient de titel *Ons oordeel* te dragen.
24
De sectie *Ons oordeel* in de controleverklaring dient tevens:
a. de entiteit te identificeren waarvan de financiële overzichten zijn gecontroleerd;
b. te vermelden dat de financiële overzichten zijn gecontroleerd;
c. de titel van elk in de financiële overzichten opgenomen overzicht te vermelden;
d. te verwijzen naar de toelichtingen, inclusief het overzicht van belangrijke gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving; en
e. de datum of periode te specificeren waarop elk financieel overzicht dat tot de financiële overzichten behoort, betrekking heeft. (Zie Par. A22 en A23)
25
Indien een goedkeurend oordeel tot uitdrukking wordt gebracht over financiële overzichten die in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel zijn opgesteld, dient het oordeel van de accountant, tenzij anderszins door de wet- of regelgeving vereist, een van de volgende formuleringen te gebruiken, die beschouwd worden als zijnde equivalent:
a. Naar ons oordeel vormen de bijgevoegde financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave, in overeenstemming met [het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving]; of
b. Naar ons oordeel geven de bijgevoegde financiële overzichten een getrouw beeld van … in overeenstemming met [het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving]. (Zie Par. A24, A25, A26, A27, A28, A29, A30 en A31)
26
Bij het tot uitdrukking brengen van een goedkeurend oordeel over financiële overzichten die in overeenstemming met een compliance-stelsel zijn opgesteld, dient het oordeel van de accountant te vermelden dat de bijgevoegde financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met [het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving]. (Zie Par. A26, A27, A28, A29, A30 en A31)
27
Indien de in de controleverklaring opgenomen verwijzing naar het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving geen referentie is aan de IFRS die door de International Accounting Standards Board (IASB) zijn uitgebracht, noch aan de IPSAS die door de International Public Sector Accounting Standards Board zijn uitgebracht, noch aan *Titel 9 Boek 2 BW* dient het oordeel van de accountant het rechtsgebied van oorsprong van het stelsel te vermelden.

Basis voor ons oordeel
28
De controleverklaring dient een sectie te bevatten, die direct de sectie *Ons oordeel* opvolgt, met de titel *Basis voor ons oordeel*, die: (Zie Par. A32)
a. vermeldt dat de controle overeenkomstig de Standaarden is uitgevoerd; (Zie Par. A33)
b. verwijst naar de sectie van de controleverklaring die de verantwoordelijkheden van de accountant onder de Standaarden beschrijft;
c. een vermelding bevat dat de accountant onafhankelijk is van de entiteit in overeenstemming met de *Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten* (ViO) en andere voor de opdracht relevante onafhankelijkheidsregels in Nederland en dat de accountant heeft voldaan aan de *Verordening gedrags- en beroepsregels accountants* (VGBA) en andere ethische voorschriften; en (Zie Par A34, A35, A36, A37, A38 en A39)
d. vermeldt of de accountant van mening is dat de controle-informatie die de accountant heeft verkregen voldoende en geschikt is om een basis te verschaffen voor het oordeel van de accountant.

Continuïteit, fraude, materialiteit, reikwijdte van de groepscontrole en kernpunten van de controle
29

Waar van toepassing dient de accountant te rapporten overeenkomstig Standaard 570.[632]

29A

Bij wettelijke controles als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel p van de Wet toezicht accountantsorganisaties van volledige sets van financiële overzichten voor algemene doeleinden dient de accountant in de controleverklaring in een aparte sectie 'Controleaanpak continuïteit' aan te geven op welke wijze de accountant heeft ingespeeld op het hanteren door het management van de continuïteitsveronderstelling bij het opstellen en presenteren van de financiële overzichten en gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. De beschrijving kan worden geïntegreerd in:

- *de rapportageverplichtingen overeenkomstig Standaard 570;*
- *de sectie kernpunten van de controle.*

Bovenstaande is niet van toepassing indien:

a *wet- of regelgeving openbaarmaking van de aangelegenheid verhindert; of*

b *in buitengewoon zeldzame omstandigheden de accountant bepaalt dat de aangelegenheid niet gecommuniceerd dient te worden in de controleverklaring omdat redelijkerwijs verwacht wordt dat de nadelige gevolgen van dergelijke communicatie groter zijn dan de voordelen voor het maatschappelijk verkeer. Dit is niet van toepassing indien de entiteit publiekelijk informatie over de aangelegenheid openbaar heeft gemaakt.*

(Zie Par. A41A)

29B

Bij wettelijke controles als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel p van de Wet toezicht accountantsorganisaties van volledige sets van financiële overzichten voor algemene doeleinden, dient de accountant in de controleverklaring in een aparte sectie 'Controleaanpak frauderisico's' aan te geven op welke wijze de accountant heeft ingespeeld op frauderisico's die kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang. De beschrijving kan worden geïntegreerd, indien van toepassing, in de sectie kernpunten van de controle.

Bovenstaande is niet van toepassing indien:

a *wet- of regelgeving openbaarmaking van de aangelegenheid verhindert; of*

b *in buitengewoon zeldzame omstandigheden de accountant bepaalt dat de aangelegenheid niet gecommuniceerd dient te worden in de controleverklaring omdat redelijkerwijs verwacht wordt dat de nadelige gevolgen van dergelijke communicatie groter zijn dan de voordelen voor het maatschappelijk verkeer. Dit is niet van toepassing indien de entiteit publiekelijk informatie over de aangelegenheid openbaar heeft gemaakt.*

(Zie Par. A41B)

29C

De accountant dient in de inleidende tekst in de secties als bedoeld in paragraaf 29A en 29B te vermelden dat deze aangelegenheden zijn behandeld in de context van de controle van de financiële overzichten als geheel, en bij het vormen van een oordeel hierover, en de accountant geen afzonderlijk oordeel over deze aangelegenheden verschaft.

29D

Bij een oordeelonthouding dient de accountant de secties als bedoeld in paragraaf 29A en 29B niet op te nemen.

29E

1. *De accountant dient voor oob's of andere beursgenoteerde ondernemingen in de controleverklaring in een aparte sectie 'Materialiteit' de in de controle gehanteerde materialiteit van de financiële overzichten als geheel en de wijze waarop deze is bepaald uiteen te zetten. De accountant dient te beschrijven dat hij rekening houdt met kwantitatieve en kwalitatieve aspecten van materialiteit.(Zie Par. A41A)*
2. *In afwijking van het eerste lid dient een accountant bij een oordeelonthouding alvorens een sectie 'Materialiteit' op te nemen te overwegen of dat passend is. Hij neemt daarbij het volgende tenminste in overweging:*
   - *worden er naast de aangelegenheden die leiden tot de oordeelonthouding nog andere aangelegenheden vermeld die tot een niet goedkeurende verklaring zouden hebben geleid, in overeenstemming met paragraaf 27 van Standaard 705, die het wenselijk maken om een sectie 'Materialiteit' als bedoeld in het eerste lid op te nemen;*
   - *kan het opnemen van een sectie 'Materialiteit' als bedoeld in het eerste lid suggereren dat de financiële overzichten als geheel meer geloofwaardig zijn dan gepast zou zijn in de omstandigheden,*

   Wanneer de accountant vaststelt dat het passend is om een sectie 'Materialiteit' op te nemen doet de accountant dit met in achtneming van de vereisten in het eerste lid.

29F

1. *De accountant dient voor oob's of andere beursgenoteerde ondernemingen in een aparte sectie 'Reikwijdte van de groepscontrole' in de controleverklaring aan te geven hoe hij de controle van*

[632] Standaard 570, *Continuïteit*, paragraaf 21, 22 en 23.

groepsonderdelen heeft uitgevoerd, voor zover van toepassing. (Zie Par. A41E)

2. *In afwijking van het eerste lid dient een accountant bij een oordeelonthouding alvorens een sectie 'Reikwijdte van de groepscontrole' op te nemen te overwegen of dat passend is. Hij neemt daarbij het volgende tenminste in overweging:*
   - *worden er naast de aangelegenheden die leiden tot de oordeelonthouding nog andere aangelegenheden vermeld die tot een niet goedkeurende verklaring zouden hebben geleid, in overeenstemming met paragraaf 27 van Standaard 705, die het wenselijk maken om een sectie 'Reikwijdte van de groepscontrole' als bedoeld in het eerste lid op te nemen;*
   - *kan het opnemen van een sectie 'Reikwijdte van de groepscontrole' als bedoeld in het eerste lid suggereren dat de financiële overzichten als geheel meer geloofwaardig zijn dan gepast zou zijn in de omstandigheden,*

   Wanneer de accountant vaststelt dat het passend is om een sectie 'Reikwijdte van de groepscontrole' op te nemen doet de accountant dit met in achtneming van de vereisten in het eerste lid.

30

Voor controles van volledige sets financiële overzichten voor algemene doeleinden van oob's of andere beursgenoteerde ondernemingen[633] dient de accountant kernpunten van de controle overeenkomstig Standaard 701 in de controleverklaring te communiceren.

31

Wanneer van de accountant anderszins op grond van wet- of regelgeving is vereist om kernpunten van de controle in de controleverklaring te communiceren, of wanneer hij hiertoe besluit, dient hij dit overeenkomstig Standaard 701 te doen. (Zie Par. A40, A41 en A42)

Wanneer de accountant voor een niet-oob ertoe besluit om kernpunten van de controle in de controleverklaring te communiceren, dient hij ook de secties 'Materialiteit' en 'Reikwijdte van de groepscontrole' in de controleverklaring op te nemen in overeenstemming met paragrafen 29E en 29F.

Andere informatie

32

Waar van toepassing, zal de accountant rapporteren in overeenstemming met Standaard 720[634].

Verantwoordelijkheden voor de financiële overzichten

33

De controleverklaring dient een sectie te bevatten met de titel *Verantwoordelijkheden voor de financiële overzichten*. De controleverklaring dient de term te gebruiken die gepast is in de context van het wettelijke kader in het desbetreffende rechtsgebied en hoeft niet specifiek te verwijzen naar 'het management'. In sommige rechtsgebieden kan de gepaste verwijzing naar de met governance belaste personen zijn. (Zie Par. A44)

34

Deze sectie van de controleverklaring dient de verantwoordelijkheid van het management te beschrijven voor: (Zie Par. A45, A46, A47 en A48)

a. het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en voor dergelijke interne beheersing waarvan het management bepaalt dat deze noodzakelijk is voor het opstellen van de financiële overzichten die vrij zijn van afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude of fouten;
b. het inschatten van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven[635] en de vraag of het hanteren van de continuïteitsveronderstelling gepast is en dat deze, indien van toepassing, aangelegenheden met betrekking tot continuïteit toelicht. De uitleg van de verantwoordelijkheid van het management voor deze inschatting dient een beschrijving te omvatten van wanneer het gebruik van de continuïteitsveronderstelling gepast is. (Zie Par. A48)

35

Deze sectie van de controleverklaring dient tevens degenen die verantwoordelijk zijn voor het toezicht op het proces van financiële verslaggeving te identificeren, wanneer degenen die verantwoordelijk zijn voor dit toezicht anderen zijn dan degenen die de verantwoordelijkheden vervullen zoals in paragraaf 34 hierboven is beschreven. In dit geval dient de titel van deze sectie tevens te verwijzen naar 'de met governance belaste personen' of een dergelijke term die binnen het wettelijke kader in het desbetreffende rechtsgebied gepast is. (Zie Par. A49)

36

Wanneer de financiële overzichten in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel zijn opgesteld dient de beschrijving van de verantwoordelijkheden voor de financiële overzichten in de controleverklaring te verwijzen naar 'het opstellen en getrouw weergeven van deze financiële overzichten' of 'het opstellen van de financiële overzichten die een getrouw beeld geven', naar gelang wat in de omstandigheden gepast is.

---

[633] In de ISA's wordt gesproken over 'listed entities'.
[634] Standaard 720, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie.*
[635] Standaard 570, paragraaf 2.

Verantwoordelijkheden van de accountant voor de controle van de financiële overzichten

37

De controleverklaring dient een sectie te bevatten met de titel V*erantwoordelijkheden van de accountant voor de controle van de financiële overzichten*.

38

Deze sectie van de controleverklaring dient: (Zie Par. A50)

a. te vermelden dat de doelstellingen van de accountant zijn om:
   1. een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen over de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten als gevolg van fraude of van fouten; en
   2. een controleverklaring uit te brengen waarin het oordeel van de accountant is opgenomen. (Zie Par. A51)
b. te vermelden dat een redelijke mate van zekerheid een hoog niveau van zekerheid is, maar geen garantie dat een controle die overeenkomstig de Standaarden is uitgevoerd altijd een afwijking van materieel belang ontdekt wanneer hier sprake van is; en
c. te vermelden dat afwijkingen zich kunnen voordoen als gevolg van fraude of van fouten en:
   1. beschrijven dat zij als van materieel belang worden beschouwd indien hiervan, afzonderlijk of gezamenlijk, redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij de economische beslissingen, die gebruikers op basis van deze financiële overzichten nemen, beïnvloeden; of[636]
   2. een definitie of beschrijving van materialiteit verschaffen in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. (Zie Par. A53)

39

De sectie *Verantwoordelijkheden van de accountant voor de controle van de financiële overzichten* in de controleverklaring dient verder: (Zie Par. A50)

a. te vermelden dat, als onderdeel van een controle overeenkomstig de Standaarden, de accountant gedurende de controle professionele oordeelsvorming toepast en een professioneel-kritische houding handhaaft; en
b. een controle te beschrijven door te vermelden dat de verantwoordelijkheden van de accountant bestaan uit:
   1. het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten als gevolg van fraude of van fouten; het opzetten en uitvoeren van controlewerkzaamheden die op die risico's inspelen; en het verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is om een basis voor het oordeel van de accountant te verschaffen. Het risico van het niet-ontdekken van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude is hoger dan een die het gevolg is van fouten, aangezien fraude gepaard kan gaan met samenspanning, valsheid in geschrifte, opzettelijke weglatingen, een verkeerde voorstelling van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;
   2. het verwerven van inzicht in de interne beheersing die voor de controle relevant is om controlewerkzaamheden op te zetten die in de omstandigheden gepast zijn, maar die niet bedoeld zijn om een oordeel tot uitdrukking te brengen over de effectiviteit van de interne beheersing van de entiteit. In omstandigheden waarin de accountant tevens de verantwoordelijkheid heeft om een oordeel tot uitdrukking te brengen over de effectiviteit van de interne beheersing in samenhang met de controle van de financiële overzichten, dient de accountant de formulering weg te laten dat het door de accountant overwegen van de interne beheersing niet bedoeld is om een oordeel tot uitdrukking te brengen over de effectiviteit van de interne beheersing;
   3. het evalueren van de geschiktheid van de grondslagen van de financiële verslaggeving die worden gebruikt en de redelijkheid van schattingen en daarmee verband houdende toelichtingen die door het management worden gemaakt;
   4. het concluderen over de geschiktheid van het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het management en, gebaseerd op de verkregen controle-informatie, de vraag of er een onzekerheid van materieel belang bestaat met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Indien de accountant concludeert dat er sprake is van een onzekerheid van materieel belang, is van de accountant vereist om in de controleverklaring de aandacht te vestigen op de daarmee verband houdende toelichtingen in de financiële overzichten of, indien dergelijke toelichtingen inadequaat zijn, het oordeel daarover aan te passen. De conclusies van de accountant zijn gebaseerd op de controle-informatie die verkregen is tot op de datum van de controleverklaring. Toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden kunnen er echter voor zorgen dat de entiteit niet langer in staat is haar continuïteit te handhaven;
   5. wanneer de financiële overzichten in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel zijn opgesteld, het evalueren van de algehele weergave, structuur en inhoud van de financiële overzichten, inclusief de toelichtingen en de vraag of de financiële overzichten de onderlig-

[636] Standaard 320, *Materialiteit bij planning en uitvoering van een controle*, paragraaf 2.

gende transacties en gebeurtenissen weergeven op een manier die een getrouwe weergave vormt.

c. als Standaard 600[637] van toepassing is, het verder beschrijven van de verantwoordelijkheden van de accountant in een controleopdracht op groepsniveau door te vermelden dat:
   1. de verantwoordelijkheden van de accountant bestaan uit het verkrijgen van voldoende geschikte controle-informatie met betrekking tot de financiële informatie van de entiteiten of bedrijfsactiviteiten binnen de groep om een oordeel tot uitdrukking te brengen over de financiële overzichten van een groep;
   2. de accountant verantwoordelijk is voor de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van de groepscontrole; en
   3. de accountant ongedeeld verantwoordelijk blijft voor zijn oordeel.

40

De sectie *Verantwoordelijkheden van de accountant voor de controle van de financiële overzichten* dient tevens: (Zie Par. A50)

a. te vermelden dat de accountant aan de met governance belaste personen aangelegenheden communiceert zoals de geplande reikwijdte en timing van de controle en significante controlebevindingen, inclusief significante tekortkomingen in de interne beheersing die de accountant tijdens de controle identificeert;
b. voor controles van financiële overzichten van oob's en andere beursgenoteerde ondernemingen[638] te vermelden dat de accountant aan [de met governance belaste personen]heeft gemeld dat alle relevante ethische voorschriften zijn nageleefd met betrekking tot onafhankelijkheid en dat hij aan hen alle relaties en overige aangelegenheden heeft gecommuniceerd waarvan redelijkerwijs kan worden verwacht dat deze consequenties kunnen hebben voor de onafhankelijkheid van de accountant, en waar van toepassing, daarmee verband houdende maatregelen; en
c. voor controles van financiële overzichten van oob's en andere beursgenoteerde ondernemingen[639] en andere entiteiten waarvoor kernpunten van de controle overeenkomstig Standaard 701 worden gecommuniceerd, te vermelden dat, van de aangelegenheden die gecommuniceerd zijn met [de met governance belaste personen], de accountant die aangelegenheden bepaalt die het meest significant waren bij de controle van de financiële overzichten van de huidige periode en derhalve kernpunten van de controle zijn. De accountant beschrijft deze aangelegenheden in de controleverklaring tenzij wet- of regelgeving openbaarmaking van de aangelegenheid verhindert of wanneer, in uiterst zeldzame omstandigheden, de accountant bepaalt dat een aangelegenheid niet in de controleverklaring zou moeten worden gecommuniceerd omdat redelijkerwijs verwacht wordt dat de nadelige gevolgen van dergelijke communicatie groter zijn dan de voordelen voor het maatschappelijk verkeer. (Zie Par. A53)

Plaats van de beschrijving van de verantwoordelijkheden van de accountant voor de controle van de financiële overzichten

41

De beschrijving van de verantwoordelijkheden van de accountant voor de controle van de financiële overzichten zoals vereist op grond van paragrafen 39–40, dient te worden opgenomen: (Zie Par. A54)

a. in de tekst van de controleverklaring;
b. in een bijlage bij de controleverklaring, in welk geval de controleverklaring een verwijzing dient te bevatten naar de plaats van de bijlage; of (Zie Par. A55, A56 en A57)
c. door een specifieke verwijzing in de controleverklaring naar de plaats van een dergelijke beschrijving op een website van een bevoegde instantie, waar wet- en regelgeving of nationale controlestandaarden de accountant uitdrukkelijk toestaan dit te doen. (Zie Par. A54, A56 en A57)

42

Wanneer de accountant verwijst naar een beschrijving van de verantwoordelijkheden van de accountant op een website van een bevoegde instantie dient de accountant te bepalen of een dergelijke beschrijving de vereisten in paragrafen 39–40 behandelt en hiermee niet strijdig is. (Zie Par. A56)

Andere rapporteringsverplichtingen

43

Indien de accountant in de controleverklaring over de financiële overzichten andere rapporteringsverplichtingen behandelt naast zijn verantwoordelijkheid overeenkomstig de Standaarden, dienen deze overige rapporteringsverplichtingen te worden behandeld in een aparte sectie in de controleverklaring met als titel *Verklaring betreffende overige door wet- of regelgeving gestelde vereisten*, of anderszins naargelang passend ten aanzien van de inhoud van de sectie, tenzij deze andere rapporteringsver-

[637] Standaard 600, *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten van de groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen).*
[638] In de ISA's wordt gesproken over 'listed entities'.
[639] In de ISA's wordt gesproken over 'listed entities'.

plichtingen dezelfde onderwerpen behandelen als degenen die zijn gepresenteerd onder de rapporteringsverplichtingen die op grond van de Standaarden zijn vereist, in welk geval de andere rapporteringsverplichtingen in dezelfde sectie kunnen worden gepresenteerd als de daarmee verband houdende rapporteringselementen die op grond van de Standaarden zijn vereist. (Zie Par. A58, A59 en A60)

44

Indien andere rapporteringsverplichtingen in dezelfde sectie worden gepresenteerd als de daarmee verband houdende rapporteringselementen die op grond van de Standaarden zijn vereist, dient de controleverklaring duidelijk de andere rapporteringsverplichtingen te onderscheiden van de rapportering die op grond van de Standaarden is vereist. (Zie Par. A60)

45

Indien de controleverklaring een aparte sectie bevat die overige rapporteringsverantwoordelijkheden behandelt, dienen de vereisten uit paragrafen 21–40 te worden opgenomen in een sectie met de titel *Verklaring betreffende de controle van de financiële overzichten*. *De Verklaring betreffende overige door wet- of regelgeving gestelde vereisten* dient te volgen op de *Verklaring betreffende de controle van de financiële overzichten*. (Zie Par. A60)

45A

De accountant dient voor oob's of andere beursgenoteerde ondernemingen ten minste de volgende onderwerpen op te nemen in de sectie overige rapporteringsverantwoordelijkheden:

- *door wie is de accountantseenheid benoemd;*
- *datum van benoeming en periode van totale ononderbroken opdracht van de accountantseenheid met inbegrip van eerdere verlengingen en herbenoemingen*.

Naam van de opdrachtpartner

46

De naam van de opdrachtpartner dient te worden opgenomen in de controleverklaring over financiële overzichten van oob's *of andere beursgenoteerde ondernemingen*[640], tenzij in zeldzame omstandigheden, van een dergelijke toelichting redelijkerwijs verwacht wordt dat deze leidt tot een significante bedreiging voor de persoonlijke veiligheid. In de zeldzame omstandigheden dat de accountant van plan is om de naam van de opdrachtpartner niet op te nemen in de controleverklaring, dient de accountant deze intentie met de met governance belaste personen te bespreken om de inschatting door de accountant van de waarschijnlijkheid en ernst van een significante bedreiging voor de persoonlijke veiligheid te onderbouwen. (Zie Par. A61, A62 en A63)

Handtekening van de accountant

47

De controleverklaring dient te worden ondertekend. (Zie Par. A64 en A65)

Adres van de accountant

48

De controleverklaring dient de naam te vermelden van de plaats in het rechtsgebied waar de accountant kantoor houdt.

Datum van de controleverklaring

49

De controleverklaring dient niet vroeger te worden gedateerd dan de datum waarop de accountant voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen waarop hij zijn oordeel over de financiële overzichten baseert, met inbegrip van informatie die aantoont dat: (Zie Par. A66, A67, A68 en A69)

a. alle overzichten en toelichtingen die de financiële overzichten vormen zijn opgesteld; en
b. de personen met de erkende bevoegdheid hebben verklaard dat zij verantwoordelijkheid hebben genomen voor die financiële overzichten.

Controleverklaring voorgeschreven door wet- of regelgeving

50

Indien op grond van de wet- of regelgeving van een specifiek rechtsgebied van de accountant wordt vereist dat hij zich houdt aan een specifieke opmaak of formulering in de controleverklaring, mag de controleverklaring slechts naar de Standaarden verwijzen als ze ten minste elk van de volgende elementen bevat: (Zie Par. A70 en A71)

a. een titel;
b. een geadresseerde, zoals door de omstandigheden van de opdracht vereist;
c. een oordeelsectie waarin een oordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking wordt gebracht en een verwijzing naar het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving dat bij het opstellen van de financiële overzichten is gebruikt (met inbegrip van de vermelding van het

[640] In de ISA's wordt gesproken over 'listed entities'.

rechtsgebied van oorsprong van het stelsel inzake financiële verslaggeving dat noch de International Financial Reporting Standards, noch de International Public Sector Accounting Standards is; (Zie Par. 27)

d. een identificatie van de financiële overzichten van de entiteit die gecontroleerd zijn;
e. een vermelding dat de accountant onafhankelijk is van de entiteit in overeenstemming met de *ViO en andere voor de opdracht relevante onafhankelijkheidsregels in Nederland en dat de accountant heeft voldaan aan de VGBA en andere ethische voorschriften;*
f. waar van toepassing, een sectie die de rapportagevereisten in paragraaf 22 van Standaard 570 behandelt en hiermee niet in strijd is;
g. waar van toepassing, een sectie *Onderbouwing van ons oordeel met beperking (of afkeurend oordeel)* die de rapporteringsvereisten in paragraaf 23 van Standaard 570 behandelt en hiermee niet in strijd is;
h. waar van toepassing, een sectie die de informatie bevat die op grond van Standaard 701 is vereist, of aanvullende informatie over de controle die op grond van wet- of regelgeving is voorgeschreven en de rapporteringsvereisten in die Standaard behandelt en hiermee niet in strijd is;[641] (Zie Par. A72, A73, A74 en A75)
i. waar van toepassing, een sectie die de rapportagevereisten in paragraaf 24 van Standaard 720 behandelt;
j. een beschrijving van de verantwoordelijkheden van het management voor het opstellen van de financiële overzichten en een identificatie van degenen die verantwoordelijk zijn voor het toezicht op het proces van financiële verslaggeving die de vereisten in paragrafen 33–36 behandelt en hiermee niet strijdig is;
k. een verwijzing naar de Standaarden en de wet- of regelgeving alsmede een verwijzing naar de verantwoordelijkheden van de accountant voor een controle van de financiële overzichten die de vereisten in paragrafen 37–40 behandelt en hiermee niet strijdig is; (Zie Par. A50, A51, A52 en A53)
l. voor controles van volledige sets financiële overzichten voor algemene doeleinden van *oob's of andere beursgenoteerde ondernemingen*[642], de naam van de opdrachtpartner, tenzij, in zeldzame omstandigheden, van een dergelijke toelichting redelijkerwijs kan worden verwacht dat deze tot een significante bedreiging voor de persoonlijke veiligheid leidt;
m. de handtekening van de accountant;
n. de datum van de controleverklaring; en
o. het adres van de accountant.

51

Van een accountant kan vereist worden een controle uit te voeren overeenkomstig andere controlestandaarden van een specifiek rechtsgebied of van een internationale instantie die standaarden vaststelt (de 'andere controlestandaarden'), maar hij heeft bovendien de NV COS nageleefd bij de uitvoering van de controle. Indien dit het geval is, mag de accountant in zijn controleverklaring verwijzen naar NV COS in aanvulling op de andere controlestandaarden, maar de accountant dient dit alleen te doen als: (Zie Par. A76 en A77)

a. er geen conflict is tussen de vereisten van de andere controlestandaarden en die van de NV COS dat ertoe zou leiden dat de accountant (i) een ander oordeel vormt, of (ii) geen paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden of een paragraaf inzake overige aangelegenheden opneemt die in de bijzondere omstandigheden op grond van de NV COS vereist is; en
b. de controleverklaring ten minste elk van de in paragraaf 50(a)–(o) uiteengezette elementen bevat indien de accountant gebruikmaakt van de door de andere controlestandaarden gespecificeerde opmaak of formulering. Verwijzingen naar wet- of regelgeving in paragraaf 50(k) dienen echter te worden gelezen als verwijzingen naar de andere controlestandaarden. De controleverklaring dient daarbij deze andere controlestandaarden te vermelden.

52

In het geval de controleverklaring verwijst naar zowel de andere controlestandaarden als de NV COS, dient de controleverklaring het rechtsgebied van oorsprong van de andere controlestandaarden te vermelden.

Aanvullende informatie gepresenteerd met de financiële overzichten

(Zie Par. A78, A79, A80, A81, A82, A83 en A84)

53

Indien aanvullende informatie die niet wordt vereist door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving wordt gepresenteerd met de gecontroleerde financiële overzichten, dient de accountant te evalueren of, naar de professionele oordeelsvorming van de accountant, aanvullende informatie niettemin een integrerend onderdeel is van de financiële overzichten vanwege de aard hiervan en hoe deze wordt gepresenteerd. Wanneer het een integrerend onderdeel is van het

[641] Standaard 701, paragraaf 11, 12, 13, 14, 15 en 16.
[642] In de ISA's wordt gesproken over 'listed entities'.

financieel overzicht, dient de aanvullende informatie door het oordeel van de accountant te worden omvat.

54

Indien aanvullende informatie die niet wordt vereist door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving niet wordt beschouwd als een integrerend onderdeel van het gecontroleerde financieel overzicht dient de accountant te evalueren of dergelijke aanvullende informatie op een manier wordt weergegeven die voldoende is en duidelijk onderscheiden is van de gecontroleerde financiële overzichten. Indien dit niet het geval is, dient de accountant het management te verzoeken de wijze waarop niet-gecontroleerde aanvullende informatie wordt gepresenteerd, te wijzigen. Als het management dat weigert, dient de accountant de niet-gecontroleerde aanvullende informatie te identificeren en in de controleverklaring uiteen te zetten dat die aanvullende informatie niet is gecontroleerd.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Kwalitatieve aspecten van de praktijken van de entiteit inzake administratieve verwerking

(Zie Par. 12)

A1

Het management maakt een aantal oordeelsvormingen met betrekking tot de in de financiële overzichten opgenomen bedragen en toelichtingen.

A2

Standaard 260 omvat een uiteenzetting van de kwalitatieve aspecten van praktijken inzake administratieve verwerking.[643] Bij het in aanmerking nemen van de kwalitatieve aspecten van de praktijken van de entiteit inzake administratieve verwerking, is het mogelijk dat de accountant zich bewust wordt van mogelijke tendentie in de oordeelsvormingen van het management. De accountant kan tot de conclusie komen dat het cumulatieve effect van het gebrek aan neutraliteit, samen met het effect van niet-gecorrigeerde afwijkingen, ertoe leidt dat de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang bevatten. Indicaties voor een gebrek aan neutraliteit dat een effect kan hebben op de evaluatie door de accountant van de vraag of de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang bevatten, zijn onder meer:

- de selectieve correctie van afwijkingen die tijdens de controle onder de aandacht van het management zijn gebracht (bijv. het corrigeren van afwijkingen die het effect hebben dat ze de gerapporteerde winsten verhogen, maar het niet corrigeren van afwijkingen die het effect hebben dat ze de gerapporteerde resultaten verlagen);
- mogelijke tendentie bij het management bij het maken van schattingen.

A3

Standaard 540 behandelt mogelijke tendentie bij het management bij het maken van schattingen.[644] Indicaties voor mogelijke tendentie bij het management vormen geen afwijkingen bij het trekken van conclusies over de redelijkheid van individuele schattingen. Zij kunnen echter wel van invloed zijn op de evaluatie door de accountant van de vraag of de financiële overzichten als geheel vrij zijn van een afwijking van materieel belang.

Grondslagen voor financiële verslaggeving op passende wijze toegelicht in de financiële overzichten

(Zie Par. 13(a))

A4

Bij de evaluatie of de financiële overzichten op de juiste wijze de belangrijke geselecteerde en toegepaste grondslagen toelichten, omvat de overweging van de accountant aangelegenheden als:

- of alle toelichtingen met betrekking tot de belangrijke grondslagen voor financiële verslaggeving die vereist zijn om te worden opgenomen op grond van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving zijn toegelicht;
- of de informatie over de belangrijke grondslagen voor financiële verslaggeving die zijn toegelicht relevant is en derhalve reflecteert hoe de verantwoording, waardering en presentatie criteria in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving zijn toegepast op transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen in de financiële overzichten in de specifieke omstandigheden van de activiteiten van de entiteit en haar omgeving; en
- de duidelijkheid waarmee de belangrijke grondslagen voor financiële verslaggeving zijn gepresenteerd.

Informatie die gepresenteerd is in de financiële overzichten is relevant, betrouwbaar, vergelijkbaar en begrijpelijk

(Zie Par. 13(d))

---

[643] Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*, bijlage 2.

[644] Standaard 540, *De controle van schattingen, met inbegrip van schattingen van reële waarde, alsmede van de toelichtingen daarop*, paragraaf 21.

A5
Evalueren van de begrijpelijkheid van de financiële overzichten omvat overweging van dergelijke aangelegenheden zoals de vraag of:

- de informatie in de financiële overzichten gepresenteerd wordt op een duidelijke en beknopte wijze;
- de plaatsing van significante toelichtingen gepaste aandacht hieraan geeft (bijvoorbeeld wanneer er gepercipieerde waarde is van entiteit specifieke informatie voor gebruikers) en of de toelichtingen passende kruisverwijzingen bevatten op een manier die geen significante uitdagingen aan gebruikers zou geven bij het identificeren van noodzakelijke informatie.

Toelichting van het effect van transacties en gebeurtenissen van materieel belang op de in de financiële overzichten bekendgemaakte informatie
(Zie Par. 13(e))
A6
Het is gebruikelijk dat financiële overzichten die in overeenstemming met een stelsel voor algemene doeleinden zijn opgesteld de financiële positie, de financiële prestaties en de kasstromen van een entiteit presenteren. Evalueren of, in het licht van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, de financiële overzichten adequate toelichtingen verschaffen om de beoogde gebruikers in staat te stellen het effect van de van materieel belang zijnde transacties en gebeurtenissen op de financiële positie, de financiële prestaties en de kasstromen van de entiteit te begrijpen omvat overwegen van aangelegenheden als:

- de mate waarin de informatie in de financiële overzichten relevant en specifiek is voor de omstandigheden van de entiteit; en
- of de toelichtingen adequaat zijn om de beoogde gebruikers te helpen om te begrijpen:
  - de aard en omvang van de potentiële activa en verplichtingen van de entiteit die voortvloeien uit transacties of gebeurtenissen die niet voldoen aan de criteria voor opname (of de criteria voor van de balans halen), vastgesteld door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
  - de aard en omvang van de risico's van een afwijking van materieel belang die voortvloeien uit transacties en gebeurtenissen;
  - de gebruikte methoden en de gemaakte veronderstellingen en oordeelsvormingen en veranderingen daarin, die van invloed zijn op de gepresenteerde of anderszins toegelichte bedragen inclusief relevante gevoeligheidsanalyses.

Evalueren of de financiële overzichten een getrouwe weergave vormen
(Zie Par. 14)
A7
Sommige stelsels inzake financiële verslaggeving erkennen expliciet of impliciet het concept van getrouwe weergave[645]. Zoals vermeld in paragraaf 7 (b) van deze Standaard vereist een getrouwbeeld-stelsel[646] inzake financiële verslaggeving niet alleen voldoen aan de eisen van het stelsel, maar erkent het ook expliciet of impliciet dat het nodig kan zijn voor het management om toelichtingen te verstrekken die verder gaan dan degene die specifiek vereist zijn op grond van het stelsel.[647]
A8
De evaluatie van de accountant over de vraag of de financiële overzichten een getrouwe weergave vormen, zowel ten aanzien van presentatie als toelichting, is een kwestie van professionele oordeelsvorming. Deze evaluatie houdt rekening met aangelegenheden als de feiten en omstandigheden van de entiteit, inclusief de wijzigingen daarin, gebaseerd op inzicht van de accountant in de entiteit en de controle-informatie verkregen tijdens de controle. De evaluatie omvat ook overweging van bijvoorbeeld de toelichtingen die nodig zijn om een getrouw beeld te vormen als gevolg van aangelegenheden die van materieel belang zouden kunnen zijn (dat wil zeggen, in het algemeen worden afwijkingen beschouwd als van materieel belang als redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij de economische beslissingen die gebruikers nemen op basis van de financiële overzichten als geheel beïnvloeden), zoals het effect van de veranderende financiële rapportagevereisten of de veranderende economische omgeving.
A9
Evalueren of de financiële overzichten een getrouwe weergave vormen kan bijvoorbeeld gesprekken met het management en de personen belast met governance over hun opvattingen over waarom een

[645] Bijvoorbeeld, de International Financial Reporting Standards (IFRS) geven aan dat een getrouwe weergave de getrouwe weergave vereist van de gevolgen van transacties, andere gebeurtenissen en omstandigheden in overeenstemming met de definities en opnamecriteria voor activa, passiva, baten en lasten.
[646] Zie Standaard 200, paragraaf 13(a).
[647] Bijvoorbeeld IFRS vereist van een entiteit om aanvullende informatie te verstrekken, wanneer de naleving van de specifieke vereisten in de IFRS ontoereikend is om gebruikers in staat te stellen om de impact van bepaalde transacties, andere gebeurtenissen en omstandigheden op financiële positie en financiële prestaties van de entiteit te begrijpen (International Accounting Standard 1, *Presentatie van de financiële overzichten*, paragraaf 17 (c)).

bepaalde presentatie werd gekozen omvatten, evenals alternatieven die mogelijk zijn overwogen. De besprekingen kunnen bijvoorbeeld omvatten:

- de mate waarin de bedragen in de financiële overzichten zijn samengevoegd of opgesplitst, en of de presentatie van de bedragen of toelichtingen nuttige informatie verhult of resulteert in misleidende informatie;
- consistentie met geschikte sector specifieke praktijken, of dat eventuele afwijkingen relevant zijn voor de omstandigheden van de entiteit en daarom gerechtvaardigd zijn.

Beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving
(Zie Par. 15)
A10
Zoals in Standaard 200 uiteengezet, vereist het opstellen van de financiële overzichten door het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen, dat in de financiële overzichten een adequate beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving wordt opgenomen.[648] Deze beschrijving informeert de gebruikers van de financiële overzichten over het stelsel waarop de financiële overzichten zijn gebaseerd.
A11
Een beschrijving dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een bepaald van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving is alleen passend als de financiële overzichten in overeenstemming zijn met alle door dat stelsel gestelde vereisten die van toepassing zijn gedurende de periode waarop de financiële overzichten betrekking hebben.
A12
Een beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving die onnauwkeurige kwalificerende of beperkende formuleringen omvat (bijv. 'de financiële overzichten zijn grotendeels in overeenstemming met de International Financial Reporting Standards') is geen adequate beschrijving van dat stelsel, aangezien het gebruikers van de financiële overzichten kan misleiden.

Verwijzing naar meer dan één stelsel inzake financiële verslaggeving
A13
Soms wordt in financiële overzichten gesteld dat zij zijn opgesteld in overeenstemming met twee stelsels inzake financiële verslaggeving (bijv. het nationale stelsel en de IFRS). Dit kan zijn omdat het management verplicht is of ervoor heeft gekozen de financiële overzichten op te stellen in overeenstemming met beide stelsels, in welk geval beide stelsels van toepassing zijnde stelsels inzake financiële verslaggeving zijn. Een dergelijke beschrijving is alleen passend indien de financiële overzichten in overeenstemming zijn met elk van de stelsels afzonderlijk. Om te worden beschouwd als zijnde opgesteld in overeenstemming met beide stelsels, is het nodig dat de financiële overzichten tegelijkertijd met beide stelsels in overeenstemming zijn zonder dat aansluitingsoverzichten nodig zijn. In de praktijk is gelijktijdige overeenstemming onwaarschijnlijk, tenzij het rechtsgebied het andere stelsel (bijv. de IFRS) als zijn eigen nationale stelsel heeft aangenomen of alle belemmeringen voor het daarmee in overeenstemming zijn heeft weggenomen.
A14
Financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met een bepaald stelsel inzake financiële verslaggeving en die een toelichting of aanvullend overzicht bevatten met een aansluiting van de resultaten met die welke onder een ander stelsel zouden worden weergegeven, zijn niet opgesteld in overeenstemming met dat andere stelsel. Dit is omdat de financiële overzichten niet alle informatie omvatten op de wijze die door dat andere stelsel wordt vereist.
A15
De financiële overzichten kunnen evenwel zijn opgesteld in overeenstemming met één van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving en daarnaast in de toelichting beschrijven in welke mate ze in overeenstemming zijn met een ander stelsel (bijv. financiële overzichten opgesteld in overeenstemming met het nationale stelsel die tevens beschrijven in welke mate zij in overeenstemming zijn met de IFRS). Een dergelijke beschrijving kan aanvullende financiële informatie vormen- zoals in paragraaf 54 uiteen wordt gezet en wordt bijgevolg door het oordeel van de accountant omvat indien het niet duidelijk van de financiële overzichten kan worden onderscheiden.

Vorm van het oordeel
A16
Er kunnen zich gevallen voordoen waarin financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met de door een getrouw-beeld-stelsel gestelde vereisten geen getrouwe weergave vormen. Als dit het geval is, kan het management in de financiële overzichten aanvullende toelichtingen opnemen naast die welke het stelsel specifiek vereist of, in uiterst zeldzame omstandigheden, afwijken van een door het stelsel gesteld vereiste opdat de financiële overzichten een getrouwe weergave vormen. (Zie Par. 18)

[648] Standaard 200, paragraaf A4 en A5.

A17
Het zal uiterst zelden voorkomen dat de accountant financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met een compliance-stelsel als misleidend beschouwt indien, overeenkomstig Standaard 210, de accountant heeft vastgesteld dat het stelsel aanvaardbaar is.[649] (Zie Par. 19)

Controleverklaring
(Zie Par. 20)
A18
Een schriftelijke verklaring omvat zowel verklaringen uitgebracht in *hard copy* formaat als verklaringen die op elektronische wijze tot stand zijn gekomen.
A19
De bijlage van deze Standaard bevat voorbeelden van controleverklaringen over financiële overzichten waarin de in de paragrafen 21–49 uiteengezette elementen zijn opgenomen. Met uitzondering van de secties *Ons oordeel* en *Basis voor ons oordeel*, stelt deze Standaard geen vereisten vast voor de volgorde van de elementen van de controleverklaring. Deze Standaard vereist echter wel het gebruik van specifieke titels, die bedoeld zijn om te helpen om controleverklaringen die verwijzen naar controles die zijn uitgevoerd overeenkomstig Standaarden, herkenbaarder te maken, in het bijzonder in situaties waar de elementen van de controleverklaring zijn weergegeven in een volgorde die afwijkt van de voorbeelden van controleverklaringen in de bijlage van deze Standaard.

Controleverklaring voor controles uitgevoerd overeenkomstig de Standaarden

Titel
(Zie Par. 21)
A20
Een titel die aangeeft dat de verklaring een verklaring van een onafhankelijke accountant is, bijvoorbeeld *Controleverklaring van de onafhankelijke accountant*, onderscheidt bijgevolg de controleverklaring van de onafhankelijke accountant van verklaringen die door anderen zijn uitgebracht.

Geadresseerde
(Zie Par. 22)
A21
Wet- of regelgeving of de voorwaarden van de opdracht specificeren vaak aan wie de controleverklaring in dat specifieke rechtsgebied moet worden geadresseerd. De controleverklaring wordt gewoonlijk geadresseerd aan de personen voor wie de verklaring wordt opgesteld, vaak ofwel aan de aandeelhouders, ofwel aan de met governance belaste personen van de entiteit waarvan de financiële overzichten worden gecontroleerd.

Oordeel van de accountant
(Zie Par. 24, 25, 26)

Verwijzing naar de financiële overzichten die zijn gecontroleerd
A22
De controleverklaring vermeldt bijvoorbeeld dat de accountant de financiële overzichten van de entiteit heeft gecontroleerd, die bestaan uit [vermeld de titel van elk financieel overzicht dat is opgenomen in de volledige set financiële overzichten die door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving zijn vereist, met vermelding van de datum of periode waarop elk financieel overzicht betrekking heeft] en toelichtingen op de financiële overzichten, inclusief een samenvatting van significante grondslagen voor de financiële verslaggeving.
A23
Indien de accountant op de hoogte is van het feit dat de gecontroleerde financiële overzichten zullen worden opgenomen in een document dat andere informatie bevat, zoals een jaarverslag, kan de accountant overwegen, indien de vorm van de presentatie dit toelaat, de nummers te vermelden van de pagina's waarop de gecontroleerde financiële overzichten zijn gepresenteerd. Dit helpt de gebruikers te bepalen op welke financiële overzichten de controleverklaring betrekking heeft.

'Vormt een getrouwe weergave, in alle van materieel belang zijnde opzichten' of 'geeft een getrouw beeld'
A24
De zinnen 'vormt een getrouwe weergave, in alle van materieel belang zijnde opzichten', dan wel de formulering 'geeft een getrouw beeld' in een bepaald rechtsgebied wordt gebruikt, wordt bepaald door de wet- of regelgeving die de controle van financiële overzichten in dat rechtsgebied regelt, of door de algemeen aanvaarde praktijk in dat rechtsgebied. Indien de wet- of regelgeving vereist dat

[649] Standaard 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten*, paragraaf 6(a).

andere formuleringen worden gebruikt, heeft dit geen invloed op de in paragraaf 14 van deze Standaard beschreven vereiste dat de accountant de getrouwe weergave van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel evalueert.

A25

Als de accountant een goedkeurend oordeel tot uitdrukking brengt, is het niet passend om formuleringen te gebruiken zoals 'met de voorgaande uitleg' of 'behoudens' in de relatie tot het oordeel aangezien deze een voorwaardelijk oordeel of een verzwakking of een aanpassing van het oordeel suggereren.

Beschrijving van de financiële overzichten en de aangelegenheden zij weergeven

A26

Het oordeel van de accountant omvat de volledige set financiële overzichten zoals gedefinieerd door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Bijvoorbeeld in het geval van vele stelsels voor algemene doeleinden omvatten de financiële overzichten: een overzicht van de financiële positie en een overzicht van gerealiseerde en niet-gerealiseerde resultaten; een mutatieoverzicht van het eigen vermogen, een kasstroomoverzicht, en daarop betrekking hebbende toelichtingen die gewoonlijk bestaan uit een overzicht van de belangrijke gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere toelichtingen. In bepaalde rechtsgebieden kan aanvullende informatie eveneens worden beschouwd als een integrerend onderdeel van de financiële overzichten.

A27

In het geval van financiële overzichten die in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel zijn opgesteld, wordt in het oordeel van de accountant vermeld dat de financiële overzichten een getrouwe weergave vormen, in alle van materieel belang zijnde opzichten, dan wel een getrouw beeld geven van de aangelegenheden waarvoor is voorzien dat deze in de financiële overzichten worden gepresenteerd. In het geval van financiële overzichten die bijvoorbeeld zijn opgesteld in overeenstemming met IFRS, zijn deze aangelegenheden *de financiële positie van de entiteit zoals op het einde van de verslagperiode en de financiële prestatie van de entiteit en de kasstromen voor de verslagperiode die net is geëindigd*. Derhalve is […] in paragraaf 25 en elders in deze Standaard bedoeld om te worden vervangen door de schuingedrukte woorden in de voorgaande zin wanneer het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving IFRS is of, in het geval van andere van toepassing zijnde stelsels inzake financiële verslaggeving, te worden vervangen door bewoordingen die de aangelegenheden beschrijven waarvoor is voorzien dat deze in de financiële overzichten worden gepresenteerd.

Beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de wijze waarop dit het oordeel van de accountant kan beïnvloeden

A28

De vermelding van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving in het oordeel van de accountant is bedoeld om de gebruikers van de controleverklaring de nodige informatie te verschaffen over de context waarbinnen het oordeel van de accountant tot uitdrukking wordt gebracht; dit is niet bedoeld om de op grond van paragraaf 14 vereiste evaluatie te beperken. Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving wordt als volgt vermeld:
'… in overeenstemming met de International Financial Reporting Standards'; of
'… in overeenstemming met de in rechtsgebied X algemeen aanvaarde verslaggevingsprincipes …'.

A29

Indien het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving standaarden voor financiële verslaggeving alsmede voorschriften van wet- of regelgeving omvat, wordt het stelsel als volgt vermeld: '… in overeenstemming met de International Financial Reporting Standards en de door de vennootschapswet van rechtsgebied X gestelde vereisten'. Standaard 210 behandelt omstandigheden waarin er conflicten optreden tussen de standaarden voor financiële verslaggeving en de door de wet- of regelgever gestelde vereisten.[650]

A30

Zoals in paragraaf A13 aangegeven, is het mogelijk dat financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met twee stelsels inzake financiële verslaggeving, die derhalve beide van toepassing zijnde stelsels inzake financiële verslaggeving zijn. Bijgevolg neemt de accountant elk stelsel apart in overweging bij het vormen van zijn oordeel over de financiële overzichten, en verwijst hij in zijn oordeel in overeenstemming met de paragrafen 25, 26 en 27 naar de beide stelsels als volgt:

a. indien de financiële overzichten in overeenstemming zijn met elk van de beide stelsels, individueel genomen, worden twee oordelen tot uitdrukking gebracht: dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met één van de van toepassing zijnde stelsels inzake financiële verslaggeving (bijv. het nationale stelsel) en dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het andere van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving (bijv. de IFRS). Deze oordelen kunnen afzonderlijk of in een enkele zin tot uitdrukking worden gebracht (bijv. de financiële overzichten vormen een getrouwe weergave, in alle van materieel

[650] Standaard 210, paragraaf 18.

belang zijnde opzichten, in overeenstemming met de in rechtsgebied X algemeen aanvaarde verslaggevingsprincipes en met de IFRS);

b. indien de financiële overzichten in overeenstemming zijn met één van de stelsels maar niet met het andere stelsel, kan een goedkeurend oordeel worden gegeven dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het ene stelsel (bijv. het nationale stelsel), maar een aangepast oordeel met betrekking tot het andere stelsel (bijv. de IFRS) overeenkomstig Standaard 705.

A31

Zoals in paragraaf A15 aangegeven, is het mogelijk dat in financiële overzichten wordt vermeld dat ze in overeenstemming zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en dat daarnaast de mate van overeenstemming met een ander stelsel inzake financiële verslaggeving wordt toegelicht. Dergelijke aanvullende informatie wordt omvat door het oordeel van de accountant aangezien ze niet duidelijk kan worden onderscheiden van de financiële overzichten (Zie Par. 53 en 54 en gerelateerde toepassingsgerichte teksten in de paragrafen A78, A79, A80, A81, A82, A83 en A84). Derhalve:

a. indien de toelichting met betrekking tot het in overeenstemming zijn met het andere stelsel misleidend is, wordt een aangepast oordeel tot uitdrukking gebracht overeenkomstig Standaard 705;

b. indien de toelichting niet misleidend is, maar de accountant van oordeel is dat ze van een dusdanig belang is dat ze fundamenteel is voor het begrip van de gebruikers van de financiële overzichten, wordt een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden toegevoegd overeenkomstig Standaard 706, waarbij de aandacht wordt gevestigd op de toelichting.

Basis voor ons oordeel

(Zie Par. 28)

A32

De sectie *Basis voor ons oordeel* verschaft belangrijke context over het oordeel van de accountant. Derhalve is op grond van deze Standaard vereist dat de sectie *Basis voor ons oordeel* direct de sectie *Ons oordeel* opvolgt in de controleverklaring.

A33

De verwijzing naar de Standaarden die worden gebruikt maakt de gebruikers van de controleverklaring duidelijk dat de controle is uitgevoerd in overeenstemming met vastgestelde Standaarden.

Relevante ethische voorschriften

(Zie Par. 28(c))

A34

De identificatie van het oorspronkelijke rechtsgebied van relevante ethische voorschriften vergroot de transparantie over die vereisten die betrekking hebben op de desbetreffende controleopdracht. In Standaard 200 wordt uitgelegd dat relevante ethische vereisten gewoonlijk bestaan uit de VGBA en de ViO met betrekking tot een controle van financiële overzichten samen met nationale vereisten die stringenter zijn.[651]

A35

In sommige rechtsgebieden kunnen er relevante ethische voorschriften aan een aantal verschillende bronnen worden ontleend zoals de ethische code(s) en aanvullende regels en vereisten binnen wet- en regelgeving. Wanneer de onafhankelijkheid en andere relevante ethische voorschriften binnen een beperkt aantal bronnen is gevat, kan de accountant ervoor kiezen om de relevante bron(nen) te noemen, (bijv. de naam van de code, wet- of regelgeving die in het rechtsgebied van toepassing is) of hij kan naar een voorwaarde verwijzen die doorgaans algemeen wordt begrepen en die op gepaste wijze die bronnen samenvat (bijv. onafhankelijkheidsvereisten voor controle van niet-beursgenoteerde ondernemingen in rechtsgebied X).

A36

Wet- of regelgeving, nationale controlestandaarden of de voorwaarden van een controleopdracht kunnen van de accountant vereisen om in de controleverklaring meer specifieke informatie over de bronnen van de relevante ethische voorschriften te verschaffen, met inbegrip van degenen die betrekking hebben op onafhankelijkheid, die zijn toegepast op de controle van de financiële overzichten.

A37

Bij het bepalen wat de gepaste hoeveelheid informatie is die in de controleverklaring moet worden opgenomen wanneer er sprake is van meerdere bronnen van relevante ethische voorschriften met betrekking tot de controle van de financiële overzichten, is een belangrijke overweging de balans tussen transparantie en het risico van het verhullen van overige nuttige informatie in de controleverklaring.

[651] Standaard 200, paragraaf A16.

Overwegingen specifiek voor groepscontroles

A38

Wanneer er bij groepscontroles sprake is van meerdere bronnen van relevante ethische voorschriften, inclusief degenen die betrekking hebben op onafhankelijkheid, heeft de verwijzing in de controleverklaring naar het rechtsgebied doorgaans betrekking op de relevante ethische voorschriften die van toepassing zijn op het opdrachtteam op groepsniveau. Dit is het geval omdat in een groepscontrole accountants van groepsonderdelen ook onderworpen zijn aan ethische voorschriften die relevant zijn voor de groepscontrole.[652]

A39

De Standaarden stellen geen specifieke onafhankelijkheids- of ethische voorschriften vast voor accountants, onder wie ook accountants van groepsonderdelen, en breiden deze dus niet uit, of doorbreken deze anderszins, de onafhankelijkheidsvereisten van de ViO of overige ethische voorschriften waaraan het opdrachtteam op groepsniveau onderhevig is, noch vereisen zij dat de accountant van groepsonderdelen in alle gevallen onderhevig is aan dezelfde onafhankelijkheidsvereisten die van toepassing zijn op het opdrachtteam op groepsniveau. Als gevolg daarvan kunnen de relevante ethische voorschriften, inclusief degenen die betrekking hebben op onafhankelijkheid in het geval van een groepscontrole complex zijn. Standaard 600[653] verschaft leidraden voor accountants bij het uitvoeren van werkzaamheden inzake de financiële informatie van een onderdeel voor een groepscontrole, inclusief die situaties waar de accountant van groepsonderdelen niet voldoet aan de onafhankelijkheidsvereisten die voor de groepscontrole relevant zijn.

Materialiteit, reikwijdte van de groepscontrole en kernpunten van de controle

(Zie Par. 31)

A40

Wet of regelgeving kan communicatie van materialiteit, reikwijdte van de groepscontrole en kernpunten van de controle vereisen voor andere entiteiten dan oob's *of andere beursgenoteerde ondernemingen*.[654][655]

A41

De accountant kan er tevens voor kiezen om kernpunten van de controle, materialiteit en reikwijdte van de groepscontrole te communiceren voor andere entiteiten dan oob's *of andere beursgenoteerde ondernemingen*, inclusief degenen die van significant openbaar belang kunnen zijn, bijvoorbeeld omdat zij een groot aantal en breed scala aan aandeelhouders hebben en gezien de aard en omvang van de activiteiten. Voorbeelden van dergelijke entiteiten kunnen financiële instellingen zijn (zoals pensioenfondsen) en andere entiteiten zoals charitatieve instellingen en entiteiten in de publieke sector.

A41A

De mate van detail die in de controleverklaring moet worden verschaft om te beschrijven op welke wijze op gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven is ingespeeld, is een kwestie van professionele oordeelvorming en wordt aangepast aan de specifieke omstandigheden en complexiteit van de controle. In overeenstemming met paragraaf 29A kan de accountant het volgende beschrijven:

- *de aangelegenheden die aandacht vereisten bij de controle;*
- *een verwijzing naar eventuele toelichtingen in de financiële overzichten;*
- *een kort overzicht van de uitgevoerde werkzaamheden;*
- *een indicatie van de uitkomst van de werkzaamheden van de accountant;*
- *belangrijke waarnemingen met betrekking tot de aangelegenheid.*

Of een combinatie van deze elementen.

Indien er geen gebeurtenissen of omstandigheden bestaan die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven die van de accountant significante aandacht vereisten bij het uitvoeren van de controle, heeft de accountant de mogelijkheid om werkzaamheden en uitkomsten en/of waarnemingen in verkorte vorm op te nemen.

A41B

De mate van detail die in de controleverklaring moet worden verschaft om te beschrijven op welke wijze op frauderisico's die kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang tijdens de controle is ingespeeld is een kwestie van professionele oordeelvorming en wordt aangepast aan de specifieke omstandigheden en complexiteit van de controle. In overeenstemming met paragraaf 29B kan de accountant het volgende beschrijven:

- *de frauderisico's die aandacht vereisten bij de controle;*
- *een verwijzing naar eventuele toelichtingen in de financiële overzichten;*

---

[652] Standaard 600, paragraaf A37.
[653] Standaard 600, paragraaf 19 en 20.
[654] In de ISA's wordt gesproken over 'listed entities'.
[655] In Nederland is communicatie van materialiteit, reikwijdte van de groepscontrole en kernpunten van de controle vereist voor oob's *of andere beursgenoteerde ondernemingen*.

- *een kort overzicht van de uitgevoerde werkzaamheden;*
- *een indicatie van de uitkomst van de werkzaamheden van de accountant;*
- *belangrijke waarnemingen met betrekking tot de aangelegenheid. Of een combinatie van deze elementen.*

Indien er frauderisico's zijn die kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang die van de accountant geen significante aandacht vereisten bij het uitvoeren van de controle, heeft de accountant de mogelijkheid om werkzaamheden en uitkomsten en/of waarnemingen in verkorte vorm op te nemen.

Wet- of regelgeving kan openbare toelichting door het management of de accountant verhinderen. Zo kan bij wet- of regelgeving specifiek zijn verboden dat een openbare mededeling wordt gedaan die een nadelige invloed zou kunnen hebben op een onderzoek dat door een bevoegde instantie naar een daadwerkelijke dan wel een vermoede illegale handeling wordt uitgevoerd (zoals aangelegenheden die gerelateerd zijn aan het witwassen van geld).

A41C

Het communiceren over continuïteit en fraude in de controleverklaring als bedoeld in paragraaf 29A en 29B gebeurt in de context van de accountant die een oordeel heeft gevormd over de financiële overzichten als geheel en is geen:

a. *vervanging voor toelichtingen in de financiële overzichten die door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereist zijn van het management;*
b. *vervanging voor de accountant die een aangepast oordeel tot uitdrukking brengt wanneer dit vereist is door de omstandigheden van een specifieke controleopdracht overeenkomstig Standaard 705;*
c. *vervanging voor het rapporteren overeenkomstig Standaard 570 wanneer er sprake is van een onzekerheid van materieel belang met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven; of*
d. *afzonderlijk oordeel over individuele aangelegenheden.*

A41D

De uitleg van hoe de accountant het concept materialiteit heeft toegepast bij het plannen en uitvoeren van de controle, wordt aangepast aan de specifieke omstandigheden en complexiteit van de controle. In aanvulling op het specificeren van het grensbedrag dat gebruikt wordt door de accountant als zijnde van materieel belang voor de financiële overzichten als geheel, kan de uitleg het volgende omvatten: (Zie Par. 29A)

- *materialiteitsniveau of materialiteitsniveaus voor die transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen waar dergelijke materialiteitsniveaus lager zijn dan de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel (zoals beschreven in paragraaf 10 van Standaard 320);*
- *alle significante herzieningen van grensbedragen van materialiteit die gemaakt zijn naarmate de controle vorderde;*
- *het grensbedrag dat gebruikt is voor het rapporteren van ongecorrigeerde verschillen aan het auditcomité;*
- *significante kwalitatieve overwegingen die betrekking hebben op de evaluatie van de materialiteit door de accountant.*

A41E

De inhoud van het overzicht van de reikwijdte van de groepscontrole wordt aangepast aan de specifieke omstandigheden van de controle en hoe de reikwijdte werd beïnvloed door de toepassing van materialiteit door de accountant en hoe is ingespeeld op de risico's op een afwijking van materieel belang zoals beschreven in de controleverklaring. Een dergelijke samenvatting kan bijvoorbeeld ook het volgende omvatten: (Zie Par. 29F)

- *de gerealiseerde dekking van opbrengsten, totale activa en winst voor belasting;*
- *de gerealiseerde dekking van opbrengsten, totale activa en winst voor belasting van segmenten waarover moet worden gerapporteerd;*
- *het aantal bezochte locaties door de accountant als onderdeel van het totale aantal locaties en de onderliggende beweegreden voor elk bezoekprogramma;*
- *het effect van de groepsstructuur op de reikwijdte. De controleaanpak van een groep die bestaat uit autonome dochtermaatschappijen kan verschillen van de aanpak die wordt toegepast op een groep die bestaat uit een aantal niet-autonome divisies;*
- *de aard en omvang van de betrokkenheid van de groepsaccountant bij de werkzaamheden van de accountant van het groepsonderdeel.*

A42

Op grond van Standaard 210 is van de accountant vereist om de voorwaarden van de controleopdracht met het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen overeen te komen en hier wordt ook uitgelegd dat de rollen van het management en de met governance belaste personen voor het overeenkomen van de voorwaarden van de controleopdracht voor de entiteit afhankelijk zijn van de governance-regelingen van de entiteit en relevante wet- of regelge-

ving.[656] Op grond van Standaard 210 wordt tevens vereist dat de opdrachtbevestiging of een andere geschikte vorm van schriftelijke overeenkomst een verwijzing bevat naar de verwachte vorm en inhoud van de rapportages die door de accountant worden uitgebracht.[657] Wanneer van de accountant niet anderszins is vereist om kernpunten van de controle te communiceren wordt er in Standaard 210[658] uitgelegd dat het voor de accountant nuttig kan zijn om in de voorwaarden van de controleopdracht te verwijzen naar de mogelijkheid van het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring en kan het in sommige rechtsgebieden voor de accountant noodzakelijk zijn om een verwijzing naar een dergelijke mogelijkheid op te nemen om de mogelijkheid om dit te doen te handhaven.

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector
A43
Oob's[659] *of andere beursgenoteerde ondernemingen* zijn niet gebruikelijk in de publieke sector. Entiteiten in de publieke sector kunnen significant zijn door hun grootte, complexiteit of aspecten van openbaar belang. In dergelijke gevallen kan van een accountant van een entiteit in de publieke sector op grond van wet- of regelgeving vereist zijn of kan hij anderszins beslissen om de kernpunten van de controle in de controleverklaring te communiceren.

Verantwoordelijkheden voor de financiële overzichten
(Zie Par. 33 en 34)
A44
In Standaard 200 wordt het uitgangspunt met betrekking tot de verantwoordelijkheden van het management en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen, op basis waarvan een controle wordt uitgevoerd.[660] Het management en, waar van toepassing, de met governance belaste personen aanvaarden de verantwoordelijkheid voor het opstellen van de financiële overzichten in overeenkomst met het financiële stelsel inzake financiële verslaggeving, met inbegrip van, waar relevant, de getrouwe weergave hiervan. Het management aanvaardt tevens de verantwoordelijkheid voor dergelijke interne beheersing die het noodzakelijk acht om het opstellen van de financiële overzichten die geen afwijking van materieel belang bevatten als gevolg van fraude of van fouten mogelijk te maken. De beschrijving van de verantwoordelijkheden van het management in de controleverklaring omvat een verwijzing naar beide verantwoordelijkheden aangezien dit helpt om de gebruikers het uitgangspunt uit te leggen op basis waarvan een controle wordt uitgevoerd. Standaard 260 hanteert de term de met governance belaste personen om de persoon/personen of organisatie(s) te beschrijven met de verantwoordelijkheid voor het toezicht op de entiteit en verschaft een bespreking over de diversiteit van governance-structuren tussen rechtsgebieden en per entiteit.
A45
Er kunnen zich omstandigheden voordoen waarin het voor de accountant passend is om de beschrijving van de verantwoordelijkheden van het management en de met governance belaste personen in paragraaf 34 en 35 uit te breiden teneinde de aanvullende verantwoordelijkheden weer te geven die relevant zijn voor het opstellen van de financiële overzichten in de context van het specifieke rechtsgebied of gegeven de aard van de entiteit.
A46
Op grond van Standaard 210 wordt van de accountant vereist om in een opdrachtbevestiging of andere geschikte vorm van schriftelijke overeenkomst in te stemmen met de verantwoordelijkheden van het management[661]. Standaard 210 voorziet in enige flexibiliteit hoe dat te doen door uit te leggen dat, indien wet- of regelgeving de verantwoordelijkheden van het management en, waar van toepassing, de met governance belaste personen voorschrijft met betrekking tot de financiële verslaggeving kan de accountant bepalen dat de wet- of regelgeving verantwoordelijkheden bevat die, naar het oordeel van de accountant, equivalent zijn aan die welke in Standaard 210 uiteen zijn gezet. Voor dergelijke verantwoordelijkheden die equivalent zijn kan de accountant de bewoordingen gebruiken van de wet- of regelgeving om dezen in een opdrachtbevestiging of andere geschikte vorm van schriftelijke overeenkomst te beschrijven. In dergelijke gevallen kunnen deze bewoordingen ook worden gebruikt in de controleverklaring om de verantwoordelijkheden te beschrijven zoals op grond van paragraaf 34(a) van deze Standaard is vereist. In andere omstandigheden, met inbegrip van die omstandigheden waarin de accountant besluit om de formuleringen van wet- of regelgeving zoals opgenomen in de opdrachtbrief niet te gebruiken, worden de formuleringen van paragraaf 34(a) van deze Standaard gebruikt. Ter aanvulling op het opnemen van de beschrijving van de verantwoordelijkheden van het management in de controleverklaring zoals vereist op grond van paragraaf 34, kan de accountant verwijzen naar een gedetailleerdere beschrijving van deze verantwoordelijkheden door

[656] Standaard 210, paragraaf 9 en A22.
[657] Standaard 210, paragraaf 10.
[658] Standaard 210, paragraaf A25.
[659] In de ISA's wordt gesproken over 'listed entities'.
[660] Standaard 200, paragraaf 13(j).
[661] Standaard 210, paragraaf 6(b)(i)-(ii).

een verwijzing op te nemen naar waar dergelijke informatie verkregen kan worden (bijv. in het jaarverslag van de entiteit of een website van een bevoegde instantie).

A47

In sommige rechtsgebieden is het mogelijk dat wet- of regelgeving die de verantwoordelijkheden van het management voorschrijft specifiek verwijst naar een verantwoordelijkheid voor de adequaatheid van de administratie en vastleggingen, of van het systeem van de administratieve verwerking. Aangezien boeken, vastleggingen en systemen een integrerend onderdeel van de interne beheersing zijn (zoals gedefinieerd in Standaard 315[662]), verwijzen de beschrijvingen in Standaard 210 en in paragraaf 34 niet specifiek daarnaar.

A48

De bijlage van deze Standaard verschaft voorbeelden van hoe de vereiste in paragraaf 34(b) zou worden toegepast wanneer IFRS het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving is. Indien een van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving anders dan IFRS gebruikt wordt, kan het zijn dat de voorbeelden van vermeldingen die in de bijlage staan moeten worden aangepast om de toepassing van een ander stelsel inzake financiële verslaggeving in de omstandigheden weer te geven.

Toezicht op het proces van financiële verslaggeving

(Zie Par. 35)

A49

Wanneer bepaalde, maar niet alle, personen die betrokken zijn bij het toezicht op het proces van financiële verslaggeving tevens betrokken zijn bij het opstellen van de financiële overzichten, kan het nodig zijn dat de beschrijving zoals vereist op grond van paragraaf 35 van deze Standaard aangepast moet worden om op juiste wijze de specifieke omstandigheden van de entiteit weer te geven. Wanneer personen die verantwoordelijk zijn voor het toezicht op het proces van financiële verslaggeving dezelfde zijn als diegenen die verantwoordelijk zijn voor het opstellen van de financiële overzichten, is er geen verwijzing naar toezichtverantwoordelijkheden vereist.

De verantwoordelijkheden van de accountant voor de controle van de financiële overzichten

(Zie Par. 37, 38, 39 en 40)

A50

De beschrijving van de verantwoordelijkheden van de accountant zoals op grond van paragrafen 37–40 van deze Standaard is vereist, kunnen specifiek zijn gemaakt om de specifieke aard van de entiteit weer te geven, bijvoorbeeld wanneer de controleverklaring de geconsolideerde financiële overzichten behandelt. Voorbeeld 2 in de bijlage van deze Standaard omvat een voorbeeld van hoe dat kan worden gedaan.

Doelstellingen van de accountant

(Zie Par. 38(a))

A51

In de controleverklaring wordt uitgelegd dat de doelstellingen van de accountant bestaan uit het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten als gevolg van fraude of van fouten, en om een controleverklaring uit te brengen die het oordeel van de accountant omvat. Deze zijn in contrast met de verantwoordelijkheden van het management voor het opstellen van de financiële overzichten.

Beschrijving van materialiteit

(Zie Par 38(c))

A52

De bijlage van deze Standaard verschaft voorbeelden van de wijze waarop de vereisten in paragraaf 38(c), om een beschrijving van materialiteit te verschaffen, zouden worden toegepast wanneer IFRS het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving is. Indien een van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving anders dan IFRS wordt gehanteerd, kan het nodig zijn dat de voorbeelden van vermeldingen die in de bijlage van deze Standaard worden weergegeven worden aangepast om de toepassing van het andere van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving in de omstandigheden weer te geven.

Verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot Standaard 701

(Zie Par. 40(c))

A53

De accountant kan het tevens nuttig achten om aanvullende informatie in de beschrijving van de verantwoordelijkheden van de accountant te verschaffen naast die welke op grond van paragraaf 40(c)

[662] Standaard 315, *risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving,* paragraaf 4(c).

vereist is. De accountant kan bijvoorbeeld verwijzen naar:

- het vereiste in paragraaf 9 van Standaard 701 om de aangelegenheden die de significante aandacht van de accountant vereisten bij het uitvoeren van de controle vast te stellen, daarbij de gebieden met een hoger ingeschat risico op een afwijking van materieel belang of significante risico's die overeenkomstig Standaard 315 zijn geïdentificeerd in overweging nemend;
- significante oordelen van de accountant met betrekking tot gebieden in de financiële overzichten die te maken hadden met significante oordeelsvorming van het management, inclusief schattingen met een hoge schattingsonzekerheid; en
- de effecten op de controle van significante gebeurtenissen of transacties die zich gedurende de periode voordeden.

Plaats van de beschrijving van de verantwoordelijkheden van de accountant voor de controle van de financiële overzichten
(Zie Par. 41 en 50(j))
A54
Het opnemen van de informatie die op grond van paragrafen 39–40 van deze Standaard is vereist in een bijlage van de controleverklaring of, wanneer wet- of regelgeving of andere controlestandaarden dit uitdrukkelijk toestaan, het verwijzen naar een website van een bevoegde instantie die dergelijke informatie bevat kan een nuttige manier zijn om de inhoud van de controleverklaring te stroomlijnen. Omdat de beschrijving van de verantwoordelijkheden van de accountant echter informatie bevat die noodzakelijk is om de verwachtingen van gebruikers van een controle die overeenkomstig de Standaarden is uitgevoerd te ondersteunen, is het vereist dat er in de controleverklaring een verwijzing wordt opgenomen die aangeeft waar er tot dergelijke informatie toegang kan worden verkregen.

Plaats in een bijlage
(Zie Par. 41(b), 50(j))
A55
Op grond van paragraaf 41 is het de accountant toegestaan om vermeldingen op te nemen die op grond van paragraaf 39 en 40 vereist zijn die de verantwoordelijkheden van de accountant voor de controle van de financiële overzichten in een bijlage van de controleverklaring beschrijven, onder de voorwaarde dat er een gepaste verwijzing wordt opgenomen in de kern van de controleverklaring naar de plaats van de bijlage. Het volgende is een voorbeeld van de wijze waarop er een verwijzing naar een bijlage in de controleverklaring kan worden gemaakt:

"Verantwoordelijkheden van de accountant voor de controle van de financiële overzichten
Onze doelstellingen zijn het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijkingen van materieel belang bevatten als gevolg van fraude of fouten en om een controleverklaring uit te brengen die ons oordeel bevat. Een redelijke mate van zekerheid is een hoge mate van zekerheid, maar is geen garantie dat een controle die overeenkomstig de Standaarden is uitgevoerd altijd een afwijking van materieel belang detecteert wanneer hier sprake van is. Afwijkingen kunnen zich voordoen als gevolg van fraude of van fouten en worden geacht van materieel belang te zijn indien hiervan, afzonderlijk of gezamenlijk, redelijkerwijs zou kunnen worden verwacht dat zij de economische beslissingen die gebruikers op basis van de financiële overzichten nemen, beïnvloeden.
Een verdere beschrijving van onze verantwoordelijkheden voor de controle van de financiële overzichten is opgenomen in bijlage X van deze controleverklaring. Deze beschrijving, die is te vinden op [geef het paginanummer of andere specifieke referentie naar de plaats van de beschrijving], vormt onderdeel van onze controleverklaring."

Referentie naar een website van een bevoegde instantie
(Zie Par. 41(c) en 42)
A56
In paragraaf 41 wordt uitgelegd dat de accountant kan verwijzen naar een beschrijving van de verantwoordelijkheden van de accountant die te vinden is op een website van een bevoegde instantie, mits dit uitdrukkelijk wordt toegestaan door wet- of regelgeving of nationale controlestandaarden. De informatie op de website die in de controleverklaring is verwerkt door middel van een specifieke verwijzing naar de plaats van de website waar dergelijke informatie kan worden gevonden kan uitvoeriger de werkzaamheden van de accountant beschrijven, of de controle overeenkomstig de Standaarden, maar deze kan niet strijdig zijn met de beschrijving zoals die op grond van paragrafen 39–40 van deze Standaard is vereist. Dit houdt in dat de bewoordingen van de beschrijving van de verantwoordelijkheden van de accountant op de website gedetailleerder mogen zijn, of overige aangelegenheden kunnen behandelen die betrekking hebben op een controle van financiële overzichten, onder de voorwaarde dat dergelijke bewoordingen de aangelegenheden die worden behandeld in paragrafen 39–40 weergeeft en niet tegenspreekt.
A57
Een bevoegde instantie kan een nationale organisatie zijn die controlestandaarden vaststelt, een

regelgever of toezichthouder, of een orgaan dat toezicht houdt op de controle. Dergelijke organisaties zijn goed gepositioneerd om te zorgen voor de nauwkeurigheid, de volledigheid en blijvende beschikbaarheid van de gestandaardiseerde informatie. Het zou voor de accountant niet gepast zijn om een dergelijke website te onderhouden. Het volgende is een voorbeeld van de wijze waarop een dergelijke verwijzing naar een website zou kunnen worden gemaakt in de controleverklaring:

"Verantwoordelijkheden van de accountant voor de controle van de financiële overzichten
Onze doelstellingen zijn het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijkingen van materieel belang bevatten als gevolg van fraude of fouten en om een controleverklaring uit te brengen die ons oordeel bevat. Een redelijke mate van zekerheid is een hoge mate van zekerheid, maar is geen garantie dat een controle die overeenkomstig de Standaarden is uitgevoerd altijd een afwijking van materieel belang detecteert wanneer hier sprake van is. Afwijkingen kunnen zich voordoen als gevolg van fraude of van fouten en worden geacht van materieel belang te zijn indien hiervan, afzonderlijk of inhoudelijk, redelijkerwijs zou kunnen worden verwacht dat zij de economische beslissingen die gebruikers op basis van de financiële overzichten nemen, beïnvloeden.
Een verdere beschrijving van onze verantwoordelijkheden voor de controle van de financiële overzichten is te vinden op de website van [organisatie] op: [website]. Deze beschrijving is onderdeel van de controleverklaring."

Andere rapporteringsverantwoordelijkheden
(Zie Par.43 43, 44 en 45)
A58
Bepaalde rechtsgebieden kan de accountant naast zijn verantwoordelijkheid op grond van de Standaarden ook aanvullende verantwoordelijkheden hebben om over overige aangelegenheden te rapporteren. Zo is het mogelijk dat de accountant wordt gevraagd te rapporteren over bepaalde aangelegenheden indien zij in de loop van de controle van de financiële overzichten onder zijn aandacht komen. Ook is het mogelijk dat de accountant wordt gevraagd te rapporteren over aanvullende specifieke werkzaamheden, of om een oordeel tot uitdrukking te brengen over specifieke aangelegenheden, zoals de adequaatheid van de administratie, vastleggingen en interne beheersing over financiële verslaggeving of andere informatie. Controlestandaarden in het specifieke rechtsgebied verschaffen vaak leidraden over de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot specifieke aanvullende rapporteringsverantwoordelijkheden in dat rechtsgebied.
A59
In sommige gevallen is het mogelijk dat de relevante wet- of regelgeving vereist of toestaat dat de accountant over deze overige verantwoordelijkheden rapporteert als onderdeel van de controleverklaring over de financiële overzichten. In andere gevallen kan het vereist of toegestaan zijn dat de accountant daarover rapporteert in een afzonderlijke verklaring.
A59A
Op grond van de wettelijke verplichting ingevolgde artikel 2:393 lid 5 onder f BW dient de accountant in de controleverklaring een oordeel te geven over de verenigbaarheid van het bestuursverslag met de jaarrekening zoals vereist in artikel 2:391 lid 4 BW en een oordeel of er, in het licht van de tijdens het onderzoek van de jaarrekening verkregen kennis en begrip omtrent de rechtspersoon en zijn omgeving, materiële onjuistheden in het bestuursverslag zijn gebleken onder opgave van de aard van die onjuistheden.
A60
Paragrafen 43–45 van deze Standaard staan een gecombineerde presentatie van overige rapporteringsverantwoordelijkheden en de verantwoordelijkheden van de accountant onder de Standaarden toe wanneer deze dezelfde onderwerpen behandelen en de bewoordingen van de controleverklaring duidelijk onderscheid maken tussen de overige rapporteringsverantwoordelijkheden en die onder de Standaarden. Dergelijk duidelijk onderscheid kan ervoor zorgen dat het noodzakelijk is dat de controleverklaring verwijst naar de bron van de overige rapporteringsverantwoordelijkheden en vermeldt dat dergelijke verantwoordelijkheden verder gaan dan degenen die onder de Standaarden vereist zijn. Anders is het vereist dat de overige rapporteringsverantwoordelijkheden worden geadresseerd in een aparte sectie in de controleverklaring met de titel *Verklaring betreffende overige door de wet- of regelgeving gestelde vereisten* of naar gelang passend in de context van de sectie. In dergelijke gevallen is op grond van paragraaf 44 van de accountant vereist dat rapporteringsverantwoordelijkheden onder de Standaarden worden opgenomen onder een kopje met de titel *Verklaring betreffende de controle van de financiële overzichten*.

Naam van de opdrachtpartner
(Zie Par. 46)
A61

Wet- en regelgeving[663] op het gebied van kwaliteitsbeheersing vereist van de accountantseenheid dat deze beleidslijnen en procedures opzet om een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat opdrachten zijn uitgevoerd overeenkomstig professionele standaarden en door wet- en regelgeving gestelde eisen. Niettegenstaande deze wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing is het benoemen van de opdrachtpartner in de controleverklaring bedoeld om meer transparantie te verschaffen aan de gebruikers van de controleverklaring over financiële overzichten van een oob *of een andere beursgenoteerde onderneming*.[664]

A62

Op grond van wet- of regelgeving of nationale (controle-)standaarden kan zijn vereist dat de controleverklaring de naam van de opdrachtpartner bevat die verantwoordelijk is voor controles anders dan die van oob's *of andere beursgenoteerde ondernemingen*.[665] Van de accountant kan tevens zijn vereist op grond van wet- of regelgeving of nationale (controle-)standaarden, of kan hij besluiten om in de controleverklaring aanvullende informatie op te nemen naast de naam van de opdrachtpartner om de opdrachtpartner beter te identificeren, bijvoorbeeld het nummer van zijn vergunning die relevant is voor het rechtsgebied waar de accountant werkzaam is.

A63

In zeldzame omstandigheden kan de accountant informatie identificeren of kan hij onderhevig zijn aan ervaringen die een indicatie zijn voor de waarschijnlijkheid van een bedreiging voor de persoonlijke veiligheid die, indien de identiteit van de opdrachtpartner openbaar wordt gemaakt, kan resulteren in fysieke schade aan de opdrachtpartner, overige leden van het opdrachtteam of andere nauw betrokken personen. Een dergelijke bedreiging omvat echter bijvoorbeeld geen bedreigingen van juridische aansprakelijkheid of juridische, regelgevende of professionele sancties. Besprekingen met de met governance belaste personen over omstandigheden die kunnen resulteren in fysieke schade kunnen aanvullende informatie verschaffen over de waarschijnlijkheid of ernst van de significante bedreiging voor de persoonlijke veiligheid. Wet- of regelgeving of nationale (controle-)standaarden kunnen verdere vereisten vaststellen die relevant zijn voor het bepalen van wanneer de openbaarmaking van de naam van de opdrachtpartner kan worden weggelaten.

Handtekening van de accountant

(Zie Par. 47)

A64

De handtekening van de accountant wordt geplaatst hetzij in naam van de accountantseenheid, in persoonlijke naam van de accountant, hetzij beide, naargelang passend voor het specifieke rechtsgebied. Naast de handtekening van de accountant, kan in bepaalde rechtsgebieden van de accountant worden vereist om in de controleverklaring zijn professionele accountancy-titel te vermelden dan wel het feit te vermelden dat de accountant of de accountantseenheid, naargelang passend, erkend is door de passende instantie die in dat rechtsgebied de vergunningen verstrekt.

A65

In sommige gevallen staat wet- of regelgeving het gebruik van een elektronische handtekening in de controleverklaring toe.

Datum van de controleverklaring

(Zie Par. 49)

A66

De datum van de controleverklaring informeert de gebruikers van de controleverklaring dat de accountant rekening heeft gehouden met de effecten van gebeurtenissen en transacties waarvan hij kennis heeft gekregen en die tot op die datum hebben plaatsgevonden. De verantwoordelijkheid van de accountant voor gebeurtenissen en transacties na de datum van de controleverklaring wordt behandeld in Standaard 560[666].

A67

Omdat het oordeel van de accountant betrekking heeft op de financiële overzichten en de financiële overzichten onder de verantwoordelijkheid van het management vallen, is de accountant niet in een positie om te concluderen dat voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen totdat informatie is verkregen die aantoont dat alle overzichten en toelichtingen die samen de financiële overzichten vormen zijn opgesteld en het management de verantwoordelijkheid daarvoor heeft aanvaard.

A68

In sommige rechtsgebieden wijst wet- of regelgeving de personen of instanties (bijv. de bestuurders) aan die verantwoordelijk zijn voor het concluderen dat alle overzichten en toelichtingen die samen de

[663] Afhankelijk van de situatie *Wet toezicht accountantsorganisaties* (Wta)/ *Besluit toezicht accountantsorganisaties* (Bta)/ *Verordening accountantsorganisaties* (VAO) of *Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (*NVKS).
[664] In de ISA's wordt gesproken over 'listed entity'.
[665] In de ISA's wordt gesproken over 'listed entities'.
[666] Standaard 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode*, paragraaf 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16 en 17.

financiële overzichten vormen zijn opgesteld, en specificeert de wet- of regelgeving het noodzakelijke goedkeuringsproces. In dergelijke gevallen wordt informatie verkregen die deze goedkeuring vóór het dateren van de verklaring over de financiële overzichten aantoont. In andere rechtsgebieden wordt het goedkeuringsproces evenwel niet voorgeschreven in wet- of regelgeving. In dergelijke gevallen wordt overwogen welke procedures de entiteit volgt bij het opstellen en finaliseren van haar financiële overzichten in het licht van haar management- en governance-structuren, om te bepalen welke personen of welke instantie bevoegd is om te concluderen dat alle overzichten die samen de financiële overzichten vormen, met inbegrip van de daarmee verband houdende toelichtingen, zijn opgesteld. In sommige gevallen specificeert de wet- of regelgeving op welk moment in het proces van verslaggeving over de financiële overzichten de controle geacht wordt te zijn afgerond.

A69

In sommige rechtsgebieden is de finale goedkeuring van de financiële overzichten door de aandeelhouders vereist alvorens de financiële overzichten op publieke wijze bekend worden gemaakt. In deze rechtsgebieden is de finale goedkeuring door aandeelhouders niet noodzakelijk voor de accountant om te concluderen dat voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen. De goedkeuringsdatum van de financiële overzichten in het kader van Standaarden is de eerdere datum waarop de personen met de erkende bevoegdheid bepalen dat alle overzichten en toelichtingen waaruit de financiële overzichten bestaan zijn opgesteld en dat de personen met erkende bevoegdheid hebben verklaard dat zij daarvoor verantwoordelijk zijn.

Controleverklaring voorgeschreven door wet- of regelgeving

(Zie Par. 50)

A70

In Standaard 200 wordt uiteengezet dat van de accountant mogelijk vereist wordt dat hij naast de Standaarden ook de door wet- of regelgever gestelde vereisten naleeft.[667] Indien de verschillen tussen de door de wet- of regelgever gestelde vereisten en de Standaarden alleen betrekking hebben op de opmaak en formulering van de controleverklaring zetten de vereisten in paragraaf 50(a)-(o) het minimale aantal elementen uiteen die in de controleverklaring zijn opgenomen om een verwijzing mogelijk te maken naar de International Standards on Auditing. In dergelijke omstandigheden hoeven de vereisten uit paragrafen 21–49 die niet zijn opgenomen in paragraaf 50(a)-(o) niet te worden toegepast, inclusief bijvoorbeeld de vereiste volgorde van de secties *Ons oordeel* en *Basis voor ons oordeel*.

A71

Indien specifieke vereisten gesteld in een bepaald rechtsgebied niet in strijd zijn met de Standaarden, draagt de in deze Standaard gebruikte opmaak en formulering die vereist is op grond van paragraaf 21–49 ertoe bij dat de gebruikers van de controleverklaring de controleverklaring gemakkelijker herkennen als een verklaring over een controle die overeenkomstig de Standaarden is uitgevoerd.

Informatie die op grond van Standaard 701 vereist is

(Zie Par. 50(h))

A72

Op grond van wet- of regelgeving kan van de accountant zijn vereist om aanvullende informatie te verschaffen over de controle die is uitgevoerd, welke informatie kan bevatten die consistent is met de doelstellingen van Standaard 701 of die de aard en omvang van communicatie over dergelijke aangelegenheden kan voorschrijven.

A73

De Standaarden doen geen afbreuk aan wet- of regelgeving die een controle van de financiële overzichten regelt. Als Standaard 701 van toepassing is, kan er in de controleverklaring alleen een verwijzing worden gemaakt naar de Standaarden wanneer, bij het toepassen van wet- of regelgeving, de sectie die op grond van paragraaf 50(h) van deze Standaard vereist is, niet strijdig is met de rapporteringsvereisten van Standaard 701. In dergelijke omstandigheden kan het nodig zijn dat de accountant bepaalde aspecten van de communicatie over kernpunten van de controle in de controleverklaring zoals vereist op grond van Standaard 701 specifiek maakt door bijvoorbeeld:

- de titel "*Kernpunten van de controle*" aan te passen indien wet- of regelgeving een specifieke titel voorschrijft;
- uit te leggen waarom de informatie die op grond van wet- of regelgeving is vereist in de controleverklaring wordt verschaft, bijvoorbeeld door een verwijzing te maken naar de relevante wet- of regelgeving en te beschrijven hoe die informatie verband houdt met de kernpunten van de controle;
- waar wet- of regelgeving de aard en omvang van de beschrijving voorschrijft, de voorgeschreven informatie aan te vullen om een algehele beschrijving van elk kernpunt van de controle te bewerkstelligen die consistent is met het vereiste uit paragraaf 13 van Standaard 701.

A74

[667] Standaard 200, paragraaf A57.

Standaard 210 behandelt omstandigheden waar wet- of regelgeving van het desbetreffende rechtsgebied in bepaalde gevallen de opmaak of formuleringen van de controleverklaring voorschrijft gebruikmakend van termen die op significante wijze verschillen van de vereisten van de Standaarden, die in het bijzonder het oordeel van de accountant omvat. In dat geval is op grond van Standaard 210 vereist dat de accountant evalueert:

a. of de gebruikers de mate van zekerheid die uit de controle van de financiële overzichten wordt verkregen, verkeerd zouden kunnen interpreteren en, indien dit het geval is;
b. of aanvullende uitleg in de controleverklaring de kans op een verkeerd begrip kan verkleinen.

Indien de accountant tot de conclusie komt dat aanvullende uitleg in de controleverklaring de kans op een verkeerd begrip niet kan verkleinen, is op grond van Standaard 210 vereist dat de accountant de controleopdracht niet aanvaardt, tenzij hij hiertoe op grond van wet- of regelgeving verplicht is. Overeenkomstig Standaard 210 voldoet een overeenkomstig dergelijke wet- of regelgeving uitgevoerde controle niet aan de Standaarden. Bijgevolg neemt de accountant in de controleverklaring geen enkele verwijzing op naar het feit dat de controle overeenkomstig de Standaarden is uitgevoerd.[668]

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector
A75
Accountants van entiteiten in de publieke sector kunnen tevens over de mogelijkheid beschikken om op grond van wet- of regelgeving publiekelijk te rapporteren over bepaalde aangelegenheden, hetzij in de controleverklaring of in een aanvullend rapport, welke informatie kan bevatten die consistent is met de doelstellingen van Standaard 701. In dergelijke omstandigheden kan het nodig zijn dat de accountant bepaalde aspecten van de communicatie over kernpunten van de controle in de controleverklaring die is vereist op grond van Standaard 701 specifiek maakt of een verwijzing in de controleverklaring opneemt naar een beschrijving van de aangelegenheid in het aanvullende rapport.

Controleverklaring voor controles uitgevoerd overeenkomstig zowel controlestandaarden van een specifiek rechtsgebied als de NV COS
(Zie Par. 51)
A76
De accountant kan in de controleverklaring verwijzen naar het feit dat de controle is uitgevoerd overeenkomstig zowel de NV COS als de andere controlestandaarden indien de accountant naast de relevante nationale controlestandaarden ook elk van de voor de controle relevante Standaarden naleeft.[669]
A77
Een verwijzing naar zowel de NV COS als de andere controlestandaarden is niet passend als er een conflict is tussen de vereisten in de NV COS en die in de andere controlestandaarden dat de accountant ertoe zou brengen een ander oordeel te vormen of een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden niet op te nemen die in de gegeven omstandigheden door de NV COS vereist is. In een dergelijk geval verwijst de controleverklaring alleen naar de controlestandaarden (hetzij de NV COS, hetzij de andere controlestandaarden) overeenkomstig welke de controleverklaring is opgesteld.

Aanvullende informatie gepresenteerd bij de financiële overzichten
(Zie Par. 53 en 54)
A78
In bepaalde omstandigheden is het mogelijk dat de entiteit op grond van wet- of regelgeving of standaarden verplicht is of vrijwillig kan kiezen om samen met de financiële overzichten aanvullende informatie te presenteren die niet door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving is vereist. Zo is het mogelijk dat aanvullende informatie wordt gepresenteerd om de gebruikers meer inzicht te verschaffen in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving of om nadere uitleg te geven over specifieke elementen van de financiële overzichten. Dergelijke informatie wordt gewoonlijk gepresenteerd in aanvullende bijlagen of als aanvullende toelichtingen.
A79
Paragraaf 53 van deze Standaard legt uit dat het oordeel van de accountant aanvullende informatie omvat die een integrerend onderdeel is van de financiële overzichten vanwege diens aard of de manier waarop dit is weergegeven. Deze evaluatie is een kwestie van professionele oordeelsvorming. Als voorbeeld:

- als de toelichtingen op de financiële overzichten een uitleg of de aansluiting bevatten van de mate waarin de financiële overzichten in overeenstemming zijn met een ander stelsel inzake financiële verslaggeving, kan de accountant dit als aanvullende informatie beschouwen die niet duidelijk onderscheiden kan worden van de financiële overzichten. Het oordeel van de accountant zou

[668] Standaard 210, paragraaf 21.
[669] Standaard 200, paragraaf A58.

tevens toelichtingen of aanvullende bijlagen omvatten waarnaar in de financiële overzichten wordt verwezen;
- wanneer een aanvullende winst- en verliesrekening die specifieke uitgavenposten toelicht, wordt toegelicht als een aparte specificatie die in een bijlage voor de financiële overzichten is opgenomen, kan de accountant het noodzakelijk achten om dit als aanvullende informatie te beschouwen die duidelijk onderscheiden kan worden van de financiële overzichten.

A80
In de controleverklaring hoeft niet specifiek te worden verwezen naar de aanvullende informatie die door het oordeel van de accountant is omvat indien de verwijzing naar de toelichtingen in de beschrijving van de overzichten die samen de financiële overzichten vormen, volstaat.
A81
Het is mogelijk dat wet- of regelgeving niet vereist dat de aanvullende informatie wordt gecontroleerd, en het management kan besluiten de accountant niet te vragen de aanvullende informatie op te nemen in de reikwijdte van de controle van de financiële overzichten.
A82
De evaluatie door de accountant van de vraag of niet-gecontroleerde aanvullende informatie is gepresenteerd op een wijze die zou kunnen worden opgevat als zijnde omvat door het oordeel van de accountant omvat bijvoorbeeld de vraag waar die informatie is gepresenteerd in relatie tot de financiële overzichten en eventuele gecontroleerde aanvullende informatie en of ze op duidelijke wijze als 'niet-gecontroleerd' is aangeduid.
A83
Het management zou de presentatie van niet-gecontroleerde aanvullende informatie die zou kunnen worden opgevat als zijnde omvat door het oordeel van de accountant, kunnen wijzigen, bijvoorbeeld door:
- eventuele verwijzingen vanuit de financiële overzichten naar niet-gecontroleerde aanvullende bijlagen of niet-gecontroleerde toelichtingen te verwijderen, zodat de scheiding tussen de gecontroleerde en de niet-gecontroleerde informatie voldoende duidelijk is;
- de niet-gecontroleerde aanvullende informatie buiten de financiële overzichten te plaatsen of, indien dat in de gegeven omstandigheden niet mogelijk is, ten minste de niet-gecontroleerde toelichtingen aan het einde van de vereiste toelichtingen op de financiële overzichten te plaatsen en duidelijk aan te geven dat zij niet gecontroleerd zijn. Niet-gecontroleerde toelichtingen die tussen de gecontroleerde toelichtingen worden gevoegd, kunnen verkeerd worden geïnterpreteerd als zijnde gecontroleerd.

A84
Het feit dat aanvullende informatie niet gecontroleerd is, ontheft de accountant niet van zijn verantwoordelijkheden die in Standaard 720[670] zijn beschreven.

Bijlage: voorbeeldteksten van controleverklaringen over financiële overzichten

(Zie Par. A19)
Voor voorbeeldteksten van controleverklaringen betreffende financiële overzichten wordt verwezen naar HRA deel 3; www.nba.nl/voorbeeldteksten.

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

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard
1
Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant om kernpunten van de controle in de controleverklaring te communiceren. Deze is bedoeld om zowel de oordeelsvorming van de accountant met betrekking tot wat er in de controleverklaring gecommuniceerd moet worden als de vorm en inhoud van dergelijke communicatie te behandelen.
2
Het doel van het communiceren van kernpunten van de controle is het verbeteren van de communicatieve waarde van de controleverklaring door meer transparantie te verschaffen over de controle die is uitgevoerd. Het communiceren van kernpunten van de controle verschaft aanvullende informatie aan beoogde gebruikers van de financiële overzichten ('beoogde gebruikers') om hen te helpen bij het begrijpen van die aangelegenheden die, naar de professionele oordeelsvorming van de accountant, bij de controle van de financiële overzichten van de huidige verslagperiode het meest significant waren. Het communiceren van kernpunten van de controle kan tevens een hulpmiddel zijn voor de beoogde gebruikers bij het begrijpen van de entiteit en de gebieden van significante oordeelsvorming

[670] Standaard 720, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie.*

van het management in de gecontroleerde financiële overzichten. (Zie Par. A1, A2, A3 en A4)

3
Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring kan tevens voor de beoogde gebruikers een basis verschaffen om verder met het management en de met governance belaste personen in contact te treden over bepaalde aangelegenheden met betrekking tot de entiteit, de gecontroleerde financiële overzichten of de controle die was uitgevoerd.
4
Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring gebeurt in de context van de accountant die een oordeel heeft gevormd over de financiële overzichten als geheel. Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring is geen:
a. vervanging voor toelichtingen in de financiële overzichten die door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereist zijn van het management of die anderszins noodzakelijk zijn om een getrouwe weergave te vormen;
b. vervanging voor de accountant die een aangepast oordeel tot uitdrukking brengt wanneer dit vereist is door de omstandigheden van een specifieke controleopdracht overeenkomstig Standaard 705[671];
c. vervanging voor het rapporteren overeenkomstig Standaard 570[672] wanneer er sprake is van een onzekerheid van materieel belang met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven; of
d. afzonderlijk oordeel over individuele aangelegenheden. (Zie Par. A5, A6, A7 en A8)
5
Deze Standaard is van toepassing op controles van volledige sets van financiële overzichten voor algemene doeleinden van oob's *of andere beursgenoteerde ondernemingen*[673] en omstandigheden wanneer de accountant anderszins besluit om kernpunten van de controle in de controleverklaring te communiceren. Deze Standaard is tevens van toepassing wanneer van de accountant op grond van wet- of regelgeving vereist wordt om kernpunten van de controle in de controleverklaring te communiceren.[674] Standaard 705 verbiedt de accountant echter om kernpunten van de controle te communiceren wanneer de accountant over de financiële overzichten een oordeelonthouding formuleert, tenzij dergelijke rapportage op grond van wet- of regelgeving is vereist.[675]

Ingangsdatum
6
Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstellingen
7
De doelstellingen van de accountant zijn het bepalen van de kernpunten van de controle en, nadat hij een oordeel heeft gevormd over de financiële overzichten, het communiceren van deze aangelegenheden door deze in de controleverklaring te beschrijven.

Definitie
8
In het kader van de Standaarden heeft de volgende term de hierna weergegeven betekenis:
Kernpunten van de controle – De aangelegenheden die, in de professionele oordeelsvorming van de accountant, het meest significant waren bij de controle van de financiële overzichten van de huidige verslagperiode. Kernpunten van de controle worden geselecteerd uit de aangelegenheden die zijn gecommuniceerd met de met governance belaste personen.

Vereisten

Het bepalen van kernpunten van de controle
9
De accountant dient uit de aangelegenheden die aan de met governance belaste personen zijn gecommuniceerd, die aangelegenheden te bepalen die van de accountant significante aandacht vereisten bij het uitvoeren van de controle. Bij deze bepaling dient de accountant rekening te houden met het volgende: (Zie Par. A9, A10, A11, A12, A13, A14, A15, A16, A17 en A18)
a. gebieden met een hoger risico op een afwijking van materieel belang of significante risico's

[671] Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*
[672] Standaard 570, *Continuïteit*, paragraaf 22 en 23.
[673] In de ISA's wordt gesproken over 'listed entities'.
[674] Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*, paragraaf 30 en 31.
[675] Standaard 705, paragraaf 29.

geïdentificeerd overeenkomstig Standaard 315; (Zie Par. A19, A20, A21 en A22)
b. significante oordeelsvormingen met betrekking tot gebieden in de financiële overzichten die significante oordeelsvorming van het management betreffen, met inbegrip van schattingen die onderhevig zijn aan een hoge mate van schattingsonzekerheid; (Zie Par. A23 en A24)
c. het effect op de controle van significante gebeurtenissen of transacties die zich tijdens de verslagperiode hebben voorgedaan. (Zie Par. A25 en A26)

10

De accountant dient te bepalen welke van de aangelegenheden die zijn bepaald overeenkomstig paragraaf 9 het meest significant waren bij de controle van de financiële overzichten van de huidige verslagperiode en derhalve kernpunten van de controle zijn. (Zie Par. A9, A10, A11, A27, A28, A29 en A30)

Het communiceren van kernpunten van de controle

11

De accountant dient elk kernpunt van de controle te beschrijven waarbij hij gebruik maakt van een gepaste subtitel, in een apart onderdeel van de controleverklaring onder de titel *Kernpunten van de controle*, tenzij de omstandigheden van paragrafen 14 of 15 van toepassing zijn. De inleidende tekst in dit onderdeel van de controleverklaring dient het volgende te vermelden:
a. dat de kernpunten van de controle die aangelegenheden betreffen die, in de professionele oordeelsvorming van de accountant, het meest significant waren bij de controle van de financiële overzichten [van de huidige verslagperiode]; en
b. dat deze aangelegenheden zijn behandeld in de context van de controle van de financiële overzichten als geheel, en bij het vormen van het oordeel van de accountant hierover, en de accountant geen afzonderlijk oordeel over deze aangelegenheden verschaft. (Zie Par. A31, A32 en A33)

Kernpunten van de controle zijn geen vervanging voor tot uitdrukking brengen van een aangepast oordeel

12

De accountant dient een aangelegenheid niet in de sectie *Kernpunten van de controle* in de controleverklaring te communiceren wanneer van de accountant, als gevolg van die aangelegenheid, vereist zou zijn het oordeel overeenkomstig Standaard 705 aan te passen. (Zie Par. A5)

Beschrijvingen van afzonderlijke kernpunten van de controle

13

De beschrijving van elk kernpunt van de controle in de sectie Kernpunten van de controle in de controleverklaring dient een verwijzing te bevatten naar eventuele daarmee verband houdende toelichtingen daarop in de financiële overzichten en dient het volgende te behandelen: (Zie Par. A34, A35, A36, A37, A38, A39, A40 en A41)
a. de vraag waarom de aangelegenheid was beschouwd als meest significant in de controle en derhalve is bepaald als kernpunt van de controle; en (Zie Par. A42, A43, A44 en A45)
b. op welke wijze hierop tijdens de controle was ingespeeld. (Zie Par. A46, A47, A48, A49, A50 en A51)

Omstandigheden waarin een aangelegenheid die als kernpunt wordt bepaald niet in de controleverklaring wordt gecommuniceerd

14

De accountant dient elk kernpunt van de controle in de controleverklaring te beschrijven tenzij: (Zie Par. A53, A54, A55 en A56)
a. wet- of regelgeving openbaarmaking van de aangelegenheid verhindert; of (Zie Par A52)
b. in buitengewoon zeldzame omstandigheden de accountant bepaalt dat de aangelegenheid niet gecommuniceerd dient te worden in de controleverklaring omdat redelijkerwijs verwacht wordt dat de nadelige gevolgen van dergelijke communicatie groter zijn dan de voordelen voor het maatschappelijk verkeer. Dit is niet van toepassing indien de entiteit publiekelijk informatie over de aangelegenheid openbaar heeft gemaakt.

Interactie tussen beschrijvingen van kernpunten van de controle en overige elementen die moeten worden opgenomen in de controleverklaring

15

Een aangelegenheid die de aanleiding vormt tot een aangepast oordeel overeenkomstig Standaard 705 of een onzekerheid van materieel belang die verband houdt met gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel doen ontstaan over het vermogen van een entiteit om haar continuïteit te handhaven overeenkomstig Standaard 570, zijn door hun aard een kernpunt van de controle. In dergelijke omstandigheden zullen dergelijke aangelegenheden echter niet worden beschreven in de sectie Kernpunten van de controle in de controleverklaring en zijn de vereisten in paragrafen 13–14 niet van toepassing. De accountant dient eerder:

a. te rapporteren over deze aangelegenheden overeenkomstig de van toepassing zijnde Standaard(en); en
b. een verwijzing op te nemen naar de sectie Basis voor ons oordeel met beperking (of afkeurend oordeel) of de sectie Onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit in de sectie Kernpunten van de controle. (Zie Par. A6 en A7)

Vorm en inhoud van de sectie Kernpunten van de controle in andere omstandigheden
16
Indien de accountant bepaalt dat, afhankelijk van de feiten en omstandigheden van de entiteit en de controle, er geen kernpunten van de controle zijn om te communiceren of dat de enige kernpunten van de controle die zijn gecommuniceerd die aangelegenheden betreffen die in paragraaf 15 worden behandeld, dient de accountant een vermelding hierover op te nemen onder een aparte sectie van de controleverklaring met als titel Kernpunten van de controle. (Zie Par. A57, A58 en A59)

Communicatie met de met governance belaste personen
17
De accountant dient het volgende met de met governance belaste personen te communiceren:
a. die aangelegenheden waarvan de accountant heeft bepaald dat dit de kernpunten van de controle zijn; of
b. indien van toepassing, afhankelijk van de feiten en omstandigheden van de entiteit en de controle, de bepaling door de accountant dat er geen kernpunten van de controle zijn om te communiceren in de controleverklaring. (Zie Par. A60, A61, A62 en A63)

Documentatie
18
De accountant dient het volgende in de controledocumentatie op te nemen:[676] (Zie Par. A64)
a. de aangelegenheden die significante aandacht vereisten van de accountant zoals in overeenstemming met paragraaf 9 is bepaald, alsmede de beweegredenen voor de bepaling door de accountant of deze aangelegenheden wel of geen kernpunt van de controle zijn in overeenstemming met paragraaf 10;
b. indien van toepassing, de beweegredenen voor de bepaling van de accountant dat er geen kernpunten van de controle gecommuniceerd hoeven te worden in de controleverklaring of dat de enige kernpunten van de controle die gecommuniceerd moeten worden die punten zijn die in paragraaf 15 worden behandeld; en
c. voor zover van toepassing, de beweegredenen voor de bepaling door de accountant om geen aangelegenheid in de controleverklaring te communiceren waarvan is bepaald dat dit een kernpunt van de controle is.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Toepassingsgebied van deze Standaard
(Zie Par. 2)
A1
Significantie kan worden beschreven als het relatieve belang van een aangelegenheid, beschouwd in de context. De significantie van een aangelegenheid wordt door de accountant beoordeeld in de context waarin deze wordt overwogen. Significantie kan in de context van kwalitatieve en kwantitatieve factoren, zoals relatieve omvang, de aard en het effect op het object van onderzoek en de tot uitdrukking gebrachte belangen van beoogde gebruikers of ontvangers worden beschouwd. Dit betreft een objectieve analyse van de feiten en omstandigheden, met inbegrip van de aard en omvang van communicatie met de met governance belaste personen.
A2
Gebruikers van financiële overzichten hebben belangstelling geuit in die aangelegenheden waarover de accountant de meest krachtige dialoog had met de met governance belaste personen als onderdeel van wederzijdse communicatie zoals die door Standaard 260[677] wordt vereist en hebben opgeroepen tot meer transparantie over die communicatie. Gebruikers hebben bijvoorbeeld bijzondere belangstelling geuit voor het begrijpen van significante oordeelsvormingen die door de accountant zijn gemaakt bij het vormen van het oordeel over de financiële overzichten als geheel, omdat zij vaak verband houden met de gebieden van significante oordeelsvorming van het management bij het opstellen van de financiële overzichten.
A3
Het van accountants vereisen om kernpunten van de controle in de controleverklaring te communiceren kan tevens de communicatie tussen de accountant en de met governance belaste personen over

[676] Standaard 230, *Controle informatie*, paragrafen 8, 9, 10 en 11 en paragraaf A6.
[677] Standaard 260 *Communicatie met de met governance belaste personen.*

die aangelegenheden verbeteren en kan de aandacht van het management en de met governance belaste personen voor de toelichtingen in de financiële overzichten waarnaar in de controleverklaring wordt verwezen, verbeteren.

A4

Standaard 320[678] legt uit dat het voor de accountant redelijk is om aan te nemen dat gebruikers van financiële overzichten:

a. een redelijke kennis hebben van bedrijfs- en economische activiteiten, alsmede van financiële verslaggeving, en bereid zijn om de informatie in de financiële overzichten met een redelijke mate van toewijding te bestuderen;
b. begrijpen dat financiële overzichten worden opgesteld, gepresenteerd en gecontroleerd overeenkomstig materialiteitsniveaus;
c. de onzekerheden erkennen die inherent zijn aan het bepalen van bedragen op basis van schattingen, beoordelingen en het in aanmerking nemen van toekomstige gebeurtenissen; en
d. redelijke economische beslissingen nemen op basis van de informatie in de financiële overzichten.

Omdat de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten hoort, worden de gebruikers van de controleverklaring geacht dezelfde te zijn als de beoogde gebruikers van de financiële overzichten.

Relatie tussen Kernpunten van de controle, het oordeel van de accountant en overige elementen van de controleverklaring

(Zie Par. 4, 12 en 15)

A5

Standaard 700 stelt vereisten vast en verschaft leidraden voor het vormen van een oordeel over de financiële overzichten.[679] Het communiceren van kernpunten van de controle is geen vervanging voor toelichtingen in de financiële overzichten die het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving van het management vereist of die anderszins noodzakelijk zijn om een getrouwe weergave te vormen. Standaard 705 behandelt omstandigheden waarin de accountant concludeert dat er een afwijking is van materieel belang die verband houdt met de geschiktheid of het adequaat zijn van toelichtingen in de financiële overzichten.[680]

A6

Wanneer de accountant een oordeel met beperking of een afkeurend oordeel tot uitdrukking brengt overeenkomstig Standaard 705 helpt het presenteren van de beschrijving van een aangelegenheid die aanleiding geeft tot een oordeel met beperking in de sectie *Basis voor ons oordeel met beperking (of afkeurend oordeel)* het begrip van beoogde gebruikers te bevorderen alsmede het identificeren van dergelijke omstandigheden wanneer deze zich voordoen. Het scheiden van de communicatie over deze aangelegenheid van andere kernpunten van de controle die beschreven staan in de sectie *Kernpunten van de controle* geeft het derhalve de gepaste aandacht in de controleverklaring (zie paragraaf 15). De bijlage van Standaard 705 bevat voorbeelden van hoe de inleidende tekst in de sectie Kernpunten van de controle wordt beïnvloed wanneer de accountant een oordeel met beperking dan wel een afkeurend oordeel tot uitdrukking brengt en andere kernpunten van de controle in de controleverklaring worden gecommuniceerd. Paragraaf A58 van deze Standaard geeft aan hoe de sectie *Kernpunten van de controle* wordt gepresenteerd wanneer de accountant heeft bepaald dat er geen andere kernpunten van de controle zijn die in de controleverklaring moeten worden gecommuniceerd naast die aangelegenheden die in de sectie Ba*sis voor ons oordeel met beperking (of afkeurend oordeel)* of *Onzekerheid van materieel belang* omtrent de continuïteit van de controleverklaring behandeld worden.

A7

Wanneer de accountant een oordeel met beperking of een afkeurend oordeel tot uitdrukking brengt, zou het communiceren van andere kernpunten van de controle nog steeds relevant zijn voor het verbeteren van het begrip van de beoogde gebruikers in de controle, en derhalve zijn de vereisten om de kernpunten van de controle te bepalen van toepassing. Een afkeurend oordeel wordt echter tot uitdrukking gebracht in omstandigheden wanneer de accountant heeft geconcludeerd dat afwijkingen, individueel of gezamenlijk, zowel van materieel belang zijn voor, als van diepgaande invloed op, de financiële overzichten:[681]

a. afhankelijk van de significantie van de aangelegenheden die aanleiding geven tot een afkeurend oordeel kan de accountant bepalen dat geen andere aangelegenheden kernpunten van de controle zijn. In dergelijke omstandigheden is het vereiste in paragraaf 15 van toepassing (Zie Par. A58);
b. indien één of meer aangelegenheden anders dan de aangelegenheden die aanleiding geven tot een afkeurend oordeel worden bepaald als kernpunten van de controle is het van uitzonderlijk belang dat de beschrijvingen van dergelijke kernpunten van de controle niet impliceren dat de

[678] Standaard 320, *Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle*, paragraaf 4.
[679] Standaard 700, paragraaf 10, 11, 12, 13, 14, 15, A1, A2, A3, A4, A5, A6, A7, A8, A9 en A10.
[680] Standaard 705, paragraaf A7.
[681] Standaard 705, paragraaf 8.

financiële overzichten als geheel geloofwaardiger zijn met betrekking tot die aangelegenheden dan in de omstandigheden gepast zou zijn, in het licht van het afkeurend oordeel (Zie Par. A47).

A8

Standaard 706[682] stelt mechanismen vast voor accountants van financiële overzichten van alle entiteiten om aanvullende informatie in de controleverklaring op te nemen door het gebruik van een *Paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden* en een *Paragraaf inzake overige aangelegenheden* wanneer de accountant het noodzakelijk acht om dit te doen. In dergelijke gevallen worden deze paragrafen afzonderlijk van de sectie Kernpunten van de controle in de controleverklaring gepresenteerd. Wanneer een aangelegenheid is bepaald als kernpunt van de controle is het gebruik van dergelijke paragrafen geen vervanging voor de beschrijving van het afzonderlijke kernpunt van de controle overeenkomstig paragraaf 13.[683] Standaard 706 verschaft verdere leidraden inzake de relatie tussen kernpunten van de controle en de *Paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden* overeenkomstig die Standaard.[684]

Het bepalen van kernpunten van de controle

(Zie Par. 9 en 10)

A9

Het besluitvormingsproces van de accountant bij het bepalen van kernpunten van de controle is opgezet om een kleiner aantal aangelegenheden te selecteren uit de aangelegenheden die aan de met governance belaste personen zijn gecommuniceerd op basis van oordeelsvorming van de accountant inzake welke aangelegenheden bij de controle van de financiële overzichten van de huidige verslagperiode het meest significant waren.

A10

De bepaling door de accountant van de kernpunten van de controle is beperkt tot die aangelegenheden die het meest significant waren bij de controle van de financiële overzichten van de huidige verslagperiode, zelfs wanneer vergelijkende financiële overzichten zijn weergegeven (bijvoorbeeld zelfs wanneer het oordeel van de accountant verwijst naar iedere verslagperiode waarvoor financiële overzichten zijn weergegeven).[685]

A11

Niettegenstaande het feit dat de bepaling door de accountant van kernpunten van de controle van de financiële overzichten betrekking heeft op de huidige verslagperiode en deze Standaard niet van de accountant vereist dat hij kernpunten van de controle die zijn opgenomen in de controleverklaring van de voorgaande verslagperiode actualiseert, kan het desalniettemin voor de accountant nuttig zijn om te overwegen of een aangelegenheid die een kernpunt van de controle was bij de controle van de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode een kernpunt blijft bij de controle van de financiële overzichten in de lopende verslagperiode.

Aangelegenheden die significante aandacht van de accountant vereisten

(Zie Par. 9)

A12

Het concept van significante aandacht van de accountant onderkent dat een controle op risico's gebaseerd is en zich richt op het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang van de financiële overzichten, het opzetten en uitvoeren van controlewerkzaamheden die op die risico's inspelen, en het verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is om een basis te verschaffen voor het oordeel van de accountant. Des te hoger een ingeschat risico op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen van een bepaald rekeningsaldo, een bepaalde transactiestroom of een bepaalde toelichting is, des te meer oordeelsvorming is er betrokken bij het plannen en uitvoeren van de controlewerkzaamheden en het evalueren van de resultaten daarvan. Bij het opzetten van verdere controlewerkzaamheden is van de accountant vereist om meer overtuigende controle-informatie te verkrijgen als de risico-inschatting door de accountant hoger is.[686] Bij het verkrijgen van meer overtuigende controle-informatie vanwege een hogere risico-inschatting kan de accountant de kwantiteit van de informatie verhogen of informatie verkrijgen die relevanter of betrouwbaarder is, bijvoorbeeld door meer nadruk te leggen op het verkrijgen van controle-informatie van derden of door bevestigende controle-informatie te krijgen van een aantal onafhankelijke bronnen.[687]

A13

Dienovereenkomstig kunnen aangelegenheden die de accountant voor een uitdaging stellen bij het verkrijgen van voldoende geschikte controle-informatie of bij het vormen van een oordeel over de

---

[682] Standaard 706, *Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*

[683] Zie paragraaf 8(b) en 10(b) van Standaard 706.

[684] Standaard 706, paragraaf A1, A2 en A3.

[685] Zie Standaard 710, *Vergelijkende informatie – vergelijkende cijfers en vergelijkende financiële overzichten.*

[686] Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's*, paragraaf 7(b).

[687] Standaard 330, paragraaf A19.

financiële overzichten bijzonder relevant zijn bij de bepaling door de accountant van de kernpunten van de controle.

A14

Gebieden die de significante aandacht van de accountant vereisen houden vaak verband met gebieden van complexiteit en significante oordeelsvorming van het management in de financiële overzichten, en hebben derhalve vaak te maken met moeilijke of complexe oordeelsvormingen door de accountant. Op haar beurt heeft dit vaak invloed op de algehele controleaanpak van de accountant, de inzet van middelen en de omvang van controle-inspanningen met betrekking tot dergelijke aangelegenheden. Deze gevolgen kunnen bijvoorbeeld de omvang van de betrokkenheid van senior personeel op de controleopdracht omvatten of de betrokkenheid van een door de accountant ingeschakelde deskundige of van personen met deskundigheid in een gespecialiseerd gebied van financiële verslaggeving of controle die ingeschakeld is of in dienst is van de accountantseenheid om op deze gebieden in te spelen.

A15

Diverse Standaarden vereisen specifieke communicatie met de met governance belaste personen en anderen die in relatie kunnen staan met gebieden die de significante aandacht van de accountant vereisen. Bijvoorbeeld:

- Standaard 260 vereist van de accountant om aan de met governance belaste personen eventuele significante problemen te communiceren waarop hij tijdens de controle is gestuit.[688] De Standaarden erkennen potentiële problemen met betrekking tot:
  - transacties met verbonden partijen,[689] in het bijzonder beperkingen met betrekking tot de mogelijkheid van de accountant om controle-informatie te verkrijgen dat alle andere aspecten van een transactie met een verbonden partij (anders dan de prijs) equivalent zijn aan die die van een marktconforme transactie;
  - beperkingen tijdens de uitvoering van de groepscontrole, bijvoorbeeld in het geval de toegang tot informatie voor het opdrachtteam op groepsniveau beperkt zou zijn.[690]
- Standaard 220 stelt voor de opdrachtpartner vereisten vast met betrekking tot het aangaan van gepaste consultatie inzake ingewikkelde of omstreden aangelegenheden.[691] De accountant kan bijvoorbeeld anderen binnen de accountantseenheid hebben geraadpleegd over een significante technische aangelegenheid, wat weer een aanwijzing kan zijn dat het een kernpunt van de controle is. Van de opdrachtpartner is tevens vereist om, onder andere, significante aangelegenheden te bespreken die zich tijdens de controleopdracht voordoen met de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar.[692]

Overwegingen bij het bepalen van die aangelegenheden die significante aandacht van de accountant vereisen

(Zie Par. 9)

A16

De accountant kan een voorlopige visie ontwikkelen in de planningsfase over aangelegenheden die waarschijnlijk gebieden zijn die significante aandacht van de accountant vereisen en derhalve kernpunten van de controle zijn. De accountant kan dit met de met governance belaste personen communiceren wanneer zij de geplande uitvoering en de timing van de controle bespreken overeenkomstig Standaard 260. De bepaling door de accountant van kernpunten van de controle is echter gebaseerd op de resultaten van de controle of op controle-informatie die gedurende de controle is verkregen.

A17

Paragraaf 9 omvat specifieke vereiste overwegingen bij de bepaling van die aangelegenheden door de accountant die significante aandacht van de accountant vereisen. Deze overwegingen richten zich op de aard van aangelegenheden die aan de met governance belaste personen zijn gecommuniceerd die vaak gekoppeld zijn aan aangelegenheden die zijn toegelicht in de financiële overzichten en bedoeld zijn om gebieden van de controle van de financiële overzichten weer te geven die van bijzonder belang kunnen zijn voor de beoogde gebruikers. Het feit dat deze overwegingen vereist zijn, is niet bedoeld om te impliceren dat aangelegenheden die hiermee verband houden altijd kernpunten van de controle zijn; maar dat aangelegenheden die verband houden met dergelijke specifieke overwegingen alleen kernpunten van de controle zijn indien is bepaald dat zij het meest significant zijn bij de controle in overeenstemming met paragraaf 10. Aangezien de overwegingen onderling gerelateerd kunnen zijn (bijvoorbeeld aangelegenheden die verband houden met de omstandigheden die in paragrafen 9(b)-(c) beschreven staan, kunnen ook zijn geïdentificeerd als significante risico's), kan de toepasbaarheid van meer dan één van de overwegingen op een bepaalde aangelegenheid die aan de met

---

[688] Standaard 260, paragraaf 16(b) en A21.
[689] Standaard 550, *Verbonden partijen*, paragraaf A42.
[690] Standaard 600, *Bijzondere overwegingen – en controles van financiële overzichten van de groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)*, paragraaf 49(d).
[691] Standaard 220, *Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten*, paragraaf 18.
[692] Standaard 220, paragraaf 19.

governance belaste personen is gecommuniceerd de waarschijnlijkheid vergroten dat de accountant een aangelegenheid aanmerkt als een kernpunt van de controle.

A18

Ter aanvulling op aangelegenheden die verband houden met de specifieke vereiste overwegingen uit paragraaf 9 kunnen er andere aangelegenheden zijn die met de met governance belaste personen zijn gecommuniceerd die significante aandacht van de accountant vereisten en die derhalve mogelijk zijn bepaald als kernpunten van de controle in overeenstemming met paragraaf 10. Dergelijke aangelegenheden omvatten, bijvoorbeeld aangelegenheden die relevant zijn voor de controle die was uitgevoerd waarvan het wellicht niet vereist is dat die toegelicht moet worden in de financiële overzichten. Bijvoorbeeld, het implementeren van een nieuw IT-systeem (of significante veranderingen aan een bestaand IT-systeem) tijdens de verslagperiode kan een gebied zijn dat de significante aandacht van de accountant verdient, in het bijzonder als een dergelijke wijziging een significant effect had op de algehele controleaanpak van de accountant of verband hield met een significant risico (bijvoorbeeld wijzigingen aan een systeem dat de opbrengstverantwoording beïnvloedt).

Gebieden met een hoger risico op een afwijking van materieel belang of een significant risico geïdentificeerd overeenkomstig Standaard 315

(Zie Par. 9(a))

A19

Standaard 260 vereist van de accountant om met de met governance belaste personen te communiceren over de significante risico's die door de accountant zijn geïdentificeerd.[693] Paragraaf A13 van Standaard 260 legt uit dat de accountant tevens met de met governance belaste personen kan communiceren over hoe de accountant plant om in te spelen op gebieden met hogere risico's op afwijkingen van materieel belang.

A20

Standaard 315 definieert een significant risico als een geïdentificeerd risico op een afwijking van materieel belang waarvoor de inschatting van het inherente risico dichtbij de bovengrens van het spectrum van inherent risico is vanwege de mate waarin de inherente risicofactoren de combinatie van de waarschijnlijkheid dat een afwijking voorkomt en de orde van grootte van de mogelijke afwijking als die afwijking voorkomt, beïnvloeden.[694] Gebieden die significante oordeelsvorming van het management vereisen en significante ongebruikelijke transacties kunnen vaak worden geïdentificeerd als significante risico's. Significante risico's zijn derhalve vaak gebieden die significante aandacht van de accountant vereisen.

A21

Dit hoeft echter niet het geval zijn voor alle significante risico's. Standaard 240 stelt bijvoorbeeld dat er risico's van fraude zijn in de opbrengstverantwoording en vereist van de accountant om die ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude te beschouwen als significante risico's.[695] Bovendien geeft Standaard 240 aan dat, als gevolg van de onvoorspelbare wijze waarop het management de interne beheersingsmaatregelen kan doorbreken, dit een risico van materieel belang is als gevolg van fraude en derhalve een significant risico is.[696] Afhankelijk van hun aard behoeven deze risico's wellicht geen significante aandacht van de accountant, en worden zij niet in overweging genomen bij de bepaling door de accountant van kernpunten van de controle in overeenstemming met paragraaf 10.

A22

Standaard 315 legt uit dat de inschatting door de accountant van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen kan wijzigen in de loop van de controle wanneer er aanvullende controle-informatie wordt verkregen.[697] De herziening van de risico-inschatting en herevaluatie van de geplande controlewerkzaamheden met betrekking tot een bepaald gebied van de financiële overzichten (zoals een significante wijziging in de controleaanpak, bijvoorbeeld als de risico-inschatting door de accountant gebaseerd was op een verwachting dat bepaalde interne beheersingsmaatregelen effectief werkten en de accountant controle-informatie heeft verkregen dat deze gedurende de controle niet effectief werkten, in het bijzonder in een gebied met hoger ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang) door de accountant kan ertoe leiden dat een gebied wordt bepaald als een die de significante aandacht van de accountant vereist.

Significante oordeelsvormingen van de accountant met betrekking tot gebieden in de financiële overzichten die significante oordeelsvorming van het management betroffen, inclusief schattingen die onderhevig zijn aan een hoge mate van schattingsonzekerheid

(Zie Par. 9(b))

---

[693] Standaard 260, paragraaf 15.
[694] Standaard 315, paragraaf 12(l).
[695] Standaard 240, *De verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten*, paragraaf 27 en 28.
[696] Standaard 240, paragraaf 32.
[697] Standaard 315, paragraaf 31.

A23
Standaard 260 vereist van de accountant om met de met governance belaste personen te communiceren over de visie van de accountant over de significante kwalitatieve aspecten van de administratieve praktijken van de entiteit met inbegrip van de grondslagen voor financiële verslaggeving, de schattingen en de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen.[698] In veel gevallen houdt dit verband met kritische schattingen en daarmee verband houdende toelichtingen die waarschijnlijk gebieden zijn die de significante aandacht van de accountant vragen en kunnen ook worden geïdentificeerd als significante risico's.
A24
Gebruikers van de financiële overzichten hebben echter hun interesse in schattingen die onderhevig zijn aan een hoge mate van schattingsonzekerheid benadrukt (zie Standaard 540[699]) waarvan niet is bepaald dat deze significante risico's zijn. Onder andere zijn dergelijke schattingen sterk afhankelijk van de oordeelsvorming van het management en betreffen vaak de meest complexe gebieden van de financiële overzichten en kunnen de betrokkenheid vereisen van zowel een door het management als door de accountant ingeschakelde deskundige. Gebruikers hebben tevens aangegeven dat grondslagen voor financiële verslaggeving die een significant effect hebben op de financiële overzichten (en significante wijzigingen van die grondslagen) relevant zijn voor hun begrip van de financiële overzichten, in het bijzonder waar de praktijken van een entiteit niet consistent zijn met anderen binnen de sector.

Het effect van de controle van significante gebeurtenissen of transacties die zich tijdens de verslagperiode hebben voorgedaan
(Zie Par. 9(c))
A25
Gebeurtenissen of transacties die een significant effect hadden op de financiële overzichten of de controle kunnen gebieden zijn die de significante aandacht van de accountant vereisen en kunnen worden geïdentificeerd als significante risico's. De accountant kan bijvoorbeeld uitgebreide discussies hebben gevoerd met het management en de met governance belaste personen tijdens verschillende fasen van de controle over het effect op de financiële overzichten van significante transacties met verbonden partijen of significante transacties die buiten het kader van de normale bedrijfsvoering voor de entiteit vallen of die anderszins ongebruikelijk lijken.[700] Het management kan moeilijke of complexe oordeelsvormingen hebben gemaakt met betrekking tot de verwerking, de waardering, de presentatie of de toelichting van dergelijke transacties, die een significant effect kunnen hebben gehad op de algehele aanpak van de accountant.
A26
Significante economische, administratieve, regelgevende of toezichthoudende, sectorspecifieke of overige ontwikkelingen die de aannames of oordeelsvormingen van het management beïnvloedden kunnen tevens de algehele controle aanpak van de accountant beïnvloeden en kan resulteren in een aangelegenheid die significante aandacht van de accountant vereist.

Meest significante aangelegenheden
(Zie Par. 10)
A27
Aangelegenheden die significante aandacht van de accountant vereisten kunnen tevens hebben geresulteerd in significante interactie met de met governance belaste personen. De aard en omvang van communicatie inzake dergelijke aangelegenheden met de met governance belaste personen verschaffen vaak een indicatie van welke aangelegenheden het meest significant zijn tijdens de controle. Er kan bijvoorbeeld tussen de accountant en de met governance belaste personen meer diepgaande, frequente of robuuste interactie over moeilijkere en complexere aangelegenheden hebben plaatsgevonden zoals de toepassing van significante grondslagen voor financiële verslaggeving die het onderwerp waren van significante oordeelsvorming door de accountant of het management.
A28
Het concept van meest significante aangelegenheden is van toepassing in de context van de entiteit en de controle die was uitgevoerd. Derhalve is de bepaling door de accountant en de communicatie van kernpunten van de controle bedoeld om aangelegenheden te identificeren die specifiek zijn voor de controle en om een oordeel te vormen over het relatieve belang hiervan ten opzichte van overige aangelegenheden in de controle.
A29
Overige overwegingen die relevant kunnen zijn voor het bepalen van de relatieve significantie van een met de met governance belaste personen gecommuniceerde aangelegenheid en de vraag of een

[698] Standaard 260, paragraaf 16(a).
[699] Zie paragraaf 15 van Standaard 540, *De controle van schattingen en toelichtingen daarop*.
[700] Zie paragraaf 16(a), 16(c), A22 en bijlage 2 van Standaard 260.

dergelijke aangelegenheid een kernpunt van de controle is, omvatten:

- het belang van de aangelegenheid voor het begrip van de beoogde gebruikers van de financiële overzichten als geheel, in het bijzonder de materialiteit hiervan voor de financiële overzichten;
- de aard van de onderliggende grondslag voor de verslaggeving in relatie tot de aangelegenheid of de complexiteit of subjectiviteit die hoort bij de selectie door het management van een geschikte grondslag in vergelijking met overige entiteiten binnen de sector;
- de aard en materialiteit, kwantitatief of kwalitatief, van gecorrigeerde of geaccumuleerde niet-gecorrigeerde afwijkingen als gevolg van fraude of fouten gerelateerd aan de aangelegenheid, voor zover deze bestaan;
- de aard en omvang van een controle-inspanning om in te spelen op de aangelegenheid, met inbegrip van;
  - de omvang van gespecialiseerde vaardigheid of kennis die noodzakelijk is om controlewerkzaamheden toe te passen om in te spelen op de resultaten van die eventuele werkzaamheden of deze te evalueren;
  - de aard van consultaties buiten het opdrachtteam met betrekking tot de aangelegenheid.
- de aard en ernst van problemen bij het toepassen van controlewerkzaamheden, het evalueren van de resultaten van die werkzaamheden en het verkrijgen van relevante en betrouwbare controle-informatie waarop de accountant zijn oordeel baseert, in het bijzonder wanneer de oordeelsvorming van de accountant subjectiever wordt;
- de ernst van eventuele tekortkomingen die in de interne beheersing zijn geïdentificeerd en die voor de aangelegenheid relevant zijn;
- de vraag of de aangelegenheid betrekking heeft op een aantal afzonderlijke, doch daarmee samenhangende, controleoverwegingen. Lange-termijn contracten kunnen bijvoorbeeld significante aandacht van de accountant vereisen met betrekking tot opbrengstverantwoording, een rechtszaak, of overige voorwaardelijke gebeurtenissen en kunnen een effect hebben op andere schattingen.

A30

Het bepalen welke, en hoeveel, van die aangelegenheden die significante aandacht van de accountant vereisten tijdens de controle van de financiële overzichten van de huidige verslagperiode het meest significant waren, is een zaak van professionele oordeelsvorming. Het aantal kernpunten van de controle dat moet worden opgenomen in de controleverklaring kan worden beïnvloed door de omvang en de complexiteit van de entiteit, de aard van haar bedrijfsactiviteiten en haar omgeving, en door de feiten en omstandigheden van de controleopdracht. In het algemeen geldt dat hoe groter het aantal aangelegenheden die aanvankelijk zijn bepaald als kernpunten van de controle is, des te noodzakelijker is het dat de accountant heroverweegt of elk van deze aangelegenheden voldoet aan de definitie van een kernpunt van de controle. Lange lijsten van kernpunten van de controle kunnen in strijd zijn met de notie van dergelijke aangelegenheden die tijdens de controle het meest significant zijn.

Het communiceren van kernpunten van de controle

Afzonderlijke sectie Kernpunten van de controle in de controleverklaring

(Zie Par. 11)

A31

Het plaatsen van de sectie *Kernpunten van de controle* in de nabijheid van het oordeel van de accountant kan deze informatie een belangrijke plaats geven en de gepercipieerde waarde erkennen van opdracht-specifieke informatie voor de beoogde gebruikers.

A32

De volgorde van het presenteren van afzonderlijke aangelegenheden binnen de sectie Kernpunten van de controle is een zaak van professionele oordeelsvorming. Dergelijke informatie kan bijvoorbeeld zijn georganiseerd in de volgorde van relatief belang, op basis van de oordeelsvorming van de accountant, of kan overeenkomen met de manier waarop aangelegenheden in de financiële overzichten worden toegelicht. Het vereiste in paragraaf 11 om subtitels op te nemen is bedoeld om de aangelegenheden verder te onderscheiden.

A33

Wanneer ter vergelijking opgenomen financiële informatie wordt gepresenteerd is de inleidende tekst van de sectie *Kernpunten van de controle* zo opgezet dat de aandacht gevestigd wordt op het feit dat de kernpunten van de controle die worden beschreven alleen verband houden met de controle van de financiële overzichten van de huidige verslagperiode, en kan een verwijzing omvatten naar de specifieke verslagperiode die door die financiële overzichten wordt omvat (bijvoorbeeld ‘voor het jaar dat eindigde op 31 december 20X1’).

Beschrijvingen van afzonderlijke kernpunten van de controle

(Zie Par. 13)

A34

Het adequaat zijn van de beschrijving van een kernpunt van de controle is een zaak van professionele

oordeelsvorming. De beschrijving van een kernpunt van de controle is bedoeld om een beknopte en evenwichtige uitleg te verschaffen om de beoogde gebruikers in staat te stellen te begrijpen waarom de aangelegenheid het meest significant was tijdens de controle en hoe er tijdens de controle op de aangelegenheid was ingespeeld. Het beperken van het gebruikmaken van uiterst technische controle-termen vormt tevens een hulpmiddel voor de beoogde gebruikers die geen redelijke kennis hebben van controle om de basis voor de focus van de accountant op bepaalde zaken tijdens de controle te begrijpen. De aard en omvang van informatie die door de accountant wordt verschaft is verondersteld om in de context van de verantwoordelijkheden van de respectievelijke partijen evenwichtig te zijn (d.w.z. voor de accountant om nuttige informatie te verschaffen in een bondige en begrijpelijke vorm, terwijl hij niet op ongepaste wijze originele informatie verschaft over de entiteit).

A35

Originele informatie is elke informatie over de entiteit die niet anderszins openbaar is gemaakt door de entiteit (d.w.z. niet in de financiële overzichten is opgenomen of overige informatie die beschikbaar is op de datum van de controleverklaring, of geadresseerd is in overige mondelinge of schriftelijke communicatie door het management of de met governance belaste personen, zoals een voorlopige aankondiging van financiële informatie of investeerder briefings). Dergelijke informatie is de verant-woordelijkheid van het management van de entiteit en de met governance belaste personen.

A36

Het is voor de accountant gepast om te trachten te voorkomen dat de beschrijving van een kernpunt van de controle op ongepaste wijze originele informatie over de entiteit verschaft. De beschrijving van een kernpunt van de controle is gewoonlijk niet van zichzelf originele informatie over de entiteit, aangezien dit de aangelegenheid in de context van de controle beschrijft. De accountant kan het echter noodzakelijk achten om aanvullende informatie te verschaffen om uit te leggen waarom de aangelegenheid werd bepaald als het meest significant te zijn tijdens de controle en derhalve was bepaald als kernpunt van de controle, op voorwaarde dat het toelichten van dergelijke informatie niet door wet- of regelgeving wordt uitgesloten. Wanneer dergelijke informatie door de accountant als noodzakelijk wordt beschouwd kan de accountant het management of de met governance belaste personen aansporen om aanvullende informatie toe te lichten, in plaats van dat de accountant originele informatie in de controleverklaring opneemt.

A37

Het management of de met governance belaste personen kunnen ervoor kiezen om nieuwe of verbeterde toelichtingen met betrekking tot een kernpunt van de controle in de financiële overzichten of elders in het jaarverslag op te nemen in het licht van het feit dat de aangelegenheid in de controle-verklaring zal worden gecommuniceerd. Dergelijke nieuwe of verbeterde toelichtingen kunnen bijvoorbeeld zijn opgenomen om uitgebreidere informatie te verstrekken over de sensitiviteit van kernveronderstellingen die worden gebruikt bij schattingen of de beweegredenen van de entiteit voor een bepaalde administratieve praktijk of beleidslijn wanneer er aanvaardbare alternatieven bestaan onder het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

A38

Standaard 720 definieert de term jaarverslag en legt uit dat documenten zoals een management rapport, management commentaar, of operationele en financiële beoordeling of soortgelijke rapporta-ges door de personen belast met governance (bijv. een verslag van de raad van commissarissen); mededeling van de voorzitter; mededeling inzake corporate governance; of interne beheersings- en risico-inschattingsrapportages deel uit kunnen maken van het jaarverslag.[701]Standaard 720 behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie opgenomen in het jaarverslag. Alhoewel het oordeel van de accountant over de financiële overzichten niet de andere informatie omvat, kan de accountant deze informatie in aanmerking nemen, net als overige openbare communicatie door de entiteit of overige geloofwaardige bronnen, bij het formuleren van de beschrijving van een kernpunt van de controle.

A39

Controledocumentatie die tijdens de controle is opgesteld kan tevens nuttig zijn voor de accountant bij het formuleren van de beschrijving van een kernpunt van de controle. Schriftelijke communicatie, of de documentatie door de accountant van mondelinge communicatie, met de met governance belaste personen alsmede overige controledocumentatie kan bijvoorbeeld een nuttige basis verschaffen voor de communicatie door de accountant in de controleverklaring. Dit is zo omdat controledocumentatie overeenkomstig Standaard 230 bedoeld is om significante aangelegenheden te behandelen die zich tijdens de controle voordoen, de conclusies die daarover worden getrokken en significante professio-nele oordeelsvormingen die zijn gemaakt bij het trekken van die conclusies, en dient als een vastleg-ging van de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd, het resultaat van die werkzaamheden en de controle-informatie die is verkregen. Dergelijke documentatie kan voor de accountant een hulpmiddel zijn bij het ontwikkelen van een beschrijving van kernpunten van de

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

controle die de significantie van de aangelegenheid uitlegt en tevens bij het toepassen van het vereiste in paragraaf 18.

Verwijzing naar de plaats waar de aangelegenheid in de financiële overzichten wordt toegelicht
(Zie Par. 13)
A40
Paragraaf 13(a)-(b) vereist de beschrijving van elk kernpunt van de controle om aan te kunnen geven waarom de accountant de aangelegenheid beschouwde als meest significant tijdens de controle en hoe er op de aangelegenheid was ingespeeld tijdens de controle. Dienovereenkomstig is de beschrijving van kernpunten van de controle niet alleen een herhaling van wat er in de financiële overzichten is toegelicht. Een verwijzing naar daarop betrekking hebbende toelichtingen stelt de beoogde gebruikers er echter toe in staat om te begrijpen hoe het management bij het opstellen van de financiële overzichten op de aangelegenheid heeft ingespeeld.
A41
In aanvulling op het verwijzen naar gerelateerde toelichtingen kan de accountant de aandacht vestigen op de kernaspecten hiervan. De omvang van toelichting door het management over specifieke aspecten of factoren met betrekking tot hoe een bepaalde aangelegenheid invloed heeft op de financiële overzichten van de huidige verslagperiode kan de accountant helpen bij het duiden van bepaalde aspecten van de manier waarop er tijdens de controle op de aangelegenheid was ingespeeld zodat de beoogde gebruikers kunnen begrijpen waarom de aangelegenheid een kernpunt van de controle is. Bijvoorbeeld:

- wanneer een entiteit een uitgebreide toelichting over schattingen opneemt, kan de accountant de aandacht vestigen op de toelichting van kernveronderstellingen, de toelichting van de mogelijke uitkomsten, en overige kwalitatieve en kwantitatieve toelichtingen die verband houden met kernbronnen van schattingsonzekerheid of kritische schattingen, als onderdeel van het behandelen van de reden waarom de aangelegenheid tijdens de controle het meest significant was alsmede de wijze waarop er tijdens de controle op de aangelegenheid is ingespeeld;
- wanneer de accountant overeenkomstig Standaard 570 concludeert dat er geen onzekerheid van materieel belang bestaat met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, kan de accountant desalniettemin bepalen dat er één of meerdere aangelegenheden gerelateerd aan deze conclusie die voortkomt uit de werkinspanning van de accountant onder Standaard 570 kernpunten van de controle zijn. In dergelijke omstandigheden zou de beschrijving door de accountant van dergelijke kernpunten van de controle in de controleverklaring aspecten bevatten van de geïdentificeerde gebeurtenissen of omstandigheden die in de financiële overzichten zijn toegelicht, zoals substantiële operationele verliezen, beschikbare leningsfaciliteiten en mogelijke herfinanciering van schulden, of het niet naleven van leningovereenkomsten en daarmee verband houdende mitigerende factoren.[702]

Waarom de accountant de aangelegenheid beschouwde als meest significant tijdens de controle
(Zie Par. 13(a))
A42
De beschrijving van een kernpunt van de controle in de controleverklaring is bedoeld om inzicht te verschaffen waarom een aangelegenheid was bepaald als kernpunt van de controle. Dienovereenkomstig kunnen de vereisten in paragrafen 9–10 en de toepassingsgerichte teksten in paragrafen A12–A29 met betrekking tot het bepalen van kernpunten van de controle tevens voor de accountant een hulpmiddel zijn bij het overwegen hoe dergelijke aangelegenheden in de controleverklaring gecommuniceerd moeten worden. Bijvoorbeeld het uitleggen dat de factoren die ertoe leidden dat de accountant concludeerde dat een bepaalde aangelegenheid de significante aandacht van de accountant vereiste en meest significant was tijdens de controle is waarschijnlijk van belang voor de beoogde gebruikers.
A43
De relevantie van informatie voor beoogde gebruikers is een overweging voor de accountant bij het bepalen wat er in de beschrijving van een kernpunt van de controle moet worden opgenomen. Dit kan betrekking hebben op de vraag of de beschrijving een beter inzicht in de controle en de oordeelsvormingen van de accountant mogelijk zou maken.
A44
Het direct relateren van een aangelegenheid aan de specifieke omstandigheden van de entiteit kan tevens helpen om de kans te verlagen dat dergelijke beschrijvingen teveel gestandaardiseerd worden en met de tijd minder bruikbaar worden. Van bepaalde aangelegenheden kan bijvoorbeeld worden bepaald dat zij kernpunten van de controle zijn in een bepaalde sector over een aantal entiteiten als gevolg van de omstandigheden van de sector of de onderliggende complexiteit bij de financiële verslaggeving. Bij het beschrijven waarom de accountant de aangelegenheid beschouwde als meest

[702] Zie paragraaf A3 van Standaard 570.

significant kan het voor de accountant nuttig zijn om aspecten die specifiek zijn voor de entiteit te benadrukken (bijvoorbeeld omstandigheden die de onderliggende oordeelsvormingen die in de financiële overzichten van de huidige verslagperiode gemaakt zijn, beïnvloedden) om de beschrijving relevanter te maken voor de beoogde gebruikers. Dit kan tevens van belang zijn bij het beschrijven van een kernpunt van de controle dat in meerdere verslagperiodes terugkomt.

A45

De beschrijving kan tevens verwijzen naar de belangrijkste overwegingen die ertoe leidden dat de accountant, in de omstandigheden van de controle, bepaalde dat de aangelegenheid een van de meest significante was, bijvoorbeeld:

- economische omstandigheden die de mogelijkheid van de accountant beïnvloedden om controle-informatie te verkrijgen, bijvoorbeeld illiquide markten voor bepaalde financiële instrumenten;
- nieuwe of opkomende grondslagen voor financiële verslaggeving, bijvoorbeeld entiteitspecifieke of sectorspecifieke aangelegenheden waarover het opdrachtteam binnen de accountantseenheid een consultatie heeft uitgevoerd;
- wijzigingen in de strategie of het bedrijfsmodel van de entiteit dat een materieel effect had op de financiële overzichten.

Op welke manier hierop tijdens de controle is ingespeeld

(Zie Par. 13(b))

A46

De mate van detail die in de controleverklaring moeten worden verschaft om te beschrijven hoe er op een kernpunt van de controle is ingespeeld tijdens de controle is een kwestie van professionele oordeelsvorming. In overeenstemming met paragraaf 13(b), kan de accountant het volgende omschrijven:

- aspecten van het inspelen op risico's of de aanpak van de accountant, die het meest relevant waren voor de aangelegenheid of specifiek waren voor het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang;
- een kort overzicht van de uitgevoerde werkzaamheden;
- een indicatie van de uitkomst van de werkzaamheden van de accountant; of
- belangrijke waarnemingen met betrekking tot de aangelegenheid, of een combinatie van deze elementen.

Wet- of regelgeving of nationale controlestandaarden kunnen een specifieke vorm of inhoud voorschrijven voor de beschrijving van een kernpunt van de controle of kan het opnemen van één of meerdere van deze elementen specificeren.

A47

Teneinde de beoogde gebruikers inzicht te geven in de significantie van een kernpunt van de controle in de context van de controle van de financiële overzichten als geheel, en de relatie tussen kernpunten van de controle en overige elementen van de controleverklaring, inclusief het oordeel van de accountant, is zorgvuldigheid geboden zodat de gebruikte bewoording in de beschrijving van een kernpunt van de controle:

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

A48

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

A49

Bijvoorbeeld bij het beschrijven van de aanpak van de accountant voor een schatting met een hoge schattingsonzekerheid, zoals de waardering van complexe financiële instrumenten, kan de accountant ervoor kiezen om te benadrukken dat de accountant een deskundige in dienst heeft genomen of heeft ingeschakeld. Een dergelijke verwijzing naar het gebruikmaken van een door de accountant ingeschakelde deskundige vermindert zijn verantwoordelijkheid voor het oordeel over de financiële overzichten

niet en is derhalve niet inconsistent met paragrafen 14–15 van Standaard 620.[703]

A50

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

A51

Zoals werd aangegeven in paragraaf A46 kan de accountant ook een indicatie verschaffen van de uitkomst van zijn response in de beschrijving van het kernpunt van de controle in de controleverklaring. Wanneer dit is gedaan, is echter aandacht nodig om te vermijden dat de accountant de indruk wekt dat de beschrijving een apart oordeel overbrengt over een individueel kernpunt van de controle of dat op enige wijze het oordeel van de accountant over de financiële overzichten als geheel ter discussie komt te staan.

Omstandigheden waarin een aangelegenheid die als kernpunt wordt bepaald niet in de controleverklaring wordt gecommuniceerd

(Zie Par. 14)

A52

Wet- of regelgeving kan openbare toelichting door het management of de accountant verhinderen over een aangelegenheid die bepaald is als kernpunt van de controle. Zo kan bij wet- of regelgeving specifiek zijn verboden dat een openbare mededeling wordt gedaan die een nadelige invloed zou kunnen hebben op een onderzoek dat door een bevoegde instantie naar een daadwerkelijke dan wel een vermoede illegale handeling wordt uitgevoerd (zoals aangelegenheden die gerelateerd zijn of lijken aan het witwassen van geld).

A53

Zoals aangegeven in paragraaf 14(b) zal het voor een aangelegenheid buitengewoon zeldzaam zijn om te worden bepaald als een kernpunt van de controle en niet in de controleverklaring te worden gecommuniceerd. Dit komt omdat er wordt verondersteld dat het verschaffen van meer transparantie over de controle voor de beoogde gebruikers in het algemeen belang is. Derhalve is de oordeelsvorming om het kernpunt van de controle niet te communiceren alleen gepast in gevallen wanneer de nadelige gevolgen voor de entiteit of het maatschappelijk verkeer als gevolg van dergelijke communicatie als dermate significant worden beschouwd dat hiervan redelijkerwijs kan worden verwacht dat deze groter zijn dan de voordelen hiervan.

A54

De bepaling om een kernpunt van de controle niet te communiceren houdt rekening met de feiten en omstandigheden met betrekking tot deze aangelegenheid. Communicatie met het management en de met governance belaste personen helpt de accountant bij het begrijpen van de opvattingen van het management over de significantie van de nadelige gevolgen die zich kunnen voordoen als gevolg van het communiceren over een aangelegenheid. In het bijzonder helpt communicatie met het management en de met governance belaste personen de accountant zijn oordeelsvorming te onderbouwen bij het bepalen of de aangelegenheid moet worden gecommuniceerd door:

- De accountant te helpen bij het begrijpen waarom de aangelegenheid door de entiteit niet openbaar is gemaakt (bijvoorbeeld indien wet- of regelgeving bepaalde stelsels inzake financiële verslaggeving uitgestelde openbaarmaking of niet-openbaarmaking van de aangelegenheid toestaan) en de standpunten van het management ten opzichte van eventuele negatieve consequenties van de openbaarmaking. Het management kan de aandacht richten op bepaalde aspecten in wet- of regelgeving of andere gezaghebbende bronnen die relevant kunnen zijn voor het in acht nemen van negatieve consequenties (dergelijke aspecten kunnen bijvoorbeeld de schade aan commerciële onderhandelingen of concurrentie positie van de entiteit omvatten). De opvattingen van het management inzake de negatieve consequenties alleen ontslaan de accountant niet van de noodzaak om te bepalen of redelijkerwijs kan worden verwacht dat de nadelige gevolgen van dergelijke communicatie groter zijn dan de voordelen voor het maatschappelijk verkeer in overeenstemming met paragraaf 14(b).
- Het benadrukken van de vraag of er communicatie heeft plaatsgevonden met toepasselijke regelgevende, handhavende of toezichthoudende instanties met betrekking tot de aangelegenheid, in het bijzonder of dergelijke besprekingen de aanname van het management lijken te ondersteunen waarom openbaarmaking van de aangelegenheid niet gepast is.
- Het in staat stellen van de accountant om het management en de met governance belaste

[703] Standaard 620, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige.*

personen, in voorkomend geval, aan te moedigen om relevante informatie over de aangelegenheid openbaar te maken. Dit kan in het bijzonder mogelijk zijn indien de zorgen van het management en de met governance belaste personen over het communiceren beperkt zijn tot specifieke aspecten met betrekking tot de aangelegenheid, zodanig dat bepaalde informatie over de aangelegenheid minder gevoelig kan zijn en gecommuniceerd kan worden.

De accountant kan tevens overwegen of het noodzakelijk is om een schriftelijke bevestiging van het management te krijgen waarom openbaarmaking over de aangelegenheid niet gepast is, inclusief de opvatting van het management over de significantie van de negatieve gevolgen die zich voor kunnen doen als gevolg van dergelijke communicatie.

A55

Het kan voor de accountant tevens noodzakelijk zijn om de implicaties van het communiceren over een aangelegenheid die is bepaald als kernpunt van de controle in het licht van relevante ethische voorschriften in aanmerking te nemen. Bovendien kan van de accountant door wet- of regelgeving zijn vereist dat met de toepasselijke regelgevende, handhavende en toezichthoudende instanties met betrekking tot de aangelegenheid te communiceren, ongeacht de vraag of de aangelegenheid in de controleverklaring wordt gecommuniceerd. Dergelijke communicatie kan de accountant tevens in staat stellen om de negatieve consequenties van het communiceren van deze aangelegenheid te overzien.

A56

De kwesties die door de accountant in aanmerking worden genomen met betrekking tot het nemen van een beslissing om een aangelegenheid niet te communiceren zijn complex en doen een beroep op significante oordeelsvorming door de accountant. Derhalve kan de accountant het ook passend achten om juridisch advies in te winnen.

Vorm en inhoud van de sectie Kernpunten van de controle in andere omstandigheden

(Zie Par. 16)

A57

Het vereiste in paragraaf 16 is in drie omstandigheden van toepassing:

a. de accountant bepaalt in overeenstemming met paragraaf 10 dat er geen kernpunten van de controle zijn (Zie Par. A59);
b. de accountant bepaalt in overeenstemming met paragraaf 14 dat een kernpunt van de controle niet in de controleverklaring gecommuniceerd wordt en dat er geen andere aangelegenheden zijn bepaald als kernpunten van de controle;
c. de enige aangelegenheden die zijn bepaald als kernpunten van de controle zijn diegenen die gecommuniceerd zijn in overeenstemming met paragraaf 15.

A58

Het volgende illustreert de weergave in de controleverklaring indien de accountant heeft bepaald dat er geen kernpunten van de controle zijn om te communiceren.

Kernpunten van de controle

[Afgezien van de aangelegenheid die staat beschreven in de sectie *Basis voor ons oordeel met beperking (of afkeurend oordeel)* of de sectie *Onzekerheid van materieel omtrent de continuïteit*] hebben we bepaald dat er geen [andere] kernpunten van de controle zijn om te communiceren in ons rapport.

A59

De bepaling van kernpunten van de controle omvat de oordeelsvorming over het relatieve belang van aangelegenheden die specifieke aandacht van de accountant vereisen. Daarom komt het zelden voor dat de accountant van een complete set van financiële overzichten voor algemene doeleinden van een oob *of een andere beursgenoteerde onderneming*[704] niet bepaalt dat tenminste één kernpunt van de controle uit de aangelegenheden die zijn gecommuniceerd met de met governance belaste personen in de controleverklaring wordt gecommuniceerd. Echter, in bepaalde beperkende omstandigheden (bijvoorbeeld voor een oob *of een andere beursgenoteerde onderneming*[705] die beperkte activiteiten heeft) kan de accountant bepalen dat er geen kernpunten van de controle in overeenstemming met paragraaf 10 zijn, omdat er geen aangelegenheden zijn die de significante aandacht van de accountant vereisten.

Communicatie met de met governance belaste personen

(Zie Par. 17)

A60

Standaard 260 vereist van de accountant om tijdig met de met governance belaste personen te communiceren.[706] De juiste timing van communicatie over de kernpunten van de controle zal

[704] In de ISA's wordt gesproken over 'listed entity'.
[705] In de ISA's wordt gesproken over 'listed entity'.
[706] Standaard 260, paragraaf 21.

afhankelijk zijn van de omstandigheden van de opdracht. De accountant kan echter voorlopige standpunten over kernpunten van de controle communiceren bij het bespreken van de geplande uitvoering en timing van de controle en kan dergelijke aangelegenheden verder bespreken bij het communiceren van controlebevindingen. Dit kan helpen om de praktische uitdagingen van een poging om een krachtige wederzijdse dialoog over kernpunten van de controle te hebben op het moment dat de financiële overzichten voor het uitbrengen worden voltooid, te verlichten.

A61

Communicatie met de met governance belaste personen stelt hen ook in staat om kennis te hebben van de kernpunten van de controle waarvan de accountant voornemens is deze te communiceren in de controleverklaring en verschaft hen de gelegenheid om, waar noodzakelijk, nadere opheldering te verkrijgen. De accountant kan het passend achten om de met governance belaste personen een concept van de controleverklaring te verschaffen om deze bespreking te faciliteren. Communicatie met de met governance belaste personen erkent hun belangrijke rol in het toezien op het financiële verslaggevingsproces, en geeft de met governance belaste personen de gelegenheid om de basis voor de beslissingen van de accountant te begrijpen met betrekking tot kernpunten van de controle en hoe deze aangelegenheden in de controleverklaring worden beschreven. Het stelt tevens de met governance belaste personen in staat om te overwegen of nieuwe of verbeterde toelichtingen nuttig kunnen zijn in het licht van het feit dat deze aangelegenheden in de controleverklaring worden gecommuniceerd.

A62

De communicatie met de met governance belaste personen die op grond van paragraaf 17(a) is vereist speelt tevens in op de uiterst zeldzame gevallen waarin een aangelegenheid die is bepaald als kernpunt van de controle niet in de controleverklaring gecommuniceerd wordt (Zie Par. 14 en A54).

A63

Het vereiste dat in paragraaf 17(b) staat om te communiceren met de met governance belaste personen wanneer de accountant heeft bepaald dat er geen kernpunten van de controle zijn om in de controleverklaring te communiceren, kan voor de accountant de gelegenheid verschaffen om verdere besprekingen te hebben met anderen die bekend zijn met de controle en de significante aangelegenheden die zich kunnen hebben voorgedaan (inclusief de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar, waar er een is toegewezen). Deze besprekingen kunnen ertoe leiden dat de accountant zijn bepaling dat er geen kernpunten van de controle zijn herevalueert.

Documentatie

(Zie Par. 18)

A64

Op grond van paragraaf 8 van Standaard 230 wordt er van de accountant vereist om controledocumentatie op te stellen die voldoende is om een ervaren accountant die niet eerder met de controle te maken heeft gehad, in staat te stellen om onder andere de significante professionele oordeelsvormingen te begrijpen. In de context van kernpunten van de controle omvatten deze professionele oordeelsvormingen zowel de bepaling, uit de aangelegenheden die met de met governance belaste personen zijn gecommuniceerd, van de aangelegenheden die de significante aandacht van de accountant vereisten als de vraag of elk van deze aangelegenheden een kernpunt van de controle is. De oordeelsvormingen van de accountant in dit opzicht zullen waarschijnlijk zijn ondersteund door zowel de documentatie van de communicatie door de accountant met de met governance belaste personen en de controledocumentatie met betrekking tot elke afzonderlijke aangelegenheid (Zie Par. A39), als bepaalde andere controledocumentatie van de significante aangelegenheden die zich tijdens de controle voordoen (bijvoorbeeld een afsluitend memorandum). Op grond van deze Standaard is de accountant echter niet vereist te documenteren waarom andere aangelegenheden die aan de met governance belaste personen zijn gecommuniceerd geen aangelegenheden waren die de significante aandacht van de accountant vereisten.

705 Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1

Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant om een passende verklaring af te geven in omstandigheden waarin de accountant, bij het vormen van een oordeel overeenkomstig Standaard 700[707], tot de conclusie komt dat een aanpassing van het oordeel van de accountant over de financiële overzichten noodzakelijk is. Deze Standaard behandelt ook hoe de vorm en inhoud van de controleverklaring wordt beïnvloed als de accountant een aangepast oordeel tot uitdrukking brengt.

[707] Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten.*

In alle gevallen zijn de rapportagevereisten van Standaard 700 van toepassing en worden deze niet herhaald in deze Standaard, tenzij ze expliciet worden behandeld of aangepast door de vereisten van deze Standaard.

Soorten aangepaste oordelen
2
Deze Standaard stelt drie soorten aangepaste oordelen vast: een oordeel met beperking, een afkeurend oordeel en een oordeelonthouding. De beslissing welke soort aangepast oordeel passend is, hangt af van: (Zie Par. A1)
a. de aard van de aangelegenheid die tot de aanpassing leidt, dat wil zeggen de vraag of de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten of, in het geval van een onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, mogelijk een afwijking van materieel belang bevatten; en
b. de oordeelsvorming van de accountant over de diepgaande invloed van de gevolgen of mogelijke gevolgen van de aangelegenheid op de financiële overzichten.

Ingangsdatum
3
Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstelling
4
De doelstelling van de accountant is het duidelijk tot uitdrukking brengen van een op passende wijze aangepast oordeel over de financiële overzichten dat noodzakelijk is als:
a. de accountant op basis van de verkregen controle-informatie tot de conclusie komt dat de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang bevatten; of
b. de accountant niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om te concluderen dat de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten.

Definities
5
Voor de toepassing van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
a. *met een diepgaande invloed* – Een term die binnen de context van afwijkingen wordt gebruikt voor het beschrijven van de gevolgen voor de financiële overzichten van afwijkingen of van de mogelijke gevolgen voor de financiële overzichten van eventuele afwijkingen die niet zijn gedetecteerd als gevolg van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Gevolgen met een diepgaande invloed op de financiële overzichten zijn die welke, op grond van de oordeelsvorming van de accountant:
1. niet beperkt zijn tot specifieke elementen, rekeningen of posten van de financiële overzichten;
2. indien ze wel daartoe beperkt zijn, een substantieel deel van de financiële overzichten vertegenwoordigen of zouden kunnen vertegenwoordigen; of
3. met betrekking tot toelichtingen, van fundamenteel belang zijn voor het begrip van gebruikers van de financiële overzichten.

b. *aangepast oordeel* – Een oordeel met beperking, een afkeurend oordeel of een oordeelonthouding bij de financiële overzichten.

Vereisten

Omstandigheden waarin een aanpassing van het oordeel van de accountant vereist is
6
De accountant dient het oordeel in de controleverklaring aan te passen wanneer:
a. hij op basis van de verkregen controle-informatie tot de conclusie komt dat de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang bevatten; of (Zie Par. A2, A3, A4, A5, A6 en A7)
b. de accountant niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om te concluderen dat de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten. (Zie Par. A8, A9, A10, A11 en A12)

Het bepalen van het soort aanpassing van het oordeel van de accountant

Oordeel met beperking
7
De accountant dient een oordeel met beperking tot uitdrukking te brengen wanneer:
a. hij, nadat hij voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen, tot de conclusie komt dat afwijkingen afzonderlijk of gezamenlijk van materieel belang zijn voor maar geen diepgaande invloed hebben op de financiële overzichten; of

b. hij niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop zijn oordeel te baseren maar tot de conclusie komt dat de mogelijke gevolgen van eventuele niet-gedetecteerde afwijkingen voor de financiële overzichten van materieel belang kunnen zijn maar geen diepgaande invloed kunnen hebben.

Afkeurend oordeel

8

De accountant dient een afkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen als hij, nadat hij voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen, tot de conclusie komt dat afwijkingen afzonderlijk of gezamenlijk zowel van materieel belang zijn voor als een diepgaande invloed hebben op de financiële overzichten.

Oordeelonthouding

9

De accountant dient een oordeelonthouding te formuleren als hij niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop zijn oordeel te baseren en de accountant tot de conclusie komt dat de mogelijke gevolgen van eventuele niet-gedetecteerde afwijkingen voor de financiële overzichten zowel van materieel belang kunnen zijn als een diepgaande invloed zouden kunnen hebben.

10

De accountant dient een oordeelonthouding te formuleren als, in uiterst zeldzame omstandigheden waarin meerdere onzekerheden meespelen, hij tot de conclusie komt dat, ondanks het feit dat hij voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen met betrekking tot elk van de afzonderlijke onzekerheden, het niet mogelijk is een oordeel over de financiële overzichten te vormen vanwege de mogelijke interactie tussen de onzekerheden en het mogelijke cumulatieve effect ervan op de financiële overzichten.

Gevolgen van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen vanwege een door het management opgelegde beperking nadat de accountant de opdracht heeft aanvaard

11

Als de accountant na het aanvaarden van de opdracht zich ervan bewust wordt dat het management een beperking in de reikwijdte van de controle heeft opgelegd die volgens de accountant waarschijnlijk zal leiden tot de noodzaak om een oordeel met beperking tot uitdrukking te brengen of om een oordeelonthouding over de financiële overzichten te formuleren, dient de accountant het management te verzoeken de beperking op te heffen.

12

Indien het management de in paragraaf 11 van deze Standaard genoemde beperking weigert op te heffen, dient de accountant deze aangelegenheid mee te delen aan de met governance belaste personen, tenzij alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit[708], en dient hij na te gaan of het mogelijk is alternatieve werkzaamheden uit te voeren teneinde voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.

13

Indien de accountant niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, dient hij de implicaties hiervan als volgt te bepalen:

a. indien de accountant tot de conclusie komt dat de mogelijke gevolgen van eventuele niet-gedetecteerde afwijkingen voor de financiële overzichten van materieel belang zouden kunnen zijn maar geen diepgaande invloed zouden kunnen hebben, dient hij een oordeel met beperking tot uitdrukking te brengen; of
b. indien de accountant tot de conclusie komt dat de mogelijke gevolgen van eventuele niet-gedetecteerde afwijkingen voor de financiële overzichten zowel van materieel belang zouden kunnen zijn als een diepgaande invloed zouden kunnen hebben zodat een oordeel met beperking niet adequaat zou zijn om de ernst van de situatie over te brengen, dient hij:
    1. de controleopdracht terug te geven, indien dit overeenkomstig de van toepassing zijnde wet- of regelgeving praktisch uitvoerbaar en mogelijk is; of (Zie Par. A13)
    2. indien het teruggeven van de controleopdracht vóór het uitbrengen van de controleverklaring niet praktisch uitvoerbaar of mogelijk is, een oordeelonthouding over de financiële overzichten te formuleren. (Zie Par. A14)

14

Indien de accountant de controleopdracht teruggeeft zoals beschreven in paragraaf 13(b)(i), dient hij, alvorens hij de opdracht teruggeeft, alle aangelegenheden met betrekking tot tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen die tot een aanpassing van het oordeel zouden hebben geleid aan de met governance belaste personen mee te delen. (Zie Par. A15)

[708] Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf 13.

Andere overwegingen met betrekking tot een afkeurend oordeel of oordeelonthouding
15
Als de accountant het noodzakelijk acht een afkeurend oordeel of een oordeelonthouding over de financiële overzichten als geheel tot uitdrukking te brengen, dient de controleverklaring niet tevens een goedkeurend oordeel met betrekking tot hetzelfde stelsel inzake financiële verslaggeving over een enkel financieel overzicht of over een of meer specifieke elementen, rekeningen of posten van een financieel overzicht te bevatten. In deze omstandigheden zou het opnemen van een dergelijk goedkeurend oordeel in dezelfde verklaring[709] in tegenspraak zijn met het afkeurend oordeel of de oordeelonthouding van de accountant over de financiële overzichten als geheel. (Zie Par. A16)

Vorm en inhoud van de controleverklaring indien het oordeel wordt aangepast

Oordeel van de accountant
16
Als de accountant het controleoordeel aanpast, dient hij voor de oordeelsectie de titel: *Ons oordeel met beperking*, *Ons afkeurend oordeel* of *Onze oordeelonthouding*, naargelang passend, te hanteren. (Zie Par. A17, A18 en A19)

Oordeel met beperking
17
Als de accountant vanwege een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten een oordeel met beperking tot uitdrukking brengt, dient hij te vermelden dat naar zijn oordeel, uitgezonderd de gevolgen van de aangelegenheid (aangelegenheden) beschreven in de sectie *Basis van ons oordeel met beperking*:
a. als de verslaggeving in overeenstemming is met een getrouw-beeld-stelsel, de bijgevoegde financiële overzichten, in alle van materieel belang zijnde opzichten, een getrouwe weergave vormen (of een getrouw beeld geven) in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; of
b. als de verslaggeving in overeenstemming is met een compliance-stelsel, de bijgevoegde financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Als de aanpassing het gevolg is van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, dient de accountant de overeenkomstige formulering 'uitgezonderd de mogelijke gevolgen van de aangelegenheid (aangelegenheden)...' te gebruiken voor het aangepaste oordeel. (Zie Par. A20)

Afkeurend oordeel
18
Als de accountant een afkeurend oordeel tot uitdrukking brengt, dient hij te vermelden dat, naar zijn oordeel, vanwege het belang van de aangelegenheid (aangelegenheden) beschreven in de sectie *Basis van ons afkeurend oordeel*:
a. als de verslaggeving in overeenstemming is met een getrouw-beeld-stelsel, de bijgevoegde financiële overzichten geen getrouwe weergave vormen (of geen getrouw beeld geven) in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; of
b. als de verslaggeving in overeenstemming is met een compliance-stelsel, de bijgevoegde financiële overzichten niet in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met [het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving].

Oordeelonthouding
19
Als de accountant een oordeelonthouding formuleert vanwege de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, dient hij:
a. te vermelden dat hij geen oordeel over de bijgevoegde financiële overzichten tot uitdrukking brengt;
b. te vermelden dat hij, vanwege het belang van de aangelegenheid (aangelegenheden) beschreven in de sectie *Basis van onze oordeelonthouding*, niet in staat was voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop zijn controleoordeel bij de financiële overzichten te baseren; en
c. de zin vereist in paragraaf 24(b) van Standaard 700, die aangeeft dat de financiële overzichten gecontroleerd zijn, aan te passen om te vermelden dat hij de opdracht heeft gekregen om de financiële overzichten te controleren.

[709] Standaard 805, *Bijzondere overwegingen – Controles van een enkel financieel overzicht en controles van specifieke elementen, rekeningen of posten van een financieel overzicht*, behandelt omstandigheden waarin de accountant de opdracht krijgt een afzonderlijk oordeel over een of meer elementen, rekeningen of posten van een financieel overzicht tot uitdrukking te brengen.

Basis voor het oordeel

20

Wanneer de accountant het oordeel over de financiële overzichten aanpast, dient hij, naast de specifieke elementen die op grond van Standaard 700 vereist zijn, tevens (Zie Par. A21):

a. de titel *Basis voor ons oordeel* vereist in paragraaf 28 van Standaard 700 aan te passen in Basis voor ons oordeel met beperking, *Basis voor ons afkeurend oordeel* of *Basis voor onze oordeelonthouding* naar gelang passend; en
b. binnen deze sectie een beschrijving te geven van de aangelegenheid die leidt tot de aanpassing.

21

Indien de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten die verband houdt met specifieke bedragen in de financiële overzichten (met inbegrip van kwantitatieve toelichtingen), dient de accountant in de sectie *Basis voor ons oordeel* een beschrijving en kwantificering van de financiële gevolgen van de afwijking op te nemen, tenzij dit praktisch onuitvoerbaar is. Indien het niet praktisch uitvoerbaar is de financiële gevolgen te kwantificeren, dient de accountant dit in deze sectie te vermelden. (Zie Par. A22)

22

Indien de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten die verband houdt met kwalitatieve toelichtingen, dient de accountant in de sectie *Basis voor ons oordeel* een uitleg op te nemen over de wijze waarop de toelichtingen een afwijking van materieel belang bevatten.

23

Indien de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten die verband houdt met het niet toelichten van informatie die moet worden toegelicht, dient de accountant:

a. de niet-toelichting te bespreken met de met governance belaste personen;
b. in de sectie *Basis voor ons oordeel* de aard van de weggelaten informatie te beschrijven; en
c. tenzij dit op grond van wet- of regelgeving verboden is, de weggelaten informatie op te nemen, mits dit praktisch uitvoerbaar is en de accountant voldoende en geschikte controle-informatie over de weggelaten informatie heeft verkregen. (Zie Par. A23)

24

Indien de aanpassing het resultaat is van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, dient de accountant de redenen voor deze onmogelijkheid in de sectie *Ons oordeel* op te nemen.

25

Als de accountant een oordeel met beperking of afkeurend oordeel tot uitdrukking brengt, dient de accountant de vermelding dat de controle-informatie voldoende en geschikt is om een basis te vormen voor zijn oordeel zoals vereist in paragraaf 28(d) van Standaard 700 aan te passen en, al naar gelang passend, te wijzigen in '… oordeel met beperking' of '… afkeurend oordeel'.

26

Als de accountant een oordeelonthouding formuleert, dient de controleverklaring niet de elementen die vereist zijn in paragrafen 28(b) en 28(d) van Standaard 700 te bevatten. Die elementen zijn:

a. een verwijzing naar de sectie van de controleverklaring waar de verantwoordelijkheden van de accountant zijn beschreven; en
b. een vermelding dat de verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is om een basis te verschaffen voor het oordeel van de accountant.

27

Zelfs indien de accountant een afkeurend oordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking heeft gebracht of een oordeelonthouding heeft geformuleerd, dient hij in de sectie *Basis voor ons oordeel* de redenen te beschrijven voor alle andere aangelegenheden waarvan de accountant kennis heeft en die een aanpassing van het oordeel zouden hebben vereist, alsmede de gevolgen daarvan. (Zie Par. A24)

Beschrijving van de verantwoordelijkheid van de accountant voor de controle van de financiële overzichten als hij een oordeelonthouding formuleert

28

Als de accountant een oordeelonthouding bij de financiële overzichten formuleert vanwege de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, dient hij de beschrijving van zijn verantwoordelijkheid zoals vereist in paragrafen 39–41 van Standaard 700 aan te passen zodat deze alleen het volgende bevat: (Zie Par. A25)

a. een vermelding dat het de verantwoordelijkheid is van de accountant om een controle van de financiële overzichten van de entiteit uit te voeren overeenkomstig de Standaarden en om een controleverklaring te verstrekken;
b. een vermelding dat echter vanwege de aangelegenheid (aangelegenheden) beschreven in de sectie *Basis van onze oordeelonthouding* de accountant niet in staat was om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop een controleoordeel bij de financiële overzichten te baseren; en
c. de vermelding van de onafhankelijkheid van de accountant en andere ethische verantwoordelijkheden zoals vereist op grond van paragraaf 28(c) van Standaard 700.

Overwegingen wanneer de accountant een oordeelonthouding bij de financiële overzichten formuleert
29
Tenzij vereist door wet- of regelgeving, dient de controleverklaring van de accountant geen sectie Kernpunten van de controle in overeenstemming met Standaard 701[710] te bevatten als hij een oordeelonthouding bij de financiële overzichten formuleert of een sectie *Andere Informatie* in overeenstemming met Standaard 720.[711] (Zie Par. A26)

Communicatie met de met governance belaste personen
30
Als de accountant verwacht het oordeel in de controleverklaring aan te passen, dient hij de omstandigheden die tot de verwachte aanpassing hebben geleid alsmede de formulering van de aanpassing aan de met governance belaste personen mee te delen. (Zie Par. A27)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Soorten aangepaste oordelen
(Zie Par. 2)
A1
De onderstaande tabel laat zien op welke wijze de door de accountant toegepaste oordeelsvorming over de aard van de aangelegenheid die tot de aanpassing leidt, alsmede de mate waarin de gevolgen of mogelijke gevolgen voor de financiële overzichten een diepgaande invloed hebben, van invloed zijn op het soort oordeel dat tot uitdrukking wordt gebracht.

Aard van de aangelegenheid die tot de aanpassing leidt	De oordeelsvorming van de accountant over de diepgaande invloed van de gevolgen of mogelijke gevolgen voor de financiële overzichten	
	Van materieel belang maar zonder diepgaande invloed	Van materieel belang en met diepgaande invloed
Financiële overzichten bevatten een afwijking van materieel belang	Oordeel met beperking	Afkeurend oordeel
Onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen	Oordeel met beperking	Oordeelonthouding

Omstandigheden waarin een aanpassing van het oordeel van de accountant vereist is

Aard van afwijkingen van materieel belang
(Zie Par. 6(a))
A2
Standaard 700 vereist van de accountant dat hij, teneinde een oordeel over de financiële overzichten te vormen, concludeert of al dan niet een redelijke mate van zekerheid is verkregen over de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten.[712] Deze conclusie houdt rekening met de evaluatie door de accountant van eventuele niet-gecorrigeerde afwijkingen in de financiële overzichten overeenkomstig Standaard 450.[713]
A3
Standaard 450 definieert een afwijking als een verschil tussen het gerapporteerde bedrag, de classificatie, de presentatie of de toelichting van een element in een financieel overzicht en het bedrag, de classificatie, de presentatie of de toelichting dat/die vereist is opdat het element in overeenstemming is met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Bijgevolg kan een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten ontstaan met betrekking tot:
a. de geschiktheid van de geselecteerde grondslagen voor financiële verslaggeving;
b. de toepassing van de geselecteerde grondslagen voor financiële verslaggeving; of
c. de geschiktheid of adequaatheid van de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen.

Geschiktheid van de geselecteerde grondslagen voor financiële verslaggeving
A4
Met betrekking tot de geschiktheid van de door het management geselecteerde grondslagen voor

[710] Standaard 701, *Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*, paragraaf 11, 12 en 13.
[711] Standaard 720, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot ander informatie*, paragraaf A54.
[712] Standaard 700, paragraaf 11.
[713] Standaard 450, *Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen*, paragraaf 11.

financiële verslaggeving kan een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten bijvoorbeeld ontstaan als:

a. de financiële overzichten niet alle toelichtingen bevatten die op grond van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereist zijn;
b. de financiële overzichten een grondslag inzake financiële verslaggeving die betrekking heeft op een significant element in het overzicht van de financiële positie, het overzicht van gerealiseerde en niet-gerealiseerde resultaten, het mutatieoverzicht van het eigen vermogen of het kasstroomoverzicht, niet juist beschrijven; of
c. de financiële overzichten, de onderliggende transacties en gebeurtenissen niet zodanig weergeven of toelichten dat zij een getrouwe weergave vormen.

A5

Stelsels inzake financiële verslaggeving bevatten vaak vereisten voor de administratieve verwerking en toelichting van wijzigingen in de grondslagen voor financiële verslaggeving. Als de entiteit haar selectie van belangrijke grondslagen voor financiële verslaggeving heeft gewijzigd, kan in de financiële overzichten een afwijking van materieel belang ontstaan als de entiteit niet aan deze vereisten heeft voldaan.

Toepassing van de geselecteerde grondslagen voor financiële verslaggeving

A6

Met betrekking tot de toepassing van de geselecteerde grondslagen voor financiële verslaggeving kan een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten ontstaan:

a. als het management de geselecteerde grondslagen voor financiële verslaggeving niet in overeenstemming met het stelsel inzake financiële verslaggeving heeft toegepast, met inbegrip van de situatie waarin het management de geselecteerde grondslagen voor financiële verslaggeving niet consistent heeft toegepast in opeenvolgende verslagperioden of op soortgelijke transacties en gebeurtenissen (consistentie in toepassing); of
b. als gevolg van de methode voor de toepassing van de geselecteerde grondslagen voor financiële verslaggeving (bijvoorbeeld een onopzettelijke fout in de toepassing).

Geschiktheid of adequaatheid van toelichtingen in de financiële overzichten

A7

Met betrekking tot de geschiktheid of adequaatheid van toelichtingen in de financiële overzichten kan een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten ontstaan als:

a. de financiële overzichten niet alle toelichtingen bevatten die op grond van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereist zijn;
b. de toelichtingen in de financiële overzichten niet in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving worden gepresenteerd; of
c. de financiële overzichten niet de nodige additionele toelichtingen verschaffen om een getrouwe weergave te vormen die verder gaat dan de toelichtingen die specifiek vereist zijn op grond van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Paragraaf A13a van Standaard 450 geeft verdere voorbeelden van afwijkingen van materieel belang in kwalitatieve toelichtingen die kunnen ontstaan.

Aard van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen

(Zie Par. 6(b))

A8

De onmogelijkheid van de accountant om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen (hetgeen ook een beperking in de reikwijdte van de controle wordt genoemd) kan voortkomen uit:

a. omstandigheden waarover de entiteit geen controle heeft;
b. omstandigheden die verband houden met de aard of timing van de werkzaamheden van de accountant; of
c. beperkingen die door het management zijn opgelegd.

A9

De onmogelijkheid om specifieke controlewerkzaamheden uit te voeren, vormt geen beperking in de reikwijdte van de controle als de accountant door middel van het uitvoeren van alternatieve werkzaamheden voldoende en geschikte controle-informatie kan verkrijgen. Indien dat niet mogelijk is, zijn de vereisten van paragraaf 7(b), 9 en 10 van toepassing. Door het management opgelegde beperkingen kunnen andere implicaties voor de controle hebben, bijvoorbeeld voor het inschatten door de accountant van frauderisico's en voor het overwegen van de continuering van de controleopdracht.

A10

Omstandigheden waarover de entiteit geen controle heeft, zijn bijvoorbeeld situaties waarin:

- de administratieve vastleggingen van de entiteit vernietigd zijn;
- de administratieve vastleggingen van een significant groepsonderdeel voor onbepaalde tijd door overheidsinstanties in beslag is genomen.

A11

Omstandigheden die verband houden met de aard of timing van de werkzaamheden van de accountant, zijn bijvoorbeeld situaties waarin:

- de entiteit verplicht is de equity-methode te gebruiken voor een geassocieerde entiteit, en de accountant niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie over de financiële informatie van die geassocieerde entiteit te verkrijgen om te evalueren of de equity-methode op passende wijze is toegepast;
- de timing van de aanstelling van de accountant hem verhindert om de voorraadopname bij te wonen;
- de accountant vaststelt dat de uitvoering van alleen gegevensgerichte controles niet volstaat, maar de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit niet effectief zijn.

A12

Voorbeelden van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen als gevolg van een door het management opgelegde beperking in de reikwijdte van de controle zijn situaties waarin:

- het management de accountant belet om de voorraadopname bij te wonen;
- het management de accountant belet om externe bevestiging van specifieke rekeningsaldi te verzoeken.

Het bepalen van het soort aanpassing van het oordeel van de accountant

Gevolg van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen vanwege een door het management opgelegde beperking nadat de accountant de opdracht heeft aanvaard
(Zie Par. 13(b)-(i) en 14)

A13

De praktische uitvoerbaarheid van het teruggeven van een controleopdracht kan afhankelijk zijn van het stadium van voltooiing van de opdracht op het moment dat het management de beperking in de reikwijdte van de controle oplegt. Als de accountant de controle grotendeels heeft voltooid, kan hij besluiten om de controle voor zover als mogelijk is te voltooien, een oordeelonthouding te formuleren en de beperking in de reikwijdte toe te lichten in de sectie *Onderbouwing van de oordeelonthouding* alvorens de opdracht terug te geven.

A14

In bepaalde omstandigheden is het wellicht niet mogelijk om de controleopdracht terug te geven als de accountant op grond van wet- of regelgeving verplicht is de controleopdracht voort te zetten. Dit kan het geval zijn voor een accountant die is aangesteld om de financiële overzichten van entiteiten in de publieke sector te controleren. Ook kan dit het geval zijn in rechtsgebieden waar de accountant is aangesteld om financiële overzichten te controleren die op een specifieke periode betrekking hebben of waar de accountant voor een specifieke periode is aangesteld en het verboden is de controleopdracht terug te geven vóór de controle van die financiële overzichten is voltooid, respectievelijk vóór het einde van die verslagperiode. De accountant kan het ook noodzakelijk achten om in de controleverklaring een paragraaf inzake overige aangelegenheden op te nemen.[714]

A15

Als de accountant tot de conclusie komt dat het noodzakelijk is de controleopdracht terug te geven vanwege een beperking in de reikwijdte van de controle, kan hij op grond van beroepsvereisten of wet- of regelgeving verplicht zijn om aangelegenheden die betrekking hebben op het teruggeven van de opdracht mee te delen aan regelgevers of toezichthouders of aan de eigenaren van de entiteit.

Andere overwegingen met betrekking tot een afkeurend oordeel of een oordeelonthouding
(Zie Par. 15)

A16

Hierna volgen voorbeelden van rapporteringsomstandigheden die niet in tegenspraak zouden zijn met een afkeurend oordeel of oordeelonthouding van de accountant:

- het tot uitdrukking brengen van een goedkeurend oordeel over financiële overzichten die zijn opgesteld overeenkomstig een bepaald stelsel inzake financiële verslaggeving en, binnen dezelfde verklaring, het tot uitdrukking brengen van een afkeurend oordeel over dezelfde financiële overzichten overeenkomstig een ander stelsel inzake financiële verslaggeving[715];
- het tot uitdrukking brengen van een oordeelonthouding met betrekking tot de operationele resultaten en kasstromen, indien relevant, en een goedkeurend oordeel met betrekking tot de financiële positie (Zie Standaard 510[716]). In dit geval heeft de accountant geen oordeelonthouding tot uitdrukking gebracht over de financiële overzichten als geheel.

[714] Standaard 706, *Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*, paragraaf A10.
[715] Zie paragraaf A31 van Standaard 700 voor een beschrijving van deze omstandigheid.
[716] Standaard 510, *Initiële controleopdrachten – Beginsaldi*, paragraaf 10.

Vorm en inhoud van de controleverklaring indien het oordeel wordt aangepast

Voorbeelden van controleverklaringen
(Zie Par. 16)
A17
De voorbeelden 1 en 2 in de bijlage bevatten controleverklaringen met respectievelijk een oordeel met beperking en een afkeurend oordeel vanwege het feit dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten.
A18
Voorbeeld 3 in de bijlage bevat een controleverklaring met een oordeel met beperking vanwege het feit dat de accountant niet in staat was voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Voorbeeld 4 bevat een oordeelonthouding vanwege de onmogelijkheid om over een enkel element van de financiële overzichten voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Voorbeeld 5 bevat een oordeelonthouding vanwege de onmogelijkheid om over meerdere elementen van de financiële overzichten voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. In elk van de twee laatstgenoemde gevallen zijn de mogelijke gevolgen van deze onmogelijkheid voor de financiële overzichten zowel van materieel belang als van diepgaande invloed. De bijlagen bij andere Standaarden die rapportagevereisten bevatten inclusief Standaard 570[717], bevatten ook voorbeelden van controleverklaringen met aangepaste oordelen.

Oordeel van de accountant
(Zie Par. 16)
A19
Het aanpassen van deze titel maakt het voor de gebruiker duidelijk dat het oordeel van de accountant aangepast is en geeft het soort aanpassing aan.

Oordeel met beperking
(Zie Par. 17)
A20
Als de accountant een oordeel met beperking tot uitdrukking brengt, zou het niet passend zijn om in de sectie *Ons oordeel* formuleringen te gebruiken zoals 'met de voorgaande uitleg' of 'behoudens', aangezien deze niet duidelijk of krachtig genoeg zijn.

Basis voor ons oordeel
(Zie Par. 20, 21, 23 en 27)
A21
Consistentie in de controleverklaring bevordert het begrip van gebruikers en het identificeren van ongewone omstandigheden wanneer deze zich voordoen. Hoewel uniformiteit in de formulering van een aangepast oordeel en in de beschrijving van de redenen voor de aanpassing misschien niet mogelijk is, is consistentie in zowel de vorm als inhoud van de controleverklaring gewenst.
A22
Een voorbeeld van de financiële gevolgen van afwijkingen van materieel belang die de accountant kan beschrijven in de sectie *Basis voor ons oordeel* in de controleverklaring, is de kwantificering van de gevolgen voor de winstbelasting, de winst vóór belastingen, het nettoresultaat en het eigen vermogen indien voorraden te hoog worden opgenomen.
A23
Het toelichten van de weggelaten informatie in de sectie *Basis voor ons oordeel* is niet praktisch uitvoerbaar indien:
a. de toelichtingen niet door het management zijn opgesteld of om een andere reden niet meteen beschikbaar zijn voor de accountant; of
b. op grond van de oordeelsvorming van de accountant de toelichtingen veel te omvangrijk zouden zijn in verhouding tot de controleverklaring.
A24
Een afkeurend oordeel of een oordeelonthouding die verband houdt met een specifieke aangelegenheid die in de sectie *Basis voor ons oordeel* is beschreven, is geen rechtvaardiging voor het weglaten van een beschrijving van andere vastgestelde aangelegenheden die anderszins een aanpassing van het oordeel van de accountant zouden hebben vereist. In dergelijke gevallen kan de toelichting van dergelijke andere aangelegenheden waarvan de accountant kennis heeft, relevant zijn voor gebruikers van de financiële overzichten.

Beschrijving van de verantwoordelijkheden van de accountant voor de controle van financiële overzichten als hij een oordeelonthouding bij de financiële overzichten formuleert
(Zie Par. 28)

[717] Standaard 570Standaard 570, *Continuïteit.*

A25
Als de accountant een oordeelonthouding formuleert bij de financiële overzichten, kunnen de volgende vermeldingen beter gepositioneerd worden in de sectie Verantwoordelijkheden van de accountant voor de controle van de financiële overzichten van de controleverklaring, zoals geïllustreerd in voorbeelden 4–5 in de bijlage bij deze Standaard:

- de vermelding vereist in paragraaf 28(a) van Standaard 700 om aan te geven dat het de verantwoordelijkheid van de accountant is om een controle van de financiële overzichten van de entiteit uit te voeren overeenkomstig de Standaarden; en
- de vermelding vereist in paragraaf 28(c) van Standaard 700 over onafhankelijkheid en andere ethische verantwoordelijkheden.

Overwegingen wanneer de accountant een oordeelonthouding bij de financiële overzichten formuleert
(Zie Par. 29)
A26
Het verschaffen van de redenen voor de onmogelijkheid van de accountant om voldoende en geschikte controle-informatie in de sectie Basis voor onze oordeelonthouding in de controleverklaring verschaft nuttige informatie voor gebruikers bij het begrijpen waarom de accountant een oordeelonthouding bij de financiële overzichten heeft geformuleerd en kan hun verder behoeden voor ongepast vertrouwen hierop. Echter communicatie van andere kernpunten van de controle dan degene(n) die aanleiding geeft (geven) voor de oordeelonthouding, kan suggereren dat de financiële overzichten als geheel meer geloofwaardig zijn in relatie tot die aangelegenheden dan gepast zou zijn in de omstandigheden, en zou inconsistent zijn met de oordeelonthouding bij de financiële overzichten als geheel. Tevens zou het niet gepast zijn om een sectie *Andere Informatie* op te nemen in overeenstemming met Standaard 720 die de overweging van de accountant van de consistentie van de andere informatie met de financiële overzichten behandelt. Derhalve verbiedt paragraaf 29 van deze Standaard een sectie *Kernpunten van de controle* of een sectie *Andere Informatie* op te nemen in de controleverklaring als de accountant een oordeelonthouding bij de financiële overzichten formuleert, tenzij wet- of regelgeving van de accountant vereist om kernpunten van de controle te communiceren of om te rapporteren over andere informatie[718].

Communicatie met de met governance belaste personen
(Zie Par. 30)
A27
Het bespreken met de met governance belaste personen van de omstandigheden die leiden tot een verwachte aanpassing van het oordeel van de accountant en van de formulering van de aanpassing:

a. maakt het voor de accountant mogelijk om de met governance belaste personen in te lichten over de voorgenomen aanpassing(en) en de redenen voor (of omstandigheden van) de aanpassing(en);
b. maakt het voor de accountant mogelijk om te trachten overeenstemming te bereiken met de met governance belaste personen over de feiten van de aangelegenheid (aangelegenheden) die aanleiding geeft (geven) tot de verwachte aanpassing(en), of om aangelegenheden waarover een verschil van mening met het management bestaat te bevestigen; en
c. geeft de met governance belaste personen de gelegenheid, in voorkomend geval, om aan de accountant verdere informatie en uitleg te verschaffen over de aangelegenheid (aangelegenheden) die aanleiding geeft (geven) tot de verwachte aanpassing(en).

Bijlage: Voorbeelden van controleverklaringen waarbij het oordeel is aangepast

(Zie Par. A17, A18 en A25)
Voor voorbeeldteksten van controleverklaringen met aanpassingen van het oordeel wordt verwezen naar HRA deel 3; www.nba.nl/voorbeeldteksten.

706 Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen over overige aangelegenheden in controleverklaring van de onafhankelijke accountant

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard
1

[718] Volgens Artikel 2: 393 lid 5 BW dient de controleverklaring tenminste een vermelding te omvatten van de gebleken tekortkomingen naar aanleiding van het onderzoek of het bestuursverslag overeenkomstig Titel 9 Boek 2 BW is opgesteld, of de overige vereiste gegevens zijn toegevoegd, een oordeel over de verenigbaarheid van het bestuursverslag met de jaarrekening en een oordeel of er, in het licht van de tijdens het onderzoek van de jaarrekening verkregen kennis en begrip omtrent de rechtspersoon en zijn omgeving, materiële onjuistheden in het bestuursverslag zijn gebleken onder opgave van de aard van die onjuistheden.

Deze Standaard behandelt de opname van aanvullende informatie in de controleverklaring als de accountant het nodig acht om:

a. de aandacht van de gebruikers te vestigen op een of meer in de financiële overzichten gepresenteerde of toegelichte aangelegenheden die dermate belangrijk zijn dat ze fundamenteel zijn voor het begrip van gebruikers van de financiële overzichten; of
b. de aandacht van gebruikers te vestigen op een of meer andere aangelegenheden dan die welke in de financiële overzichten zijn gepresenteerd of toegelicht die relevant zijn voor het begrip van gebruikers van de controle, de verantwoordelijkheden van de accountant of de controleverklaring.

2

Standaard 701[719] stelt vereisten vast en verschaft leidraden in het geval de accountant kernpunten van de controle bepaalt en deze communiceert in de controleverklaring. Als de accountant een sectie Kernpunten van de controle opneemt in de controleverklaring, behandelt deze Standaard de relatie tussen de kernpunten van de controle en de additionele informatie in de controleverklaring overeenkomstig deze Standaard. (Zie Par. A1, A2 en A3)

3

Standaard 570[720] en Standaard 720[721] stellen vereisten vast en verschaffen leidraden over communicatie in de controleverklaring met betrekking tot continuïteit en andere informatie respectievelijk.

4

In de bijlagen 1 en 2 worden Standaarden genoemd die specifieke vereisten voor de accountant bevatten om paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden of paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring op te nemen. In die omstandigheden zijn de vereisten in deze Standaard met betrekking tot de vorm van dergelijke paragrafen van toepassing. (Zie Par. A4)

Ingangsdatum

5

Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstelling

6

Gezien het gevormde oordeel, bestaat de doelstelling van de accountant, eruit, indien hij dit op grond van zijn oordeelsvorming nodig acht, door middel van duidelijke aanvullende informatie in de controleverklaring de aandacht van gebruikers te vestigen op:

a. een aangelegenheid die, hoewel ze op passende wijze in de financiële overzichten is gepresenteerd of toegelicht, dermate belangrijk is dat ze fundamenteel is voor het begrip van gebruikers van de financiële overzichten; of
b. naargelang passend, elke andere aangelegenheid die relevant is voor het begrip van gebruikers van de controle, de verantwoordelijkheden van de accountant of de controleverklaring.

Definities

7

Voor de toepassing van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:

a. *paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden* – Een in de controleverklaring opgenomen paragraaf waarin wordt verwezen naar een aangelegenheid die op passende wijze in de financiële overzichten is gepresenteerd of toegelicht en die, op grond van de oordeelsvorming van de accountant, dermate belangrijk is dat ze fundamenteel is voor het begrip van gebruikers van de financiële overzichten.

b. *paragraaf inzake overige aangelegenheden* – Een in de controleverklaring opgenomen paragraaf waarin wordt verwezen naar een andere aangelegenheid dan de in de financiële overzichten gepresenteerde of toegelichte aangelegenheden die, op grond van de oordeelsvorming van de accountant, relevant is voor het begrip van gebruikers van de controle, de verantwoordelijkheden van de accountant of de controleverklaring.

Vereisten

Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden in de controleverklaring

8

Als de accountant het noodzakelijk acht de aandacht van gebruikers te vestigen op een in de financiële overzichten gepresenteerde of toegelichte aangelegenheid die op grond van de oordeelsvorming van de accountant dermate belangrijk is dat ze fundamenteel is voor het begrip van gebruikers van de

[719] Standaard 701, *Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*
[720] Standaard 570, *Continuïteit.*
[721] Standaard 720, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot ander informatie.*

financiële overzichten, dient de accountant in de controleverklaring een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden op te nemen mits (Zie Par. A5 en A6):

a. als gevolg van de aangelegenheid van de accountant niet vereist is om het oordeel aan te passen overeenkomstig Standaard 705[722]; en
b. als Standaard 701 van toepassing is, de aangelegenheid niet als kernpunt van de controle is bepaald om te worden gecommuniceerd in de controleverklaring. (Zie Par. A1, A2 en A3)

9

Als de accountant in de controleverklaring een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden opneemt, dient hij:

a. de paragraaf binnen een aparte sectie van de controleverklaring op te nemen met een geschikte titel die de term *Benadrukking van een bepaalde aangelegenheid* bevat, waarbij 'een bepaalde gelegenheid' vervangen mag worden door een specifieke verwijzing naar deze aangelegenheid;
b. in de paragraaf een duidelijke verwijzing op te nemen naar de benadrukte aangelegenheid en naar de plaats waar in de financiële overzichten relevante toelichtingen kunnen worden gevonden die de aangelegenheid volledig beschrijven. De paragraaf zal alleen verwijzen naar informatie die is gepresenteerd of toegelicht in de financiële overzichten; en
c. aan te geven dat het oordeel van de accountant niet is aangepast met betrekking tot de benadrukte aangelegenheid. (Zie Par. A7, A8, A16 en A17)

Paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring

10

Indien de accountant het nodig acht een andere aangelegenheid mee te delen dan de in de financiële overzichten gepresenteerde of toegelichte aangelegenheden die op grond van zijn oordeelsvorming relevant is voor het begrip van gebruikers van de controle, de verantwoordelijkheden van de accountant of de controleverklaring, dient hij een paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring op te nemen, mits:

a. dit niet op grond van wet- of regelgeving verboden is; en
b. als Standaard 701 van toepassing is, de aangelegenheid niet als kernpunt van de controle is bepaald om te worden gecommuniceerd in de controleverklaring. (Zie Par. A9, A10, A11, A12, A13 en A14)

11

Wanneer de accountant een paragraaf *Overige aangelegenheid* opneemt in de controleverklaring, zal de accountant de paragraaf opnemen in een aparte sectie met de titel *Overige aangelegenheid* of een andere geschikte titel. (Zie Par. A15, A16 en A17)

Communicatie met de met governance belaste personen

12

Indien de accountant verwacht dat hij in de controleverklaring een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden of een paragraaf inzake overige aangelegenheden zal opnemen, dient hij deze verwachting en de formulering van deze paragraaf aan de met governance belaste personen mee te delen. (Zie Par. A18)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

De relatie tussen paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en kernpunten van de controle in de controleverklaring

(Zie Par. 2, 8(b))

A1

Kernpunten van de controle zijn in Standaard 701 gedefinieerd als die aangelegenheden die, naar de professionele oordeelsvorming van de accountant, bij de controle van de financiële overzichten van de huidige verslagperiode het meest significant waren. Kernpunten van de controle worden geselecteerd uit de aangelegenheden die zijn besproken met de met governance belaste personen, en omvatten significante bevindingen uit de controle van de financiële overzichten van de huidige verslagperiode[723]. Het communiceren van kernpunten van de controle verschaft aanvullende informatie aan beoogde gebruikers van de financiële overzichten om hen te helpen bij het begrijpen van die aangelegenheden die, naar de professionele oordeelsvorming van de accountant, bij de controle van de financiële overzichten van de huidige verslagperiode het meest significant waren en kan tevens een hulpmiddel zijn voor de beoogde gebruikers bij het begrijpen van de entiteit en de gebieden van significante oordeelsvorming van het management in de gecontroleerde financiële overzichten. Als Standaard 701 van toepassing is, is het gebruik van paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden geen vervanging voor de beschrijving van individuele kernpunten van de controle.

[722] Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*
[723] Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf 16.

A2
Aangelegenheden die als kernpunten worden bepaald overeenkomstig Standaard 701 kunnen, op grond van de oordeelsvorming van de accountant, ook fundamenteel zijn voor het begrip van gebruikers van de financiële overzichten. In dergelijke gevallen kan de accountant, bij het communiceren van een aangelegenheid als een kernpunt van de controle overeenkomstig Standaard 701, dit benadrukken of de verdere aandacht vestigen op het relatieve belang hiervan. De accountant kan dit doen door de aangelegenheid meer prominent te presenteren dan andere aangelegenheden in de sectie *Kernpunten van de controle* (bijv. als eerste aangelegenheid) of door additionele informatie in de beschrijving van het kernpunt van de controle op te nemen om het belang van de aangelegenheid aan te geven voor het begrip van de gebruikers van de financiële overzichten.
A3
Er kan een aangelegenheid zijn die niet bepaald wordt als een kernpunt van de controle overeenkomstig Standaard 701 (bijv. omdat deze geen significante aandacht van de accountant vereiste), maar welke, op grond van zijn oordeelsvorming, fundamenteel is voor het begrip van de gebruikers van de financiële overzichten (bijv. een gebeurtenis na de einddatum van de verslagperiode). Als de accountant het noodzakelijk acht om de aandacht van de gebruikers te vestigen op een dergelijke aangelegenheid, wordt de aangelegenheid opgenomen in een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden in de controleverklaring overeenkomstig deze Standaard.

Omstandigheden waarin een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden noodzakelijk kan zijn
(Zie Par. 4 en 8)
A4
Bijlage 1 identificeert Standaarden die specifieke vereisten bevatten voor de accountant om, in bepaalde omstandigheden, paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden op te nemen in de controleverklaring. Deze omstandigheden omvatten:
- als een stelsel inzake financiële verslaggeving niet aanvaardbaar zou zijn, maar dit stelsel bij wet- of regelgeving is voorgeschreven;
- de gebruikers erop attenderen dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden;
- wanneer feiten bekend worden aan de accountant na de datum van de controleverklaring en de accountant een nieuwe of gewijzigde controleverklaring verstrekt (dat wil zeggen gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode).[724]

A5
Voorbeelden van omstandigheden waarin de accountant het noodzakelijk kan achten een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden op te nemen, zijn:
- een onzekerheid met betrekking tot de toekomstige uitkomst van een uitzonderlijke rechtszaak of een toezichtsmaatregel;
- een significante gebeurtenis na de einddatum van de verslagperiode die zich voordoet tussen de datum van de financiële overzichten en de datum van de controleverklaring;[725]
- eerdere toepassing (indien toegestaan) van een nieuwe financiële verslaggevingstandaard met een invloed van materieel belang op de financiële overzichten;
- een grote ramp die een significant effect heeft gehad, of nog steeds heeft, op de financiële positie van de entiteit.

A6
Echter, en overvloedig gebruik van paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden kan de effectiviteit van de communicatie van de accountant over dergelijke aangelegenheden verminderen.

Het in de controleverklaring opnemen van een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden
(Zie Par. 9)
A7
Het in de controleverklaring opnemen van een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden heeft geen invloed op het oordeel van de accountant. Een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden is geen substituut voor:
a. een aangepast oordeel overeenkomstig Standaard 705, indien dit op grond van de omstandigheden van een specifieke controleopdracht vereist is; of
b. toelichtingen in de financiële overzichten die het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving van het management vereist of die anderszins nodig zijn om een getrouwe weergave te vormen; of

[724] Standaard 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode*, paragraaf 12(b) en 16.
[725] Standaard 560, paragraaf 6.

c. het rapporteren overeenkomstig Standaard 570[726] als er een materiële onzekerheid bestaat die gerelateerd is aan gebeurtenissen of omstandigheden waardoor gerede twijfel zou kunnen bestaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

A8

Paragrafen A16 en A17 geven verdere leidraden voor de plaats van paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden in bepaalde omstandigheden.

Paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring

(Zie Par. 10 en 11)

Omstandigheden waarin een paragraaf inzake overige aangelegenheden nodig kan zijn

Relevant voor het begrip van gebruikers van de controle

A9

Standaard 260 vereist van de accountant het communiceren met de met governance belaste personen over de geplande reikwijdte en timing van de controle, hetgeen de communicatie over de significante risico's die zijn geïdentificeerd door de accountant omvat.[727] Alhoewel aangelegenheden met betrekking tot significante risico's kunnen worden bepaald als kernpunten van de controle, is het onwaarschijnlijk dat andere aangelegenheden met betrekking tot planning en reikwijdte kernpunten van de controle zijn vanwege de wijze waarop kernpunten van de controle zijn gedefinieerd in Standaard 701[728]. Wet- of regelgeving kunnen echter van de accountant vereisen om te communiceren over aangelegenheden met betrekking tot planning en reikwijdte in de controleverklaring, of de accountant kan het noodzakelijk achten om over dergelijke aangelegenheden te communiceren in een paragraaf inzake overige aangelegenheden.

A10

In de zeldzame situatie dat de accountant niet in staat is een opdracht terug te geven, ook al is het mogelijke effect van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen als gevolg van een door het management opgelegde beperking in de reikwijdte van de controle van diepgaande invloed[729], kan de accountant het nodig achten om in de controleverklaring een paragraaf inzake overige aangelegenheden op te nemen teneinde uit te leggen waarom het voor hem niet mogelijk is de opdracht terug te geven.

Relevant voor het begrip van gebruikers van de verantwoordelijkheden van de accountant of de controleverklaring

A11

Wetgeving, regelgeving of de algemeen aanvaarde praktijk in een rechtsgebied kan van de accountant vereisen of kan hem toestaan om dieper in te gaan op aangelegenheden die meer uitleg geven over de verantwoordelijkheden van de accountant bij de controle van de financiële overzichten of over de daarbij horende controleverklaring. Wanneer de sectie *Overige aangelegenheid* meer dan een aangelegenheid omvat die, naar het oordeel van de accountant, relevant is voor het begrip van de gebruikers van de controle, de verantwoordelijkheden van de accountant of de controleverklaring, kan het behulpzaam zijn om verschillende subtitels te gebruiken voor elke aangelegenheid.

A12

Een paragraaf inzake overige aangelegenheden behandelt geen omstandigheden waarin de accountant andere rapporteringsverantwoordelijkheden heeft naast zijn verantwoordelijkheden overeenkomstig de Standaarden (zie de sectie *Overige rapporteringsverantwoordelijkheden* in Standaard 700[730]), noch omstandigheden waar de accountant gevraagd is aanvullende gespecificeerde werkzaamheden uit te voeren en hierover te rapporteren, dan wel om een oordeel tot uitdrukking te brengen over specifieke aangelegenheden.

Het rapporteren over meer dan een set van financiële overzichten

A13

Een entiteit kan één set financiële overzichten opstellen in overeenstemming met een stelsel voor algemene doeleinden (bijv. het nationale stelsel) en een andere set financiële overzichten opstellen in overeenstemming met een ander stelsel voor algemene doeleinden (bijv. de International Financial Reporting Standards), en de accountant de opdracht geven om over beide sets financiële overzichten te rapporteren. Indien de accountant heeft vastgesteld dat de stelsels in de respectieve omstandigheden aanvaardbaar zijn, kan hij in de controleverklaring een paragraaf inzake overige aangelegenheden opnemen waarin hij verwijst naar het feit dat dezelfde entiteit een andere set financiële overzichten

[726] Standaard 570, paragraaf 22 en 23.
[727] Standaard 260, paragraaf 15.
[728] In Nederland worden conform paragraaf 37A en 38A materialiteit en reikwijdte van de groepscontrole in aparte paragrafen in de controleverklaring van oob's toegelicht.
[729] Zie paragraaf 13(b)(ii) van Standaard 705 voor een bespreking van deze omstandigheid.
[730] Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*, paragraaf 43 en 44.

heeft opgesteld in overeenstemming met een ander stelsel voor algemene doeleinden en dat hij een verklaring over die financiële overzichten heeft uitgebracht.

Beperking van verspreiding of gebruik van de controleverklaring
A14
Financiële overzichten die voor een specifiek doel zijn opgesteld, kunnen zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor algemene doeleinden omdat de beoogde gebruikers hebben bepaald dat dergelijke financiële overzichten voor algemene doeleinden in hun behoefte aan financiële informatie voorzien. Aangezien de controleverklaring voor specifieke gebruikers bedoeld is, kan de accountant het in de gegeven omstandigheden nodig achten een paragraaf inzake overige aangelegenheden op te nemen waarin hij aangeeft dat de controleverklaring alleen voor de beoogde gebruikers bedoeld is en niet mag worden verspreid onder of gebruikt door andere partijen.

Het in de controleverklaring opnemen van een paragraaf inzake overige aangelegenheden
A15
De inhoud van een paragraaf inzake overige aangelegenheden laat duidelijk zien dat van een dergelijke overige aangelegenheid niet is vereist in de financiële overzichten te worden gepresenteerd en toegelicht. Een paragraaf inzake overige aangelegenheden bevat geen informatie die wetgeving, regelgeving of andere professionele standaarden, bijvoorbeeld ethische standaarden die betrekking hebben op de geheimhouding van informatie, de accountant verbiedt te verstrekken. Een paragraaf inzake overige aangelegenheden bevat ook geen informatie die is vereist te worden verstrekt door het management.

De plaats van paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring
(Zie Par. 9 en 11)
A16
De plaats van een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden of een paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring is afhankelijk van de aard van de te communiceren informatie en de oordeelsvorming van de accountant inzake het relatieve belang van dergelijke informatie voor beoogde gebruikers vergeleken met andere elementen waarvan het vereist is dat ze worden gerapporteerd overeenkomstig Standaard 700. Bijvoorbeeld:

Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden
- Als de paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden betrekking heeft op het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, inclusief omstandigheden waar de accountant bepaalt dat het bij wet- of regelgeving voorgeschreven stelsel inzake financiële verslaggeving anders niet aanvaardbaar zou zijn[731], kan de accountant het noodzakelijk achten om de paragraaf onmiddellijk na de sectie *Basis voor ons oordeel* te plaatsen om geschikte context voor het oordeel van de accountant te verschaffen.
- Als een sectie *Kernpunten van de controle* wordt gepresenteerd in de controleverklaring, kan een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden direct voor of na de sectie *Kernpunten van de controle* worden gepresenteerd, gebaseerd op de oordeelsvorming van de accountant inzake het relatieve belang van de informatie die is opgenomen in de paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden. De accountant kan ook verdere context aan de titel *Benadrukking van bepaalde aangelegenheden* toevoegen zoals *Benadrukking van bepaalde aangelegenheden – Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode* om de paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden te onderscheiden van de individuele aangelegenheden die beschreven zijn in de sectie *Kernpunten van de controle.*

Paragrafen inzake overige aangelegenheden
- Als een sectie *Kernpunten van de controle* wordt gepresenteerd in de controleverklaring en een paragraaf inzake overige aangelegenheden ook noodzakelijk wordt geacht, kan de accountant verdere context aan de titel *Overige aangelegenheden* toevoegen om de paragraaf inzake overige aangelegenheden te onderscheiden van de individuele aangelegenheden die beschreven zijn in de sectie *Kernpunten van de controle*.
- Als een paragraaf inzake overige aangelegenheden wordt opgenomen om de aandacht van de gebruikers te vestigen op een aangelegenheid die betrekking heeft op andere rapporteringsverantwoordelijkheden die in de controleverklaring worden behandeld, mag de paragraaf worden opgenomen in de sectie *Verklaring over overige vereisten op grond van wet- en regelgeving*.
- Indien relevant voor alle verantwoordelijkheden van de accountant of voor het begrip *van*

[731] Bijvoorbeeld, zoals vereist door Standaard 210, *Het overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten*, paragraaf 19 en Standaard 800, *Bijzondere overwegingen – controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden*, paragraaf 14.

gebruikers van de controleverklaring, mag de paragraaf inzake overige aangelegenheden worden opgenomen als een aparte sectie na de *verklaring betreffende de financiële overzichten* en de *Verklaring betreffende overige op grond van wet- en regelgeving gestelde vereisten*.

A17

Bijlage 3 is een voorbeeld van de interactie tussen de sectie *Kernpunten van de controle*, een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden en een paragraaf inzake overige aangelegenheden als deze allemaal worden gepresenteerd in de controleverklaring. Het voorbeeld van een verklaring in bijlage 4 omvat een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden in een controleverklaring voor een niet-oob die een oordeel met beperking bevat en waarvoor kernpunten van de controle niet zijn gecommuniceerd.

Communicatie met de met governance belaste personen

(Zie Par. 12)

A18

De communicatie zoals vereist in paragraaf 12 maakt het mogelijk de met governance belaste personen in kennis te stellen van de aard van eventuele specifieke aangelegenheden die de accountant in de controleverklaring wil benadrukken en biedt hen de gelegenheid om, indien nodig, verdere verduidelijking te krijgen van de accountant. Als een paragraaf inzake overige aangelegenheden met betrekking tot een bepaalde aangelegenheid in de controleverklaring bij elke latere opdracht opnieuw wordt opgenomen, kan de accountant bepalen dat het niet nodig is de informatie bij elke opdracht te herhalen, tenzij anderszins vereist is door wet- of regelgeving om dit te doen.

Bijlage 1: Lijst van Standaarden die vereisten voor paragrafen ter benadrukking van aangelegenheden bevatten

(Zie Par. 4 en A4)

Deze bijlage noemt paragrafen in andere Standaarden die van de accountant vereisen dat hij in bepaalde omstandigheden een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden in de controleverklaring opneemt. De lijst is geen substituut voor het overwegen van de vereisten en de daarop betrekking hebbende toepassingsgerichte en overige verklarende teksten in Standaarden:

– Standaard 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten*, paragraaf 19(b);
– Standaard 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode,* paragraaf 12(b) en 16;
– Standaard 800, *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden*, paragraaf 14.

Bijlage 2: Lijst van Standaarden die vereisten voor paragrafen inzake overige aangelegenheden bevatten

(Zie Par. 4)

Deze bijlage noemt paragrafen in andere Standaarden die van de accountant vereisen dat hij in bepaalde omstandigheden een paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring opneemt. De lijst is geen substituut voor het overwegen van de vereisten en de daarop betrekking hebbende toepassingsgerichte en overige verklarende teksten in Standaarden:

– Standaard 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode*, paragraaf 12(b) en 16;
– Standaard 710, *Ter vergelijking opgenomen informatie – Overeenkomstige cijfers en vergelijkende financiële overzichten,* paragraaf 13, 14, 16, 17 en 19.

Bijlage 3: Voorbeeldteksten van controleverklaringen met een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden

(Zie Par. A17)

Voor voorbeeldteksten van controleverklaringen met een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden wordt verwezen naar HRA deel 3.

710 Ter vergelijking opgenomen informatie – vergelijkende cijfers en vergelijkende financiële overzichten

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1

Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot ter vergelijking opgenomen informatie bij een controle van financiële overzichten. Als de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode door een voorgaande accountant zijn gecontroleerd of

niet waren gecontroleerd, zijn de in Standaard 510[732] vermelde vereisten en leidraden met betrekking tot beginsaldi eveneens van toepassing.

De aard van ter vergelijking opgenomen informatie

2

De aard van de ter vergelijking opgenomen informatie die wordt gepresenteerd in de financiële overzichten van een entiteit hangt af van de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Er zijn twee verschillende brede benaderingen van de rapporteringsverantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot dergelijke ter vergelijking opgenomen informatie: vergelijkende cijfers en vergelijkende financiële overzichten. De toe te passen benadering wordt vaak gespecificeerd door wet- of regelgeving, maar kan ook in de opdrachtvoorwaarden worden gespecificeerd.[733]

3

De essentiële verschillen in rapportering over de controle tussen de benaderingen zijn:

a. voor vergelijkende cijfers heeft het oordeel van de accountant over de financiële overzichten alleen betrekking op de lopende verslagperiode; terwijl
b. voor vergelijkende financiële overzichten het oordeel van de accountant betrekking heeft op elke verslagperiode waarvoor financiële overzichten zijn gepresenteerd.

Deze Standaard behandelt de vereisten voor de rapportering door de accountant voor elke benadering afzonderlijk.

Ingangsdatum

4

Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstelling

5

De doelstellingen van de accountant zijn:

a. voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de vraag of de in de financiële overzichten ter vergelijking opgenomen informatie in alle van materieel belang zijnde opzichten is gepresenteerd in overeenstemming met de in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving opgenomen vereisten voor ter vergelijking opgenomen informatie; en
b. te rapporteren overeenkomstig de rapporteringsverantwoordelijkheden van de accountant.

Definities

6

Voor de toepassing van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:

a. *ter vergelijking opgenomen informatie* – De in de financiële overzichten opgenomen bedragen en toelichtingen met betrekking tot een of meer voorgaande verslagperioden in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

b. *vergelijkende cijfers* – Ter vergelijking opgenomen informatie waarbij bedragen en andere toelichtingen voor de voorgaande verslagperiode worden opgenomen als een integrerend deel van de financiële overzichten over de lopende verslagperiode en bedoeld zijn om alleen te worden gelezen in relatie tot de bedragen en andere toelichtingen met betrekking tot de lopende verslagperiode ('cijfers voor de lopende verslagperiode' genoemd). De mate van detaillering in de overeenkomstige bedragen en toelichtingen wordt hoofdzakelijk bepaald door de relevantie ervan voor de cijfers voor de lopende verslagperiode.

c. *vergelijkende financiële overzichten* – Ter vergelijking opgenomen informatie waarbij bedragen en overige toelichtingen voor de voorgaande verslagperiode worden opgenomen om te worden vergeleken met de financiële overzichten over de lopende verslagperiode maar waarnaar in het oordeel van de accountant wordt verwezen indien ze zijn gecontroleerd. Het niveau van in deze vergelijkende financiële overzichten opgenomen informatie is vergelijkbaar met dat van de financiële overzichten over de lopende verslagperiode.

Voor de toepassing van deze Standaard moeten verwijzingen naar 'voorgaande verslagperiode' worden gelezen als 'voorgaande verslagperioden' als de ter vergelijking opgenomen informatie bedragen en toelichtingen voor meer dan een periode bevat.

Vereisten

Controlewerkzaamheden

[732] Standaard 510, *Initiële controleopdrachten – Beginsaldi.*
[733] In Nederland wordt het systeem van 'vergelijkende cijfers' gevolgd.

7
De accountant dient te bepalen of de financiële overzichten de ter vergelijking opgenomen informatie bevatten die het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereist, en of deze informatie op passende wijze is geclassificeerd. Daartoe dient de accountant te evalueren of:
a. de ter vergelijking opgenomen informatie overeenkomt met de in de voorgaande verslagperiode gepresenteerde bedragen en andere toelichtingen of, indien passend, is herzien; en
b. de grondslagen voor financiële verslaggeving die in de ter vergelijking opgenomen informatie zijn weerspiegeld, consistent zijn met die welke in de lopende verslagperiode zijn toegepast dan wel, indien zich veranderingen hebben voorgedaan in de grondslagen voor financiële verslaggeving, of deze veranderingen naar behoren administratief zijn verwerkt en op adequate wijze zijn gepresenteerd en toegelicht.

8
Indien de accountant tijdens het uitvoeren van de controle van de lopende verslagperiode zich bewust wordt van een mogelijke afwijking van materieel belang in de ter vergelijking opgenomen informatie, dient hij aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren die in de gegeven omstandigheden noodzakelijk zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde te bepalen of er een afwijking van materieel belang bestaat. Als de accountant de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode had gecontroleerd, dient hij ook de relevante vereisten van Standaard 560[734] na te leven. Indien de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode zijn herzien, dient de accountant te bepalen dat de ter vergelijking opgenomen informatie overeenkomt met de herziene financiële overzichten.

9
Zoals vereist door Standaard 580[735] dient de accountant schriftelijke bevestigingen te vragen voor alle periodes waarnaar hij in zijn oordeel verwijst. De accountant dient ook een specifieke schriftelijke bevestiging te verkrijgen met betrekking tot elke correctie van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode die de ter vergelijking opgenomen informatie beïnvloedt. (Zie Par. A1)

Rapportering over de controle

Vergelijkende cijfers

10
Wanneer vergelijkende cijfers worden gepresenteerd, dient de accountant in zijn oordeel niet naar de vergelijkende cijfers te verwijzen, behalve in de omstandigheden die in de paragrafen 11, 12, en 14 zijn beschreven. (Zie Par. A2)

11
Als de eerder uitgebrachte controleverklaring over de voorgaande verslagperiode een oordeel met beperking, een oordeelonthouding of een afkeurend oordeel bevatte en de aangelegenheid die aanleiding gaf tot de aanpassing, niet is opgelost, dient de accountant zijn oordeel over de financiële overzichten over de lopende verslagperiode aan te passen. In de paragraaf ter onderbouwing van de aanpassing in de controleverklaring dient de accountant:
a. in de beschrijving van de aangelegenheid die aanleiding gaf tot de aanpassing te verwijzen naar zowel de cijfers voor de lopende verslagperiode als de vergelijkende cijfers indien de gevolgen of mogelijke gevolgen van de aangelegenheid voor de cijfers voor de lopende verslagperiode van materieel belang zijn; of
b. in andere gevallen uit te leggen dat het controleoordeel is aangepast vanwege de gevolgen of mogelijke gevolgen van de niet-opgeloste aangelegenheid voor de vergelijkbaarheid van de cijfers voor de lopende verslagperiode en de vergelijkende cijfers. (Zie Par. A3, A4 en A5)

12
Als de accountant controle-informatie verkrijgt dat er in de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode sprake is van een afwijking van materieel belang waarover eerder een goedkeurend oordeel is uitgebracht, en de vergelijkende cijfers niet naar behoren zijn aangepast of er geen passende toelichtingen zijn gegeven, dient de accountant een oordeel met beperking of een afkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen in de controleverklaring over de financiële overzichten over de lopende verslagperiode, aangepast met betrekking tot de daarin opgenomen vergelijkende cijfers. (Zie Par. A6)

Financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode die door een voorgaande accountant zijn gecontroleerd

13
Indien de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode door een voorgaande accountant zijn gecontroleerd en de accountant verwijst naar de controleverklaring van de voorgaande accountant

[734] Standaard 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode*, paragraaf 14–17.
[735] Standaard 580, *Schriftelijke bevestigingen*, paragraaf 14.

over de vergelijkende cijfers, en de wet- of regelgeving dit niet verbiedt, dient de accountant in een paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring te vermelden:
a. dat de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode door de voorgaande accountant zijn gecontroleerd;
b. het soort oordeel dat door de voorgaande accountant tot uitdrukking is gebracht en, indien het een aangepast oordeel betrof, de redenen daarvoor; en
c. de datum van die verklaring. (Zie Par. A7)

Niet-gecontroleerde financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode
14
Indien de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode niet zijn gecontroleerd, dient de accountant in een paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring te vermelden dat de vergelijkende cijfers niet zijn gecontroleerd. Een dergelijke vermelding ontslaat de accountant echter niet van het vereiste om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen dat de beginsaldi geen afwijkingen bevatten die een van materieel belang zijnde invloed hebben op de financiële overzichten over de lopende verslagperiode.[736] (Zie Par. A8)

Vergelijkende financiële overzichten
15
Wanneer vergelijkende financiële overzichten worden gepresenteerd, dient de accountant in zijn oordeel te verwijzen naar elke verslagperiode waarover financiële overzichten zijn gepresenteerd en waarvoor een controleoordeel tot uitdrukking is gebracht. (Zie Par. A9 en A10)
16
Wanneer de accountant rapporteert over financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode in samenhang met de controle van de lopende verslagperiode dient hij, indien het oordeel van de accountant over die financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode afwijkt van het oordeel dat de accountant eerder tot uitdrukking bracht, de essentiële redenen voor het afwijkende oordeel toe te lichten in een paragraaf inzake overige aangelegenheden overeenkomstig Standaard 706[737]. (Zie Par. A11)

Financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode die door een voorgaande accountant zijn gecontroleerd
17
Indien de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode door een voorgaande accountant zijn gecontroleerd, dient de accountant, naast het tot uitdrukking brengen van een oordeel over de financiële overzichten over de lopende verslagperiode, in een paragraaf inzake overige aangelegenheden te vermelden:
a. dat de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode door een voorgaande accountant zijn gecontroleerd;
b. het soort oordeel dat door de voorgaande accountant tot uitdrukking is gebracht en, indien het een aangepast oordeel betrof, de redenen daarvoor; en
c. de datum van die verklaring,
tenzij de controleverklaring van de voorgaande accountant over de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode opnieuw wordt uitgebracht samen met de financiële overzichten.
18
Indien de accountant concludeert dat er sprake is van een afwijking van materieel belang die invloed heeft op de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode waarover de voorgaande accountant eerder een goedkeurende verklaring heeft uitgebracht, dient de accountant de afwijking mee te delen aan het management op het passende verantwoordelijkheidsniveau en, tenzij alle met governance belaste personen bij het leiden van de entiteit betrokken zijn,[738] de met governance belaste personen, en dient hij te verzoeken dat de voorgaande accountant wordt geïnformeerd. Als de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode worden gewijzigd en de voorgaande accountant ermee instemt om een nieuwe controleverklaring over de gewijzigde financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode uit te brengen, dient de accountant alleen over de lopende verslagperiode te rapporteren. (Zie Par. A12)

Niet-gecontroleerde financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode
19
Als de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode niet zijn gecontroleerd, dient de accountant in een paragraaf inzake overige aangelegenheden te vermelden dat de vergelijkende

[736] Standaard 510, paragraaf 6.
[737] Standaard 706, *Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*, paragraaf 8.
[738] Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf 13.

financiële overzichten niet zijn gecontroleerd. Een dergelijke vermelding ontslaat de accountant echter niet van het vereiste om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen dat de beginsaldi geen afwijkingen bevatten die de financiële overzichten over de lopende verslagperiode op van materieel belang zijnde wijze beïnvloeden.[739] (Zie Par. A13)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Controlewerkzaamheden

Schriftelijke bevestigingen
(Zie Par. 9)
A1
In het geval van vergelijkende financiële overzichten wordt om schriftelijke bevestigingen verzocht voor alle periodes waarnaar in het oordeel van de accountant wordt verwezen, omdat het management opnieuw moet bevestigen dat zijn eerdere schriftelijke bevestigingen met betrekking tot de voorgaande verslagperiode nog steeds passend zijn. In het geval van vergelijkende cijfers wordt om schriftelijke bevestigingen verzocht voor alleen de financiële overzichten over de lopende verslagperiode, omdat het oordeel van de accountant betrekking heeft op deze financiële overzichten, die de vergelijkende cijfers bevatten. De accountant verzoekt echter om een specifieke schriftelijke bevestiging met betrekking tot elke correctie van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode die de ter vergelijking opgenomen informatie beïnvloedt.

Rapportering over de controle

Vergelijkende cijfers

Geen verwijzing in het oordeel van de accountant
(Zie Par. 10)
A2
De accountant verwijst in zijn oordeel niet naar de vergelijkende cijfers, omdat zijn oordeel betrekking heeft op de financiële overzichten over de lopende verslagperiode als geheel, met inbegrip van de vergelijkende cijfers.

Aanpassing in de controleverklaring, welke niet is opgelost, over de voorgaande verslagperiode
(Zie Par. 11)
A3
Wanneer de eerder uitgebrachte controleverklaring over de voorgaande verslagperiode een oordeel met beperking, een oordeelonthouding of een afkeurend oordeel bevatte en de aangelegenheid die aanleiding gaf tot het aangepaste oordeel, is opgelost en naar behoren in de financiële overzichten administratief is verwerkt of toegelicht in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, hoeft de accountant in zijn oordeel over de lopende verslagperiode niet naar de eerdere aanpassing te verwijzen.
A4
Wanneer het eerder tot uitdrukking gebrachte oordeel van de accountant over de voorgaande verslagperiode werd aangepast, is het mogelijk dat de niet-opgeloste aangelegenheid die aanleiding gaf tot de aanpassing, niet relevant is voor de cijfers voor de lopende verslagperiode. Een oordeel met beperking, een oordeelonthouding of een afkeurend oordeel (naargelang toepasselijk) kan toch vereist zijn voor de financiële overzichten over de lopende verslagperiode vanwege de gevolgen of mogelijke gevolgen van de niet-opgeloste aangelegenheid voor de vergelijkbaarheid van de huidige en vergelijkende cijfers.
A5
Voor voorbeeldteksten van controleverklaringen indien de financiële overzichten betreffende de voorgaande periode zijn gecontroleerd door een voorgaande accountant, wordt verwezen naar HRA deel 3.

Afwijkingen in financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode
(Zie Par. 12)
A6
Als de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode waarin afwijkingen voorkomen, niet zijn gewijzigd en de controleverklaring niet opnieuw is uitgebracht maar de vergelijkende cijfers naar behoren zijn aangepast of passende toelichtingen zijn opgenomen in de financiële overzichten over de lopende verslagperiode, kan in de controleverklaring een paragraaf ter benadrukking van bepaalde

[739] Standaard 510, paragraaf 6.

aangelegenheden worden opgenomen waarin de omstandigheden worden beschreven en waarin, indien relevant, wordt verwezen naar toelichtingen die de in de financiële overzichten te vinden aangelegenheid volledig beschrijven. (Zie Standaard 706)

Financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode die door een voorgaande accountant zijn gecontroleerd
(Zie Par. 13)
A7
Voor voorbeeldteksten van controleverklaringen indien de financiële overzichten betreffende de voorgaande periode zijn gecontroleerd door een voorgaande accountant, wordt verwezen naar HRA deel 3.

Niet-gecontroleerde financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode
(Zie Par. 14)
A8
Als de accountant niet in staat is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen inzake de beginsaldi, wordt op grond van Standaard 705[740] van de accountant vereist om een oordeel met beperking tot uitdrukking te brengen dan wel een oordeelonthouding met betrekking tot de financiële overzichten te formuleren overeenkomstig Standaard 705, naar gelang passend. Als de accountant op significante problemen is gestuit bij het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie dat de beginsaldi geen afwijkingen bevatten die een van materieel belang zijnde invloed hebben op de financiële overzichten over de lopende verslagperiode, kan de accountant bepalen dat dit een kernpunt van de controle is overeenkomstig Standaard 701.[741]

Vergelijkende financiële overzichten

Verwijzing in het oordeel van de accountant
(Zie Par. 15)
A9
Omdat de controleverklaring over vergelijkende financiële overzichten betrekking heeft op de financiële overzichten van elke gepresenteerde verslagperiode, kan de accountant een oordeel met beperking of een afkeurend oordeel tot uitdrukking brengen, een oordeelonthouding formuleren dan wel een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden opnemen met betrekking tot een of meer verslagperioden, en tegelijk een ander oordeel tot uitdrukking brengen over de financiële overzichten over de andere verslagperiode.
A10
Voorbeeld 4 van de bijlage bevat een voorbeeld ter illustratie van de controleverklaring als van de accountant wordt vereist dat hij rapporteert over de financiële overzichten over zowel de lopende als voorgaande verslagperiode in samenhang met de controle van het lopende jaar en de voorgaande verslagperiode een aangepast oordeel bevatte en de aangelegenheid, die aanleiding gaf tot de aanpassing, niet is opgelost.

Oordeel over de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode dat verschilt van het eerdere oordeel
(Zie Par. 16)
A11
Als wordt gerapporteerd over de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode in samenhang met de controle van de lopende verslagperiode, kan het oordeel over de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode verschillen van het eerder tot uitdrukking gebrachte oordeel, indien de accountant tijdens de controle van de lopende verslagperiode zich bewust wordt van omstandigheden of gebeurtenissen die de financiële overzichten over een voorgaande verslagperiode op een van materieel belang zijnde wijze beïnvloeden. In sommige rechtsgebieden kan de accountant aanvullende rapporteringsverantwoordelijkheden hebben die bedoeld zijn om te voorkomen dat men in de toekomst vertrouwt op de eerder uitgebrachte controleverklaring over de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode.

Financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode die door een voorgaande accountant zijn gecontroleerd
(Zie Par. 18)
A12
Het is mogelijk dat de voorgaande accountant niet in staat of niet bereid is om de controleverklaring bij de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode opnieuw uit te brengen. In een

[740] Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*
[741] Standaard 701 *Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*

paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring kan worden vermeld dat de voorgaande accountant heeft gerapporteerd over de financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode voordat deze werden gecorrigeerd. Bovendien kan, als de accountant een controleopdracht heeft gekregen en voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgt om overtuigd te zijn van de geschiktheid van de wijziging, de controleverklaring ook de volgende paragraaf bevatten:
Als onderdeel van onze controle van de financiële overzichten over 20X2 hebben wij ook de in toelichting X beschreven aanpassingen gecontroleerd die zijn aangebracht om de financiële overzichten over 20X1 te herzien. Naar ons oordeel zijn deze aanpassingen passend en zijn ze naar behoren toegepast. Wij hebben geen opdracht gekregen om de financiële overzichten van de vennootschap over 20X1 te controleren, te beoordelen of er andere werkzaamheden op uit te voeren dan met betrekking tot de aanpassingen, en wij brengen daarom geen oordeel of enige andere vorm van zekerheid tot uitdrukking over de financiële overzichten over 20X1 als geheel.

Niet-gecontroleerde financiële overzichten over de voorgaande verslagperiode
(Zie Par. 19)
A13
Als de accountant niet in staat is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen inzake de beginsaldi, wordt op grond van Standaard 705 van de accountant vereist om een oordeel met beperking tot uitdrukking te brengen dan wel een oordeelonthouding met betrekking tot de financiële overzichten te formuleren overeenkomstig Standaard 705, naar gelang passend. Als de accountant op significante problemen is gestuit bij het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie dat de beginsaldi geen afwijkingen bevatten die een van materieel belang zijnde invloed hebben op de financiële overzichten over de lopende verslagperiode, kan de accountant bepalen dat dit een kernpunt van de controle is overeenkomstig Standaard 701.

720 De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard
1
Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie, hetzij financiële informatie hetzij niet-financiële informatie (anders dan financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring), opgenomen in het jaarverslag van een entiteit. Een jaarverslag van een entiteit kan één enkel document of een combinatie van documenten zijn die hetzelfde doel dienen.
2
Deze Standaard is geschreven in de context van een controle van financiële overzichten door een onafhankelijke accountant. De doelstellingen van de accountant in deze Standaard moeten daarom begrepen worden in de context van de algehele doelstellingen van de accountant zoals weergegeven in paragraaf 11 van Standaard 200[742]. De vereisten zijn opgezet om de accountant in staat te stellen de doelstellingen die gespecificeerd zijn in de Standaarden en daarmee de algehele doelstellingen van de accountant te bereiken. Het oordeel van de accountant over de financiële overzichten omvat niet de andere informatie, noch vereist deze Standaard van de accountant controle-informatie te verkrijgen die verder gaat dan vereist om een oordeel over de financiële overzichten te vormen.
3
Deze Standaard vereist van de accountant om de andere informatie te lezen en te overwegen omdat andere informatie die materieel inconsistent is met de financiële overzichten of met de kennis die de accountant heeft verkregen tijdens de controle, erop kan wijzen dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten of dat de andere informatie een afwijking van materieel belang bevat, welke beide de geloofwaardigheid van de financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring kunnen ondermijnen. Dergelijke afwijkingen van materieel belang kunnen ook op onjuiste wijze de economische beslissingen van gebruikers waarvoor de controleverklaring is opgesteld, beïnvloeden.
4
Deze Standaard kan de accountant ook helpen om de relevante ethische voorschriften[743] na te leven die van de accountant vereisen te vermijden om bewust geassocieerd te worden met informatie waarvan de accountant van mening is:
- dat deze een materieel onjuiste of misleidende vermelding bevat,
- onzorgvuldig verschafte vermeldingen of informatie bevat: of
- informatie weglaat of verhult waarvan is vereist dat die informatie is toegevoegd waar een

[742] Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden*.
[743] VGBA artikel 9.

dergelijke weglating of verhulling misleidend zou kunnen zijn.

5

Andere informatie kan bedragen of andere elementen omvatten waarvan het de bedoeling is dat het dezelfde zijn, om samen te vatten, of om een grotere detaillering te verschaffen over bedragen of andere elementen in de financiële overzichten en andere bedragen of andere elementen waarover de accountant kennis heeft verkregen tijdens de controle. Andere informatie kan ook andere aangelegenheden omvatten.

6

De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie (anders dan van toepassing zijnde rapporteringsverantwoordelijkheden) zijn van toepassing ongeacht of de andere informatie is verkregen door de accountant voor of na de datum van de controleverklaring.

7

Deze Standaard is niet van toepassing op:

a. voorlopige aankondigingen van financiële informatie: of
b. documenten inzake aanbiedingen van effecten, inclusief prospectussen.

8

De verantwoordelijkheden van de accountant onder deze Standaard vormen geen assurance-opdracht betreffende andere informatie en leggen de accountant geen verplichting op om assurance te verkrijgen over de andere informatie.

9

Wet- of regelgeving kan additionele verplichtingen aan de accountant opleggen met betrekking tot andere informatie die verder gaan dan de reikwijdte van deze Standaard.

Ingangsdatum

10

Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstellingen

11

De doelstellingen van de accountant zijn, nadat hij de andere informatie heeft gelezen:

a. om te overwegen of er een inconsistentie van materieel belang is tussen de andere informatie en de financiële overzichten;
b. om te overwegen of er een inconsistentie van materieel belang is tussen de andere informatie en de kennis van de accountant verkregen tijdens de controle;
c. om op passende wijze te reageren wanneer de accountant constateert dat dergelijke inconsistenties van materieel belang lijken te bestaan of wanneer de accountant zich er anderszins van bewust wordt dat andere informatie een afwijking van materieel belang lijkt te bevatten; en
d. om overeenkomstig deze Standaard te rapporteren.

Definities

12

Voor de toepassing van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:

a. *jaarverslag* – Een document of combinatie van documenten, meestal opgesteld op jaarbasis door het management of de personen belast met governance in overeenstemming met wet- of regelgeving of gebruik, waarvan het doel is om eigenaren (of vergelijkbare belanghebbenden) van informatie te voorzien over de activiteiten van de entiteit en de financiële resultaten en financiële positie van de entiteit zoals uiteengezet in de financiële overzichten. Een jaarverslag bevat of gaat samen met de financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring en bevat gewoonlijk informatie over de ontwikkelingen van de entiteit, haar vooruitzichten en risico's en onzekerheden, een statement door de groep met governance belaste personen van de entiteit en rapporten die governance aangelegenheden bevatten. (Zie Par. A1, A2, A3, A4 en A5)

b. *afwijking van de andere informatie* – Een afwijking van de andere informatie bestaat wanneer de andere informatie onjuist is vermeld of anderszins misleidend is (inclusief omdat het informatie weglaat of verhult die nodig is voor een goed begrip van een aangelegenheid die is toegelicht in de andere informatie). (Zie Par. A6 en A7)

c. *andere informatie* – Financiële of niet-financiële informatie (anders dan de financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring) opgenomen in het jaarverslag van een entiteit. (Zie Par. A8, A9 en A10)

Vereisten

Verkrijgen van de andere informatie

13

De accountant dient: (Zie Par. A11, A12, A13, A14, A15, A16, A17, A18, A19, A20, A21 en A22)

a. vast te stellen, door bespreking met het management, welke documenten het jaarverslag vormen

en de geplande wijze en timing van de publicatie van (een) dergelijk(e) document(en) door de entiteit;

b. passende afspraken te maken met het management om tijdig en, indien mogelijk, vóór de datum van de controleverklaring, de definitieve versie van het(de) document(en) waaruit het jaarverslag bestaat te verkrijgen; en

c. wanneer sommige of alle documenten bepaald in (a) niet beschikbaar zijn tot na de datum van de controleverklaring, het management te verzoeken om een schriftelijke bevestiging te verschaffen dat de definitieve versie van het(de) document(en) aan de accountant verschaft zal worden wanneer dit (deze) beschikbaar is (zijn) en voorafgaand aan de publicatie door de entiteit, zodat de accountant de werkzaamheden die door deze Standaard vereist zijn, kan voltooien. (Zie Par. A22)

Lezen en overwegen van de andere informatie

14

De accountant dient de andere informatie te lezen en daarbij dient hij: (Zie Par. A23 en A24)

a. te overwegen of er een inconsistentie van materieel belang is tussen de andere informatie en de financiële overzichten. Als basis voor deze overweging dient de accountant, om de consistentie daarvan te evalueren, geselecteerde bedragen of andere elementen in de andere informatie (waarvan het de bedoeling is dat het dezelfde zijn, om samen te vatten, of om een grotere detaillering te verschaffen over de bedragen of andere elementen in de financiële overzichten) te vergelijken met dergelijke bedragen of andere elementen in de financiële overzichten; en (Zie Par. A25, A26, A27, A28 en A29)

b. te overwegen of er een inconsistentie van materieel belang is tussen de andere informatie en de kennis van de accountant verkregen tijdens de controle, in de context van de verkregen controle-informatie en de conclusies getrokken in de controle. (Zie Par. A30, A31, A32, A33, A34, A35 en A36)

15

Tijdens het lezen van de andere informatie in overeenstemming met paragraaf 14, dient de accountant alert te blijven voor aanwijzingen dat de andere informatie die niet is gerelateerd aan de financiële overzichten of aan de kennis van de accountant verkregen tijdens de controle, afwijkingen van materieel belang lijkt te bevatten. (Zie Par. A24, A37 en A38)

Reageren wanneer een inconsistentie van materieel belang lijkt te bestaan of de andere informatie afwijkingen van materieel belang lijkt te bevatten

16

Als de accountant constateert dat er een inconsistentie van materieel belang lijkt te bestaan (of zich ervan bewust wordt dat de andere informatie afwijkingen van materieel belang lijkt te bevatten), dient de accountant de aangelegenheid te bespreken met het management en, indien noodzakelijk, andere werkzaamheden uit te voeren om te concluderen of: (Zie Par. A39, A40, A41, A42 en A43)

a. er een afwijking van materieel belang in de andere informatie bestaat;

b. er een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten bestaat;

c. het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving moet worden geactualiseerd.

Reageren wanneer de accountant concludeert dat er een afwijking van materieel belang in de andere informatie bestaat

17

Als de accountant concludeert dat er een afwijking van materieel belang in de andere informatie bestaat, dient de accountant het management te verzoeken om de andere informatie te corrigeren. Indien het management:

a. instemt om de correctie te maken, dient de accountant vast te stellen dat de correctie gemaakt is; of

b. weigert om de correctie te maken, dient de accountant de aangelegenheid te communiceren met de personen belast met governance en te verzoeken dat de correctie gemaakt wordt.

18

Indien de accountant concludeert dat er een afwijking van materieel belang bestaat in de andere informatie die verkregen is vóór de datum van de controleverklaring en de andere informatie niet gecorrigeerd is na communicatie met de personen belast met governance, dient de accountant passende maatregelen te nemen, inclusief: (Zie Par. A44)

a. de implicaties voor de controleverklaring te overwegen en te communiceren met de personen belast met governance over hoe de accountant plant om de afwijking van materieel belang in de controleverklaring te behandelen (Zie Par. 22(e)(ii)); of (Zie Par. A45)

b. de opdracht terug te geven wanneer dat overeenkomstig de van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is. (Zie Par. A46 en A47)

19

Indien de accountant concludeert dat er een afwijking van materieel belang bestaat in de andere informatie die verkregen is na de datum van de controleverklaring, dient de accountant:

a. indien de andere informatie is gecorrigeerd, de werkzaamheden uit te voeren die noodzakelijk zijn in de omstandigheden; of (Zie Par. A48)
b. indien de andere informatie niet gecorrigeerd is na communicatie met de personen belast met governance, passende maatregelen te nemen rekening houdend met de wettelijke rechten en verplichtingen van de accountant en te streven naar het op passende wijze onder de aandacht brengen van de ongecorrigeerde afwijking van materieel belang bij de gebruikers voor wie de controleverklaring is opgesteld. (Zie Par. A49 en A50)

Reageren wanneer de accountant concludeert dat er een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten bestaat of het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving moet worden geactualiseerd

20

Indien de accountant, als gevolg van het uitvoeren van de werkzaamheden in paragraaf 14 en 15, concludeert dat er een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten bestaat of dat het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving moet worden geactualiseerd, dient de accountant op passende wijze hierop in te spelen in overeenstemming met de andere Standaarden. (Zie Par. A51)

Rapportage

21

De controleverklaring dient een aparte sectie te bevatten met een titel *Andere informatie* of andere geschikte titel wanneer op de datum van de controleverklaring:
a. voor een controle van financiële overzichten van een *oob of andere beursgenoteerde onderneming*[744], de accountant de andere informatie heeft verkregen of verwacht deze te verkrijgen; of
b. voor een controle van financiële overzichten van een niet-*oob*[745], de accountant bepaalde of alle andere informatie heeft verkregen. (Zie Par. A52)

22

Wanneer het verplicht is om in de controleverklaring een sectie *Andere informatie* op te nemen in overeenstemming met paragraaf 21, dient deze sectie te omvatten: (Zie Par. A53)
a. een vermelding dat het management verantwoordelijk is voor de andere informatie;
b. een identificatie van:
   1. eventuele andere informatie verkregen door de accountant vóór de datum van de controleverklaring; en
   2. voor een controle van financiële overzichten van een *oob of andere beursgenoteerde onderneming*[746], eventuele andere informatie die naar verwachting na de datum van de controleverklaring zal worden verkregen.
c. een vermelding dat het oordeel van de accountant de andere informatie niet omvat en dat, dienovereenkomstig, de accountant over de andere informatie geen controleoordeel tot uitdrukking brengt (of zal brengen) en geen enkele vorm van assurance conclusie formuleert (of zal formuleren);
d. een beschrijving van de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot het lezen van, het overwegen van, en het rapporteren over, andere informatie zoals vereist door deze Standaard; en
e. wanneer andere informatie is verkregen vóór de datum van de controleverklaring:
   1. een vermelding dat de accountant niets heeft te rapporteren; of
   2. als de accountant heeft geconcludeerd dat er een ongecorrigeerde afwijking van materieel belang in de andere informatie is, een vermelding die de ongecorrigeerde afwijking van materieel belang in de andere informatie beschrijft.

23

Wanneer de accountant een oordeel met beperking of een afkeurend oordeel tot uitdrukking brengt in overeenstemming met Standaard 705[747], dient de accountant de implicaties te overwegen van de aangelegenheid die aanleiding geeft voor de aanpassing van het oordeel voor de vermelding vereist in paragraaf 22(e)). (Zie Par. A54, A55, A56, A57 en A58)

Rapportage voorgeschreven door wet- of regelgeving

24

Indien op grond van de wet- of regelgeving van een specifiek rechtsgebied van de accountant wordt vereist dat hij middels een specifieke opmaak of formulering in de controleverklaring refereert aan de andere informatie, mag de controleverklaring slechts naar de Standaarden verwijzen als ze ten minste elk van de volgende elementen bevat: (Zie Par. A59)

---

[744] In de ISA's wordt gesproken over 'listed entities'.
[745] In de ISA's wordt gesproken over 'an entity other than a listed entity'.
[746] In de ISA's wordt gesproken over 'listed entities'.
[747] Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*.

a. identificatie van de andere informatie verkregen door de accountant voor de datum van de controleverklaring;
b. een beschrijving van de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot de andere informatie; en
c. een expliciete vermelding die de uitkomsten van het werk van de accountant voor dit doel behandelt.

Documentatie
25
Bij het inspelen op de vereisten van Standaard 230[748] zoals van toepassing op deze Standaard, dient de accountant in de controledocumentatie op te nemen:
a. documentatie van de onder deze Standaard uitgevoerde werkzaamheden; en
b. de definitieve versie van de andere informatie waarop de accountant het onder deze Standaard vereiste werk heeft uitgevoerd.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Definities

Jaarverslag
(Zie Par. 12(a))
A1
Wet- of regelgeving of gebruik kan voor entiteiten in een specifiek rechtsgebied de inhoud van een jaarverslag en de benaming daarvan, definiëren; de inhoud en de naam kunnen echter verschillen binnen een rechtsgebied en van het ene rechtsgebied naar het andere.
A2
Een jaarverslag wordt meestal opgesteld op jaarbasis. Echter, wanneer de gecontroleerde financiële overzichten opgesteld zijn voor een periode van minder dan of meer dan een jaar, kan een jaarverslag ook worden opgesteld dat dezelfde periode als de financiële overzichten omvatten.
A3
In sommige gevallen kan het jaarverslag van een entiteit één enkel document zijn en kan ernaar verwezen worden door de titel 'jaarverslag' of een andere titel. In andere gevallen is het mogelijk dat wet- of regelgeving of gebruik, van de entiteit vereist om aan eigenaren (of soortgelijke belanghebbenden) informatie te rapporteren over de activiteiten van de entiteit en over de financiële resultaten en financiële positie van de entiteit zoals uiteengezet in de financiële overzichten (b.v. een jaarverslag) bij wijze van één enkel document of twee of meer aparte documenten die in combinatie hetzelfde doel dienen. Bijvoorbeeld, afhankelijk van wet- of regelgeving of gebruik in een bepaald rechtsgebied, kunnen één of meer van de volgende documenten deel uitmaken van het jaarverslag:
- management rapport, management commentaar, of operationele en financiële beoordeling of soortgelijke rapportages door de personen belast met governance (bijvoorbeeld een verslag van de raad van commissarissen);
- mededeling van de voorzitter;
- mededeling inzake corporate governance;
- interne beheersings- en risico-inschattingsrapportages.

A4
Een jaarverslag kan beschikbaar worden gesteld aan gebruikers in geprinte vorm of elektronisch, inclusief op de website van de entiteit. Een document (of combinatie van documenten) kan voldoen aan de definitie van een jaarverslag, ongeacht de wijze waarop het beschikbaar is gesteld aan gebruikers.
A5
Een jaarverslag verschilt in aard, doel en inhoud van andere rapporten, zoals een rapport dat is opgesteld om te voldoen aan de informatiebehoeften van een specifieke groep belanghebbenden of een rapport dat is opgesteld om te voldoen aan een specifiek rapporteringsdoel op grond van regelgeving (zelfs wanneer van zo'n rapport vereist wordt om openbaar beschikbaar te zijn). Voorbeelden van rapporten die, wanneer ze worden gepubliceerd als zelfstandige documenten, niet typisch onderdeel zijn van de combinatie van documenten die een jaarverslag vormen (onderworpen aan wet- of regelgeving of gebruik) en die daarom geen andere informatie zijn binnen de reikwijdte van deze Standaard omvatten:
- aparte sectorrapporten of rapporten op grond van regelgeving (bijvoorbeeld rapporten over kapitaaltoereikendheid), zoals die kunnen worden opgesteld in de banken-, verzekerings- en pensioensectoren;
- maatschappelijke verslagen;
- duurzaamheidsverslagen;

[748] Standaard 230, *Controledocumentatie* paragraaf 8, 9, 10 en 11.

- rapporten over diversiteit -en gelijke behandeling;
- rapporten over productverantwoordelijkheid;
- rapporten over arbeidsomstandigheden en arbeidsvoorwaarden;
- rapporten over mensenrechten.

Afwijkingen van de andere informatie
(Zie Par. 12(b))
A6
Wanneer een bepaalde aangelegenheid wordt toegelicht in de andere informatie, kan de andere informatie onderdelen weglaten of verhullen die nodig zijn voor een goed begrip van die aangelegenheid. Bijvoorbeeld, als de andere informatie beweert de belangrijkste prestatie-indicatoren te behandelen die worden gebruikt door het management, dan zou het weglaten van een belangrijke door het management gebruikte prestatie-indicator erop kunnen wijzen dat de andere informatie misleidend is.
A7
Het begrip 'materialiteit' kan besproken worden in een stelsel dat van toepassing is op de andere informatie en, als dat zo is, kan zo'n stelsel een referentiekader bieden voor de accountant bij het vormen van oordelen over materialiteit onder deze Standaard. Echter, in veel gevallen is er geen van toepassing zijnd stelsel dat een bespreking van het concept materialiteit omvat dat geldt voor de andere informatie. In dergelijke omstandigheden verschaffen de volgende kenmerken een referentiekader voor de accountant bij het bepalen of een afwijking in de andere informatie van materieel belang is:
- materialiteit wordt beschouwd in de context van de algemene informatiebehoeften van gebruikers als een groep. De gebruikers van de andere informatie worden verondersteld dezelfde te zijn als de gebruikers van de financiële overzichten aangezien dergelijke gebruikers worden verondersteld de andere informatie te lezen om de financiële overzichten van context te voorzien;
- oordeelsvormingen over materialiteit houden rekening met de specifieke omstandigheden van de afwijking, overwegend of gebruikers beïnvloed zouden worden door het effect van de niet-gecorrigeerde afwijking. Niet alle afwijkingen zullen de economische beslissingen van gebruikers beïnvloeden;
- oordeelsvormingen over materialiteit omvatten zowel kwalitatieve als kwantitatieve overwegingen. Dienovereenkomstig kunnen dergelijke oordeelsvormingen rekening houden met de aard of omvang van de elementen die de andere informatie behandelt in de context van het jaarverslag van de entiteit.

Andere informatie
(Zie Par. 12(c))
A8
Bijlage 1 bevat voorbeelden van bedragen of andere elementen die kunnen worden opgenomen in de andere informatie.
A9
In sommige gevallen kan het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving specifieke toelichtingen vereisen, maar toestaan om deze buiten de financiële overzichten weer te geven[749]. Aangezien dergelijke toelichtingen vereist zijn door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, maken zij deel uit van de financiële overzichten. Derhalve vormen zij geen andere informatie voor het doel van deze Standaard.
A10
eXensible Business Reporting Language (XBRL) tags vertegenwoordigen geen andere informatie zoals gedefinieerd in deze Standaard.

Verkrijgen van de andere informatie
(Zie Par. 13)
A11
Het vaststellen van het (de) document(en) die het jaarverslag vormt (vormen) is vaak gebaseerd op wet-of regelgeving of gebruik. In veel gevallen kan het management of kunnen de personen belast met governance gewoonlijk een pakket van documenten hebben gepubliceerd die samen het jaarverslag vormen, of zich hebben gecommitteerd om dat te doen. Echter, in sommige gevallen, kan het niet duidelijk zijn welk(e) document(en) het jaarverslag vormt (vormen). In dergelijke gevallen zijn de timing en het doel van de documenten (en voor wie ze bedoeld zijn) aangelegenheden die relevant kunnen zijn voor de bepaling van de accountant welk(e) document(en) het jaarverslag vormt (vormen).

[749] Bijvoorbeeld IFRS 7, *Financiële instrumenten: Toelichtingen* staat toe om bepaalde toelichtingen vereist door de IFRS in de financiële overzichten te geven of met verwijzing vanuit de financiële overzichten op te nemen in een ander overzicht zoals het management commentaar of de risicorapportage, die beschikbaar is voor gebruikers van de financiële overzichten op dezelfde voorwaarden als de financiële overzichten en op dezelfde tijd.

A12
Wanneer het jaarverslag wordt vertaald in andere talen op grond van wet- of regelgeving (zoals kan gebeuren als een rechtsgebied meer dan een officiële taal heeft) of wanneer meerdere 'jaarverslagen' worden opgesteld onder verschillende wetgeving (bijvoorbeeld wanneer een entiteit beursgenoteerd is in meer dan een rechtsgebied), kan het nodig zijn om te overwegen of een of meer dan een van de 'jaarverslagen' deel uitmaken van de andere informatie. Lokale wet-of regelgeving kan verdere leidraden verschaffen in dit opzicht.

A13
Management of de personen belast met governance zijn verantwoordelijk voor het opstellen van het jaarverslag. De accountant kan met het management of de personen belast met governance communiceren over:

- de verwachtingen van de accountant met betrekking tot het verkrijgen van de definitieve versie van het jaarverslag (inclusief een combinatie van documenten die samen het jaarverslag vormen) tijdig voor de datum van de controleverklaring zodat de accountant de werkzaamheden vereist door deze Standaard kan afronden voor de datum van de controleverklaring, of als dat niet mogelijk is, zo spoedig als praktisch uitvoerbaar is en in elk geval voor de publicatie van dergelijke informatie door de entiteit;
- de mogelijke implicaties wanneer de andere informatie is verkregen na de datum van de controleverklaring.

A14
De communicatie waarnaar wordt verwezen in paragraaf A13 kan bijzonder geschikt zijn bijvoorbeeld:

- bij een eerste controleopdracht;
- wanneer er een verandering is geweest in het management of de personen belast met governance;
- wanneer andere informatie naar verwachting wordt verkregen na de datum van de controleverklaring.

A15
Wanneer de personen belast met governance de andere informatie moeten goedkeuren voordat deze wordt gepubliceerd door de entiteit, is de definitieve versie van dergelijke andere informatie de versie die is goedgekeurd voor publicatie door de personen belast met governance.

A16
In sommige gevallen kan het jaarverslag van de entiteit één enkel document zijn dat in overeenstemming met wet- of regelgeving of de rapporteringspraktijk door de entiteit, vlak na de periode van financiële rapportage dient te worden gepubliceerd, zodat het voor de datum van de controleverklaring beschikbaar is voor de accountant. In andere gevallen is het niet vereist om zo'n document te publiceren tot op een later tijdstip of tot op een tijdstip dat de entiteit uitkiest. Er kunnen ook omstandigheden zijn waarbij het jaarverslag van de entiteit een combinatie is van documenten, die met betrekking tot de timing van hun publicatie elk zijn onderworpen aan verschillende vereisten of een andere rapporteringspraktijk door de entiteit.

A17
Er kunnen omstandigheden zijn waarbij de entiteit, op de datum van de controleverklaring, de ontwikkeling van een document dat onderdeel van het jaarverslag van de entiteit kan zijn, overweegt, maar dat het management niet in staat is om aan de accountant het doel of de timing van een dergelijk document te bevestigen. Als de accountant niet in staat is om het doel of timing van een dergelijk document vast te stellen, wordt het document niet beschouwd als andere informatie voor de doelstellingen van deze Standaard.

A18
Het tijdig vóór de datum van de controleverklaring verkrijgen van de andere informatie maakt het mogelijk om wijzigingen die nodig worden geacht aan te brengen in de financiële overzichten, de controleverklaring of de andere informatie voordat zij worden gepubliceerd. De opdrachtbevestiging[750] kan refereren aan een overeenkomst met het management om de andere informatie tijdig ter beschikking te stellen aan de accountant en indien mogelijk vóór de datum van de controleverklaring.

A19
Wanneer andere informatie alleen beschikbaar wordt gesteld aan gebruikers via de website van de entiteit, is de versie van de andere informatie verkregen van de entiteit, in plaats van de versie direct van de website van de entiteit, het desbetreffende document waarop de accountant werkzaamheden zou verrichten in overeenstemming met deze Standaard. De accountant heeft onder deze Standaard[751] geen verantwoordelijkheid om te zoeken naar andere informatie, inclusief andere informatie die op de website kan staan, of om werkzaamheden uit te voeren die bevestigen dat andere informatie op passende wijze wordt weergegeven op de website van de entiteit of anderszins adequaat is doorgegeven of elektronisch weergegeven.

---

[750] Standaard 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten*, paragraaf A24.
[751] *Vanuit de VGBA artikel 9 dient de accountant te vermijden dat hij in verband wordt gebracht met informatie die materieel onjuist, onvolledig of misleidend is.*

A20
Het is de accountant niet verboden om de controleverklaring te dateren of uit te geven wanneer de accountant bepaalde of alle andere informatie niet heeft verkregen.
A21
Wanneer de andere informatie wordt verkregen na de datum van controleverklaring, is de accountant niet verplicht om de werkzaamheden uitgevoerd in overeenstemming met paragrafen 6 en 7 van Standaard 560[752] bij te werken.
A22
Standaard 580[753] stelt vereisten vast en geeft leidraden voor het gebruik van schriftelijke bevestigingen. De schriftelijke bevestiging vereist in paragraaf 13(c) met betrekking tot andere informatie die beschikbaar zal zijn na de datum van de controleverklaring, is bedoeld ter ondersteuning van de mogelijkheid van de accountant om de werkzaamheden vereist in deze Standaard met betrekking tot andere informatie te voltooien. Bovendien kan de accountant het nuttig achten om andere schriftelijke bevestigingen te verzoeken bijvoorbeeld dat:
- management de accountant heeft geïnformeerd over alle documenten die het verwacht te publiceren die mogelijk andere informatie vormen;
- de financiële overzichten en alle andere informatie die door de accountant is verkregen vóór de datum van de controleverklaring consistent zijn met elkaar en dat de andere informatie geen afwijkingen van materieel belang bevat; en
- met betrekking tot andere informatie die niet voor de datum van de controleverklaring door de accountant is verkregen, het management van plan is deze andere informatie op te stellen en te publiceren en het verwachte tijdstip van de publicatie.

Lezen en overwegen van de andere informatie
(Zie Par. 14 en 15)
A23
Standaard 200[754] vereist van de accountant de controle te plannen en uit te voeren met een professioneel-kritische instelling. Handhaving van een professioneel-kritische instelling bij het lezen en overwegen van de andere informatie omvat bijvoorbeeld onderkennen dat het management te optimistisch kan zijn over het succes van zijn plannen en alert zijn op informatie die inconsistent kan zijn met:
a. de financiële overzichten; of
b. kennis van de accountant verkregen tijdens de controle.
A24
In overeenstemming met Standaard 220[755] is van de opdrachtpartner vereist om verantwoordelijkheid te nemen voor de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van de controleopdracht in overeenstemming met professionele standaarden en door wet- en regelgeving gestelde vereisten. In de context van deze Standaard, omvatten factoren waarmee rekening kan worden gehouden bij het bepalen van de leden van het opdrachtteam die geschikt zijn om de vereisten van paragrafen 14 en 15 te behandelen:
- de relatieve ervaring van de leden van het opdrachtteam;
- de vraag of de leden van het opdrachtteam die worden toegewezen aan de taken de relevante kennis hebben verkregen tijdens de controle om inconsistenties tussen de andere informatie en die kennis te identificeren;
- de mate van oordeelsvorming die benodigd is bij het behandelen van de vereisten van paragrafen 14 en 15. Bijvoorbeeld werkzaamheden met als doel de consistentie te evalueren tussen bedragen in de andere informatie waarvan het de bedoeling is dat het de zelfde zijn als de bedragen in de financiële overzichten, kunnen uitgevoerd worden door minder ervaren leden van het opdrachtteam;
- de vraag of het, in het geval van een groepscontrole, noodzakelijk is om een accountant van een groepsonderdeel om inlichtingen te verzoeken bij het behandelen van de andere informatie die betrekking heeft op dat groepsonderdeel.

Overwegen of er een inconsistentie van materieel belang is tussen de andere informatie en de financiële overzichten
(Zie Par. 14(a))
A25
Andere informatie kan bedragen of andere elementen bevatten waarvan het de bedoeling is dat het dezelfde zijn, om samen te vatten of om een grotere detaillering te verschaffen over de bedragen of

[752] Standaard 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode.*
[753] Standaard 580, *Schriftelijke bevestigingen.*
[754] Standaard 200, paragraaf 15.
[755] Standaard 220, *Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten*, paragraaf 15(a).

andere elementen in de financiële overzichten. Voorbeelden van zulke bedragen of andere elementen kunnen omvatten:

- tabellen of grafieken die uittreksels van de financiële overzichten bevatten;
- een toelichting die een grotere detaillering bevat over een saldo of rekening in de financiële overzichten zoals 'Opbrengsten voor 20X1 bestaan uit XXX miljoen van product X en YYY miljoen van product Y';
- beschrijvingen van de financiële resultaten zoals 'Totale onderzoeks- en ontwikkelingsuitgaven waren XXX in 20X1'.

A26

Bij het evalueren van de consistentie van geselecteerde bedragen of andere elementen in de andere informatie met de financiële overzichten, is van de accountant niet vereist om alle bedragen of andere elementen in de andere informatie waarvan het de bedoeling is dat het dezelfde zijn, om samen te vatten of om een grotere detaillering te verschaffen over bedragen of andere elementen in de financiële overzichten te vergelijken met dergelijke bedragen of andere elementen in de financiële overzichten.

A27

Het selecteren van de bedragen of andere elementen om te vergelijken is een kwestie van professionele oordeelsvorming. Factoren die relevant zijn voor deze oordeelsvorming omvatten:

- de significantie van het bedrag of ander element in de context waarin het wordt gepresenteerd, wat een impact kan hebben op het belang dat gebruikers aan het bedrag of andere element zouden kunnen hechten (bijvoorbeeld een kernverhoudingscijfer of bedrag);
- indien kwantitatief, de relatieve grootte van het bedrag vergeleken met rekeningen of elementen in de financiële overzichten of de andere informatie waarop zij betrekking hebben';
- de gevoeligheid van het specifieke bedrag of andere element in de andere informatie, bijvoorbeeld op aandelen gebaseerde betalingen voor het senior management.

A28

Het bepalen van de aard en omvang van de werkzaamheden benodigd om aan de vereiste in paragraaf 14(a) te voldoen is een kwestie van professionele oordeelsvorming, waarbij wordt onderkend dat de verantwoordelijkheden van de accountant onder deze Standaard geen assurance-opdracht ten aanzien van de andere informatie vormen en geen verplichting opleggen om assurance te verkrijgen over de andere informatie. Voorbeelden van dergelijke werkzaamheden omvatten:

- voor informatie waarvan het de bedoeling is dat die het dezelfde is als informatie in de financiële overzichten, vergelijken van de informatie met de financiële overzichten;
- voor informatie die bedoeld is om dezelfde betekenis als de toelichtingen in de financiële overzichten over te brengen, vergelijken van de gebruikte woorden en overwegen van de significantie van verschillen in de gebruikte woorden en of zulke verschillen verschillende betekenissen impliceren;
- verkrijgen van een aansluiting tussen een bedrag in de andere informatie en de financiële overzichten van het management en:
  - vergelijken van elementen in de aansluiting met de financiële overzichten en de andere informatie; en
  - controleren of de berekeningen in de aansluiting rekenkundig juist zijn.

A29

Evalueren van de consistentie van geselecteerde bedragen of andere elementen in de andere informatie met de financiële overzichten omvat, wanneer dit relevant is gegeven de aard van de andere informatie, de wijze van hun presentatie vergeleken met de financiële overzichten.

Overwegen of er een inconsistentie van materieel belang is tussen de andere informatie en de kennis van de accountant verkregen tijdens de controle

(Zie Par. 14(b))

A30

Andere informatie kan bedragen of elementen omvatten die betrekking hebben op de kennis van de accountant verkregen tijdens de controle (anders dan die in paragraaf 14(a)). Voorbeelden van dergelijke bedragen of elementen zijn onder meer:

- een toelichting van de geproduceerde eenheden, of een tabel die dergelijke productie samenvat per geografisch gebied;
- een vermelding dat 'De vennootschap product X en product Y heeft geïntroduceerd gedurende het jaar';
- een samenvatting van de locaties van de belangrijkste activiteiten van de entiteit, zoals 'Het belangrijkste centrum van de activiteiten is in land X, en er zijn ook activiteiten in landen Y en Z'.

A31

De kennis van de accountant verkregen tijdens de controle omvat het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het

systeem van interne beheersing van de entiteit, verkregen in overeenstemming met Standaard 315[756]. Standaard 315 zet het vereiste inzicht van de accountant uiteen, hetgeen aangelegenheden omvat zoals het verkrijgen van inzicht in:

a. de organisatiestructuur, eigendom van governance en bedrijfsmodel van de entiteit, inclusief de mate waarin het bedrijfsmodel het gebruik van IT integreert;
b. relevante sectorspecifieke factoren, regelgeving en andere externe factoren;
c. de relevante gebruikte interne en externe maatregelen om de financiële prestaties van de entiteit te beoordelen;
d. de interne beheersing van de entiteit.

A32

De kennis van de accountant verkregen tijdens de controle kan ook aangelegenheden omvatten die van toekomstgerichte aard zijn. Dergelijke aangelegenheden kunnen bijvoorbeeld zakelijke vooruitzichten en toekomstige kasstromen omvatten die de accountant heeft overwogen bij het evalueren van de veronderstellingen die gebruikt zijn door het management bij het uitvoeren van toetsingen van bijzondere waardeverminderingen van immateriële activa zoals goodwill, of bij het evalueren van de inschatting van het management van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.

A33

Bij het overwegen of er een inconsistentie van materieel belang is tussen de andere informatie en de kennis van de accountant verkregen tijdens de controle, kan de accountant zich richten op de aangelegenheden in de andere informatie die van voldoende belang zijn zodat een afwijking van de andere informatie met betrekking tot die aangelegenheid van materieel belang zou kunnen zijn.

A34

Met betrekking tot vele aangelegenheden in de andere informatie, kan de herinnering van de accountant aan de verkregen controle-informatie en aan de bereikte conclusies in de controle voldoende zijn om de accountant in staat te stellen te overwegen of er een inconsistentie van materieel belang is tussen de andere informatie en de kennis van de accountant verkregen tijdens de controle. Hoe meer ervaren en meer vertrouwd de accountant met de belangrijkste aspecten van de controle is, hoe waarschijnlijker het is dat de herinnering van de accountant aan relevante aangelegenheden voldoende zal zijn. De accountant kan bijvoorbeeld in het licht van zijn herinnering aan discussies gehouden met het management of de personen belast met governance of in het licht van bevindingen uit gedurende de controle uitgevoerde werkzaamheden, zoals het lezen van notulen van bestuursvergaderingen, in staat zijn om te overwegen of er een inconsistentie van materieel belang bestaat tussen de andere informatie en de kennis van de accountant verkregen tijdens de controle, zonder dat het noodzakelijk is om verdere actie te ondernemen.

A35

De accountant kan bepalen dat het verwijzen naar relevante controledocumentatie of het bij relevante leden van het opdrachtteam of relevante accountants van groepsonderdelen verzoeken om inlichtingen geschikt is als basis voor de overweging van de accountant of een inconsistentie van materieel belang bestaat. Bijvoorbeeld:

- wanneer de andere informatie de geplande beëindiging van een belangrijke productlijn beschrijft kan de accountant, alhoewel hij zich bewust is van de geplande beëindiging, ter ondersteuning van zijn overweging of de beschrijving materieel inconsistent is met de kennis van de accountant verkregen tijdens de controle, om inlichtingen verzoeken bij het teamlid die de controlewerkzaamheden op dit gebied heeft uitgevoerd;
- wanneer de andere informatie belangrijke details beschrijft van een rechtszaak waarop was ingespeeld in de controle, maar de accountant zich deze details niet adequaat kan herinneren, kan het nodig zijn om te verwijzen naar de controledocumentatie waar dergelijke gegevens zijn samengevat om zo de herinnering van de accountant te ondersteunen.

A36

Of, en zo ja in welke mate, de accountant verwijst naar relevante controledocumentatie, of om inlichtingen verzoekt bij betrokken leden van het opdrachtteam of relevante accountants van groepsonderdelen, is een kwestie van professionele oordeelsvorming. Het is echter voor de accountant niet nodig om te verwijzen naar relevante controledocumentatie, of om inlichtingen te verzoeken bij de betrokken leden van het opdrachtteam of accountants van relevante groepsonderdelen over elke aangelegenheid opgenomen in de andere informatie.

Alert blijven op andere indicaties dat de andere informatie een afwijking van materieel belang lijkt te bevatten

(Zie Par. 15)

A37

Andere informatie kan de bespreking van aangelegenheden omvatten die geen verband houden met de financiële overzichten en kan ook verder reiken dan de kennis van de accountant verkregen tijdens

[756] Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten*, paragraaf 19–27.

de controle. De andere informatie kan bijvoorbeeld vermeldingen omvatten over de emissies van broeikasgassen van de entiteit.

A38

Alert blijven op andere indicaties dat de andere informatie, die geen betrekking heeft op de financiële overzichten of op de kennis van de accountant verkregen tijdens de controle, een afwijking van materieel belang lijkt te bevatten, helpt de accountant bij het voldoen aan relevante ethische voorschriften die vereisen dat de accountant vermijdt om bewust te worden geassocieerd met andere informatie waarvan de accountant van mening is dat deze een materieel onjuiste of misleidende vermelding bevat, op onzorgvuldige wijze is verstrekt of de noodzakelijke informatie weglaat of verhult als gevolg waarvan de andere informatie als misleidend kan worden ervaren.[757] Alert blijven op andere indicaties dat de andere informatie een afwijking van materieel belang lijkt te bevatten, zou mogelijkerwijs erin kunnen resulteren dat de accountant dergelijke aangelegenheden identificeert als:

- verschillen tussen de andere informatie en de algemene kennis, afgezien van de kennis verkregen tijdens de controle, van het opdrachtteamlid die de andere informatie leest die ertoe leidt dat de accountant van mening is dat de andere informatie een afwijking van materieel belang lijkt te bevatten;
- een interne inconsistentie in de andere informatie die ertoe leidt dat de accountant van mening is dat de andere informatie een afwijking van materieel belang lijkt te bevatten.

Reageren wanneer er een inconsistentie van materieel belang lijkt te bestaan of andere informatie een afwijking van materieel belang lijkt te bevatten

(Zie Par. 16)

A39

Als onderdeel van de bespreking van de accountant met het management over een inconsistentie van materieel belang (of andere informatie die een afwijking van materieel belang lijkt te bevatten) kan de accountant het management verzoeken onderbouwingen te verstrekken welke de vermeldingen van het management in de andere informatie ondersteunen. Verdere informatie of uitleg van het management kan de accountant ervan overtuigen dat de andere informatie geen afwijking van materieel belang bevat. Uitleg van het management kan bijvoorbeeld redelijke en voldoende gronden voor gegronde verschillen van oordeelsvorming aanduiden.

A40

Omgekeerd kan de discussie met het management verdere informatie opleveren die de conclusie van de accountant ondersteunt dat er een afwijking van materieel belang in de andere informatie bestaat.

A41

Het kan moeilijker zijn voor de accountant om het management kritisch te benaderen over kwesties van oordeelsvorming dan over die van een meer feitelijke aard. Toch kunnen er omstandigheden zijn waarin de accountant tot de conclusie komt dat de andere informatie een vermelding bevat die niet consistent is met de financiële overzichten of de kennis van de accountant verkregen tijdens de controle. Deze omstandigheden kunnen twijfel doen ontstaan over de andere informatie, de financiële overzichten, of de kennis van de accountant verkregen tijdens de controle.

A42

Aangezien er een breed scala is van mogelijke afwijkingen van materieel belang van de andere informatie, zijn de aard en de omvang van andere werkzaamheden die de accountant kan uitvoeren om te concluderen of er een afwijking van materieel belang in de andere informatie bestaat, kwesties van de professionele oordeelsvorming van de accountant onder de gegeven omstandigheden.

A43

Wanneer een aangelegenheid geen verband houdt met de financiële overzichten of de kennis van de accountant verkregen tijdens de controle, kan het zijn dat de accountant niet in staat is om antwoorden van het management op vragen van de accountant volledig te beoordelen. Niettemin kan nadere informatie of uitleg van het management, of wijzigingen gemaakt door het management in de andere informatie, de accountant ervan overtuigen dat een inconsistentie van materieel belang niet meer lijkt te bestaan of dat de andere informatie niet langer afwijkingen van materieel belang lijkt te bevatten. Wanneer de accountant niet in staat is om te concluderen dat een inconsistentie van materieel belang niet meer lijkt te bestaan of dat de andere informatie niet langer een afwijking van materieel belang lijkt te bevatten, kan de accountant het management verzoeken een gekwalificeerde derde partij te consulteren (bijvoorbeeld een door het management ingeschakelde deskundige of een juridische adviseur). In bepaalde gevallen kan de accountant, na overweging van de uitkomsten van de consultaties van het management niet concluderen of er een afwijking van materieel belang in de andere informatie bestaat. Maatregelen die de accountant dan kan nemen, omvatten één of meer van de volgende:

- verkrijgen van advies van de juridische adviseur van de accountant;
- overwegen van de implicatie voor de controleverklaring bijvoorbeeld het beschrijven van de omstandigheden als er een beperking is opgelegd door het management; of

[757] VGBA, artikel 9.

- teruggeven van de opdracht (in het geval teruggeven mogelijk is overeenkomstig de van toepassing zijnde wet- of regelgeving.

Reageren wanneer de accountant concludeert dat er een afwijking van materieel belang in de andere informatie bestaat

Reageren wanneer de accountant concludeert dat er een afwijking van materieel belang bestaat in de andere informatie verkregen vóór de datum van de controleverklaring
(Zie Par. 18)
A44
De maatregelen die de accountant neemt als de andere informatie niet wordt gecorrigeerd na het communiceren met de personen belast met governance zijn een kwestie van professionele oordeelsvorming van de accountant. De accountant kan rekening houden met de vraag of de beweegreden gegeven door het management en de personen belast met governance voor het niet maken van de correctie twijfel over de integriteit of eerlijkheid van het management of de personen belast met governance verhoogt, zoals wanneer de accountant een intentie om te misleiden vermoedt. De accountant kan het ook passend achten om juridisch advies in te winnen. In sommige gevallen kan van de accountant worden vereist op grond van wet- of regelgeving of andere professionele standaarden om de aangelegenheid te communiceren met een regelgever of toezichthouder of relevante beroepsorganisatie.

Implicaties voor de verklaring
(Zie Par. 18(a))
A45
In zeldzame omstandigheden kan een oordeelonthouding over de financiële overzichten passend zijn wanneer de weigering om de afwijking van materieel belang in de andere informatie te corrigeren een zodanige twijfel over de integriteit van het management en de personen belast met governance opwerpt dat de betrouwbaarheid van de controle-informatie in het algemeen ter discussie wordt gesteld.

Teruggeven van de opdracht
(Zie Par. 18(b))
A46
Teruggeven van de opdracht, in het geval teruggeven mogelijk is overeenkomstig de van toepassing zijnde wet- of regelgeving, kan passend zijn wanneer de omstandigheden rond de weigering om de afwijkingen van materieel belang in de andere informatie te corrigeren een zodanige twijfel over de integriteit van het management en de personen belast met governance oproept dat de betrouwbaarheid van de bevestigingen die van hen zijn verkregen tijdens de controle ter discussie wordt gesteld.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden
(Zie Par. 18(b))
A47
In de publieke sector kan het teruggeven van de opdracht niet mogelijk zijn. In dergelijke gevallen kan de accountant een rapportage voor de wetgever publiceren die details verschaft van de aangelegenheid of hij kan andere passende maatregelen nemen.

Reageren wanneer de accountant concludeert dat er een afwijking van materieel belang in de andere informatie bestaat verkregen na de datum van de controleverklaring
(Zie Par. 19)
A48
Als de accountant tot de conclusie komt dat er een afwijking van materieel belang bestaat in de andere informatie verkregen na de datum van de controleverklaring en een dergelijke afwijking van materieel belang is gecorrigeerd, omvatten de werkzaamheden van de accountant die noodzakelijk zijn in de omstandigheden het vaststellen dat de correctie is gemaakt (overeenkomstig paragraaf 17 (a)) en kunnen deze het beoordelen van de stappen die zijn genomen door het management om te communiceren met degenen die de andere informatie ontvangen, indien eerder gepubliceerd, om hen te informeren over de herziening, omvatten.
A49
Als de personen belast met governance het niet eens zijn met het herzien van de andere informatie, vereist het nemen van passende maatregelen teneinde te trachten de ongecorrigeerde afwijking gepast onder de aandacht te brengen van de gebruikers voor wie de controleverklaring wordt opgesteld, de uitoefening van de professionele oordeelsvorming, en kan dit worden beïnvloed door relevante wet- of regelgeving in het rechtsgebied. Derhalve kan de accountant het passend achten om juridisch advies over de wettelijke rechten en verplichtingen van de accountant in te winnen.
A50
Wanneer een afwijking van materieel belang in de andere informatie ongecorrigeerd blijft, omvatten

passende maatregelen die de accountant wanneer dit is toegestaan door de wet of regelgeving kan nemen teneinde te trachten de ongecorrigeerde afwijking van materieel belang op passende wijze onder de aandacht van de gebruikers voor wie de controleverklaring wordt opgesteld te brengen, bijvoorbeeld:

- het verstrekken van een nieuwe of gewijzigde controleverklaring aan het management, inclusief een aangepaste sectie overeenkomstig paragraaf 22, en verzoeken aan het management om deze nieuwe of gewijzigde controleverklaring te verstrekken aan gebruikers voor wie de controleverklaring wordt opgesteld. Daarbij kan het nodig zijn dat de accountant het eventuele effect op de datum van de nieuwe of gewijzigde controleverklaring overweegt, met het oog op de vereisten van de Standaarden of toepasselijke wet- of regelgeving. De accountant kan ook de stappen genomen door het management om de nieuwe of gewijzigde controleverklaring aan dergelijke gebruikers te verschaffen, beoordelen;
- het onder de aandacht brengen van de afwijking van materieel belang in de andere informatie van de gebruikers voor wie de controleverklaring is opgesteld (bijvoorbeeld door het behandelen van de aangelegenheid in een algemene vergadering van aandeelhouders);
- het communiceren met een regelgever of toezichthouder of relevante beroepsorganisatie over de ongecorrigeerde afwijking van materieel belang; of
- het overwegen van de implicaties voor het continueren van de opdracht (Zie ook Par. A46).

Reageren wanneer er een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten bestaat of het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving moet worden geactualiseerd
(Zie Par. 20)
A51
Bij het lezen van de andere informatie, kan de accountant zich bewust worden van nieuwe informatie die implicaties heeft voor:

- het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving, het stelsel inzake financiële verslaggeving en het systeem van interne beheersing van de entiteit en kan daarom de noodzaak om de risicoanalyse van de accountant te herzien, aanduiden;[758]
- de verantwoordelijkheid van de accountant om het effect van onderkende afwijkingen op de controle en van eventuele niet gecorrigeerde afwijkingen op de financiële overzichten te evalueren;[759]
- de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot gebeurtenissen na de verslagperiode.[760]

Rapportage
(Zie Par. 21, 22, 23 en 24)
A52
Voor een controle van de financiële overzichten van een *niet-oob*[761], kan de accountant in overweging nemen dat de identificatie in de controleverklaring van de andere informatie die de accountant verwacht te krijgen na de datum van de controleverklaring geschikt zou zijn om extra transparantie over de andere informatie te verschaffen die valt onder de verantwoordelijkheid van de accountant in het kader van deze Standaard. De accountant kan het nodig achten om dat te doen, bijvoorbeeld wanneer het management in staat is om aan de accountant te bevestigen dat dergelijke andere informatie zal worden gepubliceerd na de datum van de controleverklaring.

Voorbeelden van verklaringen
(Zie Par. 21 en 22)
A53
Voorbeelden van de sectie *Andere informatie* in de controleverklaring zijn opgenomen in Bijlage 2.

Implicaties voor de verklaring wanneer het oordeel van de accountant over de financiële overzichten een oordeel met beperking of een afkeurend oordeel is
(Zie Par. 23)
A54
Een oordeel met beperking of afkeurend oordeel over de financiële overzichten hoeft geen impact te hebben op de verklaring vereist door paragraaf 22(e) als de aangelegenheid waardoor het oordeel van de accountant is gewijzigd, niet is opgenomen of op andere wijze is behandeld in de andere informatie en de aangelegenheid geen invloed heeft op enig deel van de andere informatie. Een oordeel met beperking over de financiële overzichten als gevolg van niet-openbaarmaking van de beloning van bestuurders, zoals vereist door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, zou

[758] Standaard 315, paragraaf 11, 31 en A1.
[759] Standaard 450, *Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen*.
[760] Standaard 560, paragraaf 10 en 14.
[761] In de ISA's wordt gesproken over 'an entity other than a listed entity'.

bijvoorbeeld geen implicaties kunnen hebben voor de rapportage vereist onder deze Standaard. In andere omstandigheden kunnen er implicaties voor deze rapportage zijn zoals beschreven in de paragrafen A55, A56, A57 en A58.

Oordeel met beperking vanwege een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten
A55
In omstandigheden waarin de accountant een oordeel met beperking tot uitdrukking brengt, kan worden overwogen of de andere informatie ook een afwijking van materieel belang bevat voor dezelfde aangelegenheid als, of een verwante aangelegenheid aan, de aangelegenheid die aanleiding geeft tot het oordeel met beperking over de financiële overzichten.

Oordeel met beperking vanwege een beperking in de reikwijdte
A56
Wanneer er sprake is van een beperking in de reikwijdte van de controle van een materieel element in de financiële overzichten, zal de accountant niet voldoende en geschikte controle-informatie over die aangelegenheid hebben verkregen. In deze omstandigheden is de accountant mogelijk niet in staat om te concluderen of de bedragen of andere elementen in de andere informatie met betrekking tot deze aangelegenheid resulteren in een afwijking van materieel belang in de andere informatie. Dienovereenkomstig, kan het nodig zijn dat de accountant de verklaring vereist door paragraaf 22(e) aanpast door te verwijzen naar de onmogelijkheid van de accountant om de beschrijving van de aangelegenheid door het management in de andere informatie te overwegen waarover het oordeel van de accountant over de financiële overzichten beperkt is zoals uitgelegd in de paragraaf Basis voor ons oordeel met beperking. Van de accountant is niettemin vereist om eventuele andere niet-gecorrigeerde afwijkingen van materieel belang in de andere informatie die zijn geïdentificeerd, te rapporteren.

Afkeurend oordeel
A57
Een afkeurend oordeel over de financiële overzichten dat betrekking heeft op (een) bepaalde aangelegenhe(i)d(en) beschreven in de paragraaf Basis voor ons afkeurend oordeel rechtvaardigt niet het in de controleverklaring weglaten van het overeenkomstig paragraaf 22(e)(ii) rapporteren van afwijkingen van materieel belang die de accountant heeft geïdentificeerd in de andere informatie. Wanneer een afkeurend oordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking is gebracht, kan het nodig zijn dat de accountant de verklaring vereist door paragraaf 22 (e) op passende wijze aanpast, bijvoorbeeld om aan te geven dat de bedragen of elementen in de andere informatie een afwijking van materieel belang bevatten voor dezelfde aangelegenheid als, of een verwante aangelegenheid aan, de aangelegenheid die aanleiding geeft tot de afkeurende verklaring over de financiële overzichten.

Oordeelonthouding
A58
Wanneer de accountant een oordeelonthouding over de financiële overzichten formuleert, kan het verschaffen van nadere details over de controle, inclusief een sectie om de andere informatie te behandelen, de oordeelonthouding over de financiële overzichten als geheel overschaduwen. Dienovereenkomstig, omvat de controleverklaring in die omstandigheden, zoals vereist door Standaard 705, geen sectie die de rapportagevereisten van deze Standaard behandelt.[762]

Rapportage voorgeschreven door wet- of regelgeving
(Zie Par. 24)
A59
Standaard 200[763]legt uit dat van de accountant kan worden vereist te voldoen aan de vereisten op grond van wet- of regelgeving in aanvulling op de Standaarden. Indien dit het geval is, kan de accountant worden verplicht een specifieke lay-out of formulering te gebruiken in de controleverklaring die verschilt van degene die in deze Standaard is beschreven. Consistentie in de controleverklaring, wanneer de controle is uitgevoerd in overeenstemming met de Standaarden, bevordert de geloofwaardigheid in de wereldwijde markt door die controles die overeenkomstig wereldwijd erkende standaarden zijn uitgevoerd, makkelijker herkenbaar te maken. Wanneer de verschillen tussen de vereisten op grond van wet- of regelgeving om te rapporteren met betrekking tot de andere informatie en deze Standaard alleen betrekking hebben op de lay-out en de formulering in de controleverklaring en tenminste elk van de elementen die in paragraaf 24 zijn geïdentificeerd, is

[762] Volgens Artikel 2: 393 lid 5 BW dient de controleverklaring tenminste een vermelding te omvatten van de gebleken tekortkomingen naar aanleiding van het onderzoek of het bestuursverslag overeenkomstig Titel 9 Boek 2 BW is opgesteld, of de overige vereiste gegevens zijn toegevoegd, een oordeel over de verenigbaarheid van het bestuursverslag met de jaarrekening en een oordeel of er, in het licht van de tijdens het onderzoek van de jaarrekening verkregen kennis en begrip omtrent de rechtspersoon en zijn omgeving, materiële onjuistheden in het bestuursverslag zijn gebleken onder opgave van de aard van die onjuistheden.
[763] Standaard 200, paragraaf A57.

opgenomen in de controleverklaring, kan de controleverklaring verwijzen naar de Standaarden. Dienovereenkomstig, in dergelijke omstandigheden wordt de accountant geacht te hebben voldaan aan de vereisten van deze Standaard, zelfs wanneer de lay-out en de formulering van de controleverklaring worden gespecificeerd door vereisten op grond van wet- of regelgeving.

Bijlage 1: Voorbeelden van bedragen of andere elementen die kunnen worden opgenomen in de andere informatie

(Zie Par. 14, A8)
Hierna volgen voorbeelden van bedragen en andere elementen die kunnen worden opgenomen in de andere informatie. Deze lijst is niet bedoeld uitputtend te zijn.

Bedragen
- elementen in een samenvatting van de belangrijkste financiële resultaten, zoals nettowinst, winst per aandeel, dividend, omzet en overige operationele bedrijfsopbrengsten, en aankopen en operationele kosten;
- geselecteerde bedrijfsgegevens, zoals inkomsten uit voortgezette bedrijfsactiviteiten per belangrijk operationeel gebied, of omzet per geografisch segment of productlijn;
- speciale elementen, zoals de verkoop van activa, voorzieningen voor rechtszaken, bijzondere waardeverminderingen, fiscale aanpassingen, voorzieningen voor milieusanering, en herstructurerings- en reorganisatiekosten;
- liquiditeit en kapitaalbronnen informatie, zoals geldmiddelen, kasequivalenten en verhandelbare effecten; dividenden; en schulden, financiële lease en rente verplichtingen van minderheidsbelangen;
- de investeringen per segment of divisie;
- bedragen die betrokken zijn bij, en aanverwante financiële gevolgen van, niet in de balans opgenomen overeenkomsten;
- bedragen die betrokken zijn bij garanties, contractuele verplichtingen, juridische of milieuclaims, en andere voorwaardelijke gebeurtenissen;
- financiële maatstaven of ratio's, zoals bruto marge, rendement op het gemiddeld geïnvesteerd vermogen, rendement op het gemiddeld eigen vermogen, current ratio, interest coverage ratio en de debt ratio. Sommige van deze kunnen direct aan te sluiten zijn met de financiële overzichten.

Andere elementen
- uitleg van belangrijke schattingen en gerelateerde veronderstellingen;
- identificatie van verbonden partijen en een beschrijving van transacties met hen;
- duidelijke uitdrukking van de beleidslijnen of de aanpak van de entiteit inzake het beheer van grondstoffen, vreemde valuta of renterisico's, zoals door het gebruik van termijncontracten, renteswaps of andere financiële instrumenten;
- beschrijvingen van de aard van de off-balance sheet regelingen;
- beschrijvingen van garanties, vrijwaringen, contractuele verplichtingen, rechtszaken of milieuaansprakelijkheidsgevallen, en andere voorwaardelijke gebeurtenissen, inclusief kwalitatieve beoordelingen van het management van gerelateerde uitstaande bedragen van de entiteit;
- beschrijvingen van de wijzigingen in wet- en regelgeving, zoals nieuwe belastingen of milieuvoorschriften, die een materiële invloed hebben gehad op de activiteiten van de entiteit of de fiscale positie, of een materiële invloed zullen hebben op de toekomstige financiële vooruitzichten van de entiteit;
- kwalitatieve beoordelingen van het management van de invloed van nieuwe standaarden voor financiële verslaglegging die in de periode in werking zijn getreden, of in werking zullen treden in de volgende periode, op de financiële resultaten van de entiteit, de financiële positie en kasstromen;
- algemene beschrijvingen van de bedrijfsomgeving en vooruitzichten;
- overzicht van de strategie;
- beschrijvingen van trends in marktprijzen van belangrijke goederen of grondstoffen;
- contrasten van vraag, aanbod en regelgevende omstandigheden tussen geografische regio's;
- uitleg van specifieke factoren die de winstgevendheid van de entiteit in specifieke segmenten beïnvloeden.

Bijlage 2: Voorbeelden van controleverklaringen met betrekking tot andere informatie

(Zie Par. 21–22, A53)
Voor voorbeeldteksten van controleverklaringen wordt verwezen naar HRA deel 3; www.nba.nl/voorbeeldteksten.

800–899 Controlebevindingen en rapportering in het kader van bijzondere controleopdrachten

800 Bijzondere overwegingen – controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard
1
De Standaarden in de reeksen 100 tot en met 700 zijn van toepassing op een controle van financiële overzichten. Deze Standaard behandelt speciale overwegingen bij de toepassing van die Standaarden bij een controle van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden.
2
Deze Standaard is geschreven in de context van een volledige set van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden. Standaard 805[764] behandelt speciale overwegingen die relevant zijn voor een controle van een enkel financieel overzicht of een specifiek(e) element, rekening of item van een financieel overzicht.
3
Deze Standaard doet geen afbreuk aan de vereisten van de andere Standaarden; noch behandelt deze Standaard alle speciale overwegingen die relevant kunnen zijn in de omstandigheden van de opdracht.

Ingangsdatum
4
Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstelling
5
De doelstelling van de accountant bij het toepassen van de Standaarden bij een controle van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden is het op passende wijze adresseren van de speciale overwegingen die relevant zijn voor:
a. de aanvaarding van de opdracht;
b. het plannen en uitvoeren van die opdracht; en
c. het vormen van een oordeel en het rapporteren over de financiële overzichten.

Definities
6
In het kader van de Standaarden hebben de volgende termen de hieronder weergegeven betekenissen:
a. *financiële overzichten voor bijzondere doeleinden* – financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden.
b. *stelsel voor bijzondere doeleinden* – Een stelsel inzake financiële verslaggeving dat is opgezet om te voldoen aan de informatiebehoeften van specifieke gebruikers. Het stelsel inzake financiële verslaggeving kan een getrouw-beeld-stelsel of een compliance-stelsel zijn.[765] (Zie Par. A1, A2, A3 en A4)

7
Met de term 'financiële overzichten' wordt in deze Standaard aangeduid 'een volledige set van financiële overzichten voor bijzondere doeleinden. De vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving bepalen de presentatie, structuur en inhoud van de financiële overzichten, alsmede waaruit een volledige set van financiële overzichten bestaat. Verwijzing naar 'financiële overzichten voor bijzondere doeleinden' omvat de daarop betrekking hebbende toelichtingen.

Vereisten

Overwegingen bij het aanvaarden van de opdracht

Aanvaardbaarheid van het stelsel inzake financiële verslaggeving

---

[764] Standaard 805, *Bijzondere overwegingen-controles van een enkel financieel overzicht en controles van specifieke elementen, rekeningen of posten van een financieel overzicht.*
[765] Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de standaarden*, paragraaf 13(a).

8
Standaard 210 vereist van de accountant om de aanvaardbaarheid te bepalen van het stelsel inzake financiële verslaggeving dat is toegepast bij het opstellen van de financiële overzichten.[766] Bij een controle van financiële overzichten voor bijzondere doeleinden dient de accountant inzicht te verwerven in: (Zie Par. A5, A6, A7 en A8)

a. het doel waarvoor de financiële overzichten worden opgesteld;
b. de beoogde gebruikers; en
c. de door het management ondernomen stappen om te bepalen dat het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving aanvaardbaar is in de gegeven omstandigheden.

Overwegingen bij het plannen en uitvoeren van de controle

9
Standaard 200 vereist van de accountant om alle Standaarden die relevant zijn voor de controle na te leven.[767] Bij het plannen en uitvoeren van een controle van financiële overzichten voor bijzondere doeleinden dient de accountant te bepalen of het toepassen van de Standaarden speciale overweging verdient in de omstandigheden van de opdracht. (Zie Par. A9, A10, A11 en A12)

10
Standaard 315 vereist van de accountant om inzicht te verwerven in het kiezen en toepassen van grondslagen voor financiële verslaggeving door de entiteit[768]. Indien de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met de bepalingen van een contract dient de accountant inzicht te verwerven in alle significante interpretaties van het contract die het management heeft gemaakt bij het opstellen van die financiële overzichten. Een interpretatie is significant als het aannemen van een andere redelijke interpretatie een van materieel belang zijnde verschil zou opleveren in de informatie zoals deze is weergegeven in de financiële overzichten.

Het vormen van een oordeel en overwegingen bij het rapporteren

11
Bij het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten voor bijzondere doeleinden dient de accountant de vereisten zoals omschreven in Standaard 700 toe te passen.[769] (Zie Par. A13, A14, A15, A16, A17, A18 en A19)

Beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving

12
Standaard 700 vereist van de accountant om te evalueren of de financiële overzichten op adequate wijze naar het van toepassing zijnde stelsel voor financiële verslaggeving verwijzen of dit beschrijven.[770] Indien de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met de bepalingen in een contract dient de accountant te evalueren of de financiële overzichten alle significante interpretaties van het contract waarop de financiële overzichten zijn gebaseerd op adequate wijze beschrijven.

13
Standaard 700 behandelt de vorm en inhoud van de controleverklaring inclusief de specifieke volgorde voor bepaalde elementen. In het geval van een controleverklaring betreffende financiële overzichten voor bijzondere doeleinden:

a. dient de controleverklaring tevens het doel te beschrijven waarvoor de financiële overzichten zijn opgesteld en, indien noodzakelijk, de beoogde gebruikers, dan wel te verwijzen naar een toelichting in de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden die deze informatie bevat; en
b. indien het management de keuze heeft uit verschillende stelsels inzake financiële verslaggeving bij het opstellen van de betreffende financiële overzichten, dient de uiteenzetting van de verantwoordelijkheid van het management[771] voor de financiële overzichten tevens te verwijzen naar de verantwoordelijkheid van het management om te bepalen of het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving aanvaardbaar is in de gegeven omstandigheden.

De lezers er op attenderen dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden

14
De controleverklaring betreffende financiële overzichten voor bijzondere doeleinden dient een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden te bevatten die de lezers van de controleverklaring er op attendeert dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor

[766] Standaard 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten*, paragraaf 6(a).
[767] Standaard 200, paragraaf 18.
[768] Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving*, paragraaf 11(c).
[769] Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*.
[770] Standaard 700, paragraaf 15.
[771] Of andere term die geschikt is in de specifieke context.

bijzondere doeleinden en dat de financiële overzichten derhalve ongeschikt kunnen zijn voor een ander doel. (Zie Par. A20 en A21)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Definitie van een stelsel voor bijzondere doeleinden
(Zie Par. 6)
A1
Voorbeelden van stelsels voor bijzondere doeleinden zijn:
- fiscale verslaggevingsgrondslagen voor een set van financiële overzichten die wordt toegevoegd aan de belastingaangifte van de entiteit;
- een verslaggeving op kasbasis voor kasstroominformatie die een entiteit gevraagd wordt op te stellen ten behoeve van crediteuren;
- de door een regelgever of toezichthouder vastgestelde bepalingen inzake financiële verslaggeving om te voldoen aan de vereisten van die regelgever of toezichthouder; of
- de bepalingen inzake financiële verslaggeving van een contract, van bijvoorbeeld een obligatie emissie-overeenkomst, een leningsovereenkomst, of een projectsubsidie.

A2
Er kunnen zich omstandigheden voordoen waarbij een stelsel voor bijzondere doeleinden is gebaseerd op een stelsel inzake financiële verslaggeving dat is vastgesteld door een geautoriseerde of erkende instantie die standaarden vaststelt (standards setting organization) dan wel gebaseerd is op wet- of regelgeving, maar dat niet voldoet aan alle vereisten van dat stelsel. Een voorbeeld is een contract dat van financiële overzichten vereist om te worden opgesteld overeenkomstig de meeste, maar niet alle, vereisten van de standaarden voor financiële verslaggeving van rechtsgebied X. Wanneer het bovenstaande in de omstandigheden van de opdracht aanvaardbaar is, is het niet passend om in de omschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving die in de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden is opgenomen te suggereren dat deze volledig voldoen aan alle vereisten van het stelsel inzake financiële verslaggeving dat door de geautoriseerde of erkende instantie die standaarden vaststelt (standards setting organization) dan wel op grond van wet- of regelgeving is vastgesteld. In bovenstaand voorbeeld van het contract is het mogelijk dat de beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving verwijst naar de bepalingen inzake financiële verslaggeving van het contract, en niet naar de standaarden voor financiële verslaggeving van rechtsgebied X.
A3
In de omstandigheden zoals beschreven in alinea A2 hoeft het voor bijzondere doeleinden niet noodzakelijkerwijs een getrouw-beeld-stelsel te zijn, zelfs indien het stelsel inzake financiële verslaggeving waarop het gebaseerd is wel een getrouw-beeld-stelsel is. De reden daarvoor is dat het stelsel voor bijzondere doeleinden mogelijk niet voldoet aan alle vereisten van het stelsel inzake financiële verslaggeving dat door de geautoriseerde of erkende instantie die standaarden vaststelt (standards setting organization), dan wel op grond van wet- of regelgeving is vastgesteld, die nodig zijn om te komen tot een getrouw beeld van de financiële overzichten.
A4
Het is mogelijk dat financiële overzichten die zijn opgesteld volgens een stelsel voor bijzondere doeleinden de enige financiële overzichten zijn die een entiteit opstelt. In dergelijke omstandigheden kunnen die financiële overzichten gebruikt worden door anderen dan degenen voor wie het stelsel inzake financiële verslaggeving is opgezet. Ondanks de ruime verspreiding van de financiële overzichten in die omstandigheden worden de financiële overzichten in het kader van de Standaarden nog altijd beschouwd als financiële overzichten voor bijzondere doeleinden. De in alinea's 13 en 14 gestelde vereisten zijn bedoeld om misverstanden te voorkomen over het doel waarvoor de financiële overzichten worden opgesteld. Toelichtingen bestaan uit verklarende of beschrijvende informatie, uiteengezet zoals vereist, die uitdrukkelijk toegestaan of anderszins toegestaan zijn door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, in de individuele financiële overzichten zelf of in de toelichtingen of zijn daarin opgenomen door kruisverwijzingen.[772]

Overwegingen bij het aanvaarden van de opdracht

Aanvaardbaarheid van het stelsel inzake financiële verslaggeving
(Zie Par. 8)
A5
Bij financiële overzichten voor bijzondere doeleinden zijn de financiële informatiebehoeften van de beoogde gebruikers de belangrijkste factoren bij het bepalen van de aanvaardbaarheid van het bij het opstellen van de financiële overzichten toegepaste stelsel inzake financiële verslaggeving.
A6

[772] Standaard 200, paragraaf 13(f).

Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving kan de standaarden voor financiële verslaggeving bevatten die zijn vastgesteld door een organisatie die bevoegd is of erkend wordt om standaarden voor financiële overzichten voor bijzondere doeleinden uit te vaardigen. In dat geval worden die standaarden als aanvaardbaar beschouwd voor dat doel indien de organisatie een vastgesteld en transparant proces volgt waarin de zienswijzen van relevante belanghebbenden overwogen en beschouwd worden. In sommige rechtsgebieden kan wet- of regelgeving het stelsel inzake financiële verslaggeving voorschrijven dat door het management gebruikt dient te worden bij het opstellen van financiële overzichten voor bijzondere doeleinden voor een bepaalde soort entiteit. Een regelgever of toezichthouder kan bijvoorbeeld bepalingen inzake financiële verslaggeving vaststellen om te voldoen aan de vereisten van die regelgever of toezichthouder. Indien er geen aanleiding is om het tegendeel aan te nemen, wordt een dergelijk stelsel inzake financiële verslaggeving aanvaardbaar geacht voor financiële overzichten voor bijzondere doeleinden die door een dergelijke entiteit worden opgesteld.

A7

Wanneer de standaarden voor financiële verslaggeving waarnaar in alinea A6 wordt verwezen, worden aangevuld met vereisten op grond van wet- of regelgeving, vereist Standaard 210 van de accountant om te bepalen of er tegenstrijdigheden bestaan tussen de standaarden inzake financiële verslaggeving en de aanvullende vereisten en schrijft Standaard 210 de acties voor die de accountant moet ondernemen indien dergelijke tegenstrijdigheden bestaan.[773]

A8

In het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving kunnen de bepalingen inzake financiële verslaggeving opgenomen zijn van een contract, dan wel andere bronnen dan de in alinea's A6 en A7 genoemde. In dat geval wordt de aanvaardbaarheid van het stelsel inzake financiële verslaggeving in de omstandigheden van de opdracht bepaald door na te gaan of het stelsel blijk geeft van kenmerken die gewoonlijk aanwezig zijn in aanvaardbare stelsels inzake financiële verslaggeving zoals omschreven in bijlage 2 van Standaard 210. In geval van een stelsel voor bijzondere doeleinden is voor een bepaalde opdracht het relatieve belang van elk van de kenmerken zoals die gewoonlijk in aanvaardbare stelsels inzake financiële verslaggeving aanwezig zijn een zaak van professionele oordeelsvorming. De verkoper en de koper kunnen ten behoeve van het vaststellen van de intrinsieke waarde van een entiteit op de datum van de verkoop van die entiteit bijvoorbeeld overeen zijn gekomen dat zeer voorzichtige schattingen van voorzieningen voor oninbare vorderingen in hun geval passend zijn, ook al is dergelijke financiële informatie niet neutraal in vergelijking met informatie die is opgesteld in overeenstemming met een stelsel inzake financiële verslaggeving voor algemene doeleinden.

Overwegingen bij het plannen en uitvoeren van de controle

(Zie Par. 9)

A9

Standaard 200 vereist van de accountant om te voldoen aan (a) relevante ethische voorschriften, waaronder de voorschriften met betrekking tot onafhankelijkheid, verband houdend met controleopdrachten van financiële overzichten, en (b) alle Standaarden die relevant zijn voor de controle. Standaard 200 vereist eveneens van de accountant om zich te houden aan elk van de vereisten van een Standaard, tenzij in het geval van de controle de gehele Standaard niet relevant is of een vereiste niet relevant is omdat die voorwaardelijk is en aan de voorwaarde niet wordt voldaan. In uitzonderlijke gevallen kan de accountant het noodzakelijk achten om af te wijken van een relevante vereiste in een Standaard door alternatieve controlewerkzaamheden uit te voeren om het doel van de betreffende vereiste te bereiken.[774]

A10

Het toepassen van sommige van de vereisten van de Standaarden bij de controle van financiële overzichten voor bijzondere doeleinden kan speciale overwegingen van de accountant vereisen. In Standaard 320 zijn bijvoorbeeld oordeelsvormingen over aangelegenheden die van materieel belang zijn voor gebruikers van de financiële overzichten gebaseerd op de gemeenschappelijke financiële informatiebehoeften van de gebruikers als groep.[775] In het geval van een controle van financiële overzichten voor bijzondere doeleinden zijn die oordeelsvormingen gebaseerd op een beoordeling van de financiële informatiebehoeften van de beoogde gebruikers.

A11

Bij financiële overzichten voor bijzondere doeleinden, zoals overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met de vereisten van een contract, kan het management met de beoogde gebruikers een grenswaarde overeenkomen waar beneden tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen niet zullen worden gecorrigeerd of anderszins worden aangepast. Het bestaan van een dergelijke grenswaarde ontslaat de accountant echter niet van de verplichting om overeenkomstig Standaard 320 de materiali-

[773] Standaard 210, paragraaf 18.
[774] Standaard 200, paragraaf 14, 18, 22 en 23.
[775] Standaard 320, *Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle*, paragraaf 2.

teit te bepalen in overeenstemming met Standaard 320 ten behoeve van het plannen en uitvoeren van de controle van de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden.

A12

Standaard 260 vereist van de accountant om te bepalen wie de geschikte personen zijn binnen de governance structuur van de entiteit om mee te communiceren.[776] Standaard 260 merkt op dat in sommige gevallen alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit en de toepassing van de communicatievereisten aangepast is om deze positie te erkennen.[777] Wanneer ook een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden wordt opgesteld door de entiteit, is het mogelijk dat de perso(o)n(en) verantwoordelijk voor het toezicht op het opstellen van de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden niet dezelfde is (zijn) als de met governance belaste personen die verantwoordelijk zijn voor het toezicht op het opstellen van de financiële overzichten voor algemene doeleinden.

Het vormen van een oordeel en overwegingen bij het rapporteren

(Zie Par. 11)

A13

De bijlage van deze Standaard bevat voorbeelden van controleverklaringen van de onafhankelijke accountant betreffende financiële overzichten voor bijzondere doeleinden. Andere voorbeelden van controleverklaringen kunnen relevant zijn voor het rapporteren over financiële overzichten voor bijzondere doeleinden (zie bijvoorbeeld de bijlagen van Standaard 700,[778] Standaard 705,[779] Standaard 570, Standaard 720 en Standaard 706)[780].

Toepassing van Standaard 700 wanneer er wordt gerapporteerd over financiële overzichten voor bijzondere doeleinden

A14

Paragraaf 11 van deze Standaard legt uit dat van de accountant wordt vereist om Standaard 700 toe te passen bij het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten voor bijzondere doeleinden. Hierbij is van de accountant ook vereist om de rapporteringsvereisten in andere Standaarden toe te passen en kan hij de bijzondere overwegingen die worden behandeld in paragrafen A15, A16, A17, A18 en A19 hieronder nuttig achten.

Continuïteit

A15

Financiële overzichten voor bijzondere doeleinden kunnen al dan niet zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel inzake financiële verslaggeving waarvoor de continuïteitsveronderstelling relevant is (bijvoorbeeld in sommige rechtsgebieden is de continuïteitsveronderstelling niet van belang voor bepaalde financiële overzichten die zijn opgesteld op basis van een fiscale grondslag).[781] Afhankelijk van de vraag of de continuïteitsveronderstelling relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden, kan het noodzakelijk zijn om de vereiste beschrijving[782] in de controleverklaring van de respectievelijke verantwoordelijkheden van het management en de accountant met betrekking tot continuïteit aan te passen. Het kan ook noodzakelijk zijn om de beschrijving in de controleverklaring van de verantwoordelijkheden van de accountant[783] waar nodig aan te passen afhankelijk van hoe Standaard 570 van toepassing is in de omstandigheden van de opdracht.

Materialiteit, reikwijdte van de groepscontrole en kernpunten van de controle

A16

Standaard 700 vereist van de accountant om *materialiteit, reikwijdte van de groepscontrole en* kernpunten van de controle te communiceren in overeenstemming met Standaard 700 en Standaard 701[784] voor de controles van volledige sets van financiële overzichten voor algemene doeleinden van *oob's of andere beursgenoteerde ondernemingen*.[785] Voor controles van financiële overzichten voor bijzondere doeleinden zijn Standaard 700 paragraaf 29E, 29F en 31 en Standaard 701 alleen van toepassing wanneer communicatie van *materialiteit, reikwijdte van de groepscontrole en* kernpunten van de controle in de controleverklaring over de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden vereist is op grond van wet- of regelgeving of de accountant anderszins besluit om *materialiteit,*

[776] Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen.*
[777] Standaard 260, paragraaf A8.
[778] Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*
[779] Standaard 570, *Continuïteit.*
[780] Standaard 706, *Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*
[781] Standaard 570, *Continuïteit*, paragraaf 2.
[782] Zie Standaard 700, paragraaf 34(b) en A48.
[783] Zie Standaard 700, paragraaf 39(b)(iv).
[784] Standaard 701, *Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*
[785] In de ISA's wordt gesproken over 'listed entities'.

reikwijdte van de groepscontrole en kernpunten van de controle te communiceren. Wanneer kernpunten van de controle worden gecommuniceerd in de controleverklaring over de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden, is Standaard 701 in zijn totaliteit van toepassing en dient ook over materialiteit en reikwijdte van de groepscontrole in overeenstemming met Standaard 700 paragraaf 29E respectievelijk 29F te worden gecommuniceerd in de controleverklaring.[786]

Andere informatie
A17
Standaard 720[787] behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie. In de context van deze Standaard worden rapporten die de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden bevatten of daarmee samengaan, waarvan het doel is om eigenaren (of soortgelijke belanghebbenden) informatie te verschaffen over aangelegenheden die gepresenteerd worden in de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden, beschouwd als jaarverslagen voor de doelstelling van Standaard 720. In het geval van financiële overzichten die zijn opgesteld met gebruikmaking van een stelsel voor bijzondere doeleinden, omvat de term 'soortgelijke belanghebbenden' de specifieke gebruikers waarvan in de financiële informatiebehoeften wordt voorzien door het stelsel voor bijzondere doeleinden dat wordt gebruikt om de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden op te stellen. Wanneer de accountant vaststelt dat de entiteit van plan is om een dergelijk rapport uit te brengen, zijn de vereisten van Standaard 720 van toepassing op de controle van de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden.

Naam van de opdrachtpartner
A18
Het vereiste in Standaard 700 voor de accountant om de naam van de opdrachtpartner op te nemen in de controleverklaring is ook van toepassing op controles van financiële overzichten voor bijzondere doeleinden van *oob's of andere beursgenoteerde ondernemingen*.[788][789] Van de accountant kan op grond van wet- of regelgeving vereist zijn om de naam van de opdrachtpartner op te nemen in de controleverklaring of hij kan anderszins besluiten om dit te doen als hij rapporteert over financiële overzichten voor bijzondere doeleinden voor andere entiteiten dan *oob's of andere beursgenoteerde ondernemingen*.

Opnemen van een verwijzing naar de controleverklaring over de volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden
A19
De accountant kan het gepast achten om in een paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring over de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden te verwijzen naar de controleverklaring over de volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden of naar de aangelegenhe(i)d(en) die daarin is(zijn) gerapporteerd (zie Standaard 706).[790] De accountant kan het bijvoorbeeld gepast achten om in de controleverklaring over de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden te verwijzen naar een sectie *Materiële* omtrent de *continuïteit* die is opgenomen in de controleverklaring over de volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden.

De lezers er op attenderen dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden
(Zie Par. 14)
A20
De financiële overzichten voor bijzondere doeleinden kunnen gebruikt worden voor andere doeleinden dan die waarvoor zij waren bedoeld. Een regelgever of toezichthouder kan bijvoorbeeld van bepaalde entiteiten vereisen om de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden openbaar te maken. Om misverstanden te voorkomen attendeert de accountant de gebruikers van de controleverklaring er op dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden en dat zij derhalve mogelijk niet geschikt zijn voor een ander doel door een paragraaf *Benadrukking van bepaalde aangelegenheden* op te nemen. Standaard 706 vereist dat deze paragraaf wordt opgenomen in een aparte sectie van de controleverklaring met een geschikte titel die de term 'Benadrukking van een bepaalde aangelegenheid' bevat.[791]

Beperking van verspreiding of gebruik
(Zie Par. 14)
A21

[786] Standaard 700, paragraaf 31.
[787] Standaard 720, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie*.
[788] Zie Standaard 700, paragraaf 45, A56, A57 en A58.
[789] In de ISA's wordt gesproken over 'listed entities'.
[790] Zie Standaard 706, paragraaf 10 en 11.
[791] Zie paragraaf 9(a) van Standaard 706.

Naast de waarschuwing zoals vereist op grond van alinea 14 kan de accountant het tevens passend achten om erop te wijzen dat de controleverklaring slechts is bedoeld voor de specifieke gebruikers. Afhankelijk van de wet- of regelgeving in het specifieke rechtsgebied kan dit worden bereikt door de beperking van verspreiding of gebruik van de controleverklaring. In deze omstandigheden kan de alinea waarnaar in alinea 14 wordt verwezen worden uitgebreid om daarin deze andere aangelegenheden op te nemen en kan de titel van de alinea dienovereenkomstig worden aangepast (zie de voorbeelden in de bijlage bij deze Standaard).

Bijlage: Voorbeelden van controleverklaringen van de onafhankelijke accountant betreffende financiële overzichten voor bijzondere doeleinden

(Zie Par. A14)
Voor voorbeeldteksten van controleverklaringen betreffende financiële overzichten voor bijzondere doeleinden wordt verwezen naar HRA deel 3. (Zie www.NBA.nl/voorbeeldteksten)

805 Bijzondere overwegingen – controles van enkel financieel overzicht en controles van specifieke elementen, rekeningen of posten van een financieel overzicht

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1
De Standaarden in de reeksen 100 tot en met 700 zijn van toepassing op een controle van financiële overzichten en dienen voor zover noodzakelijk te worden toegepast onder de omstandigheden wanneer deze worden toegepast bij controles van overige historische financiële informatie. Deze Standaard behandelt bijzondere overwegingen bij het toepassen van die Standaarden op een controle van een enkel financieel overzicht, of een controle van een specifiek element, rekening of post van een financieel overzicht. Het enkele financieel overzicht, of het specifieke element, de specifieke rekening of de specifieke post van een financieel overzicht kan worden opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor algemene dan wel bijzondere doeleinden. Indien opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden, dan is ook Standaard 800[792] op de controle van toepassing. (Zie Par. A1, A2, A3 en A4)
2
Deze Standaard is niet van toepassing op de rapportage van een accountant van een groepsonderdeel die is uitgebracht als resultaat van werkzaamheden die zijn uitgevoerd op de financiële informatie van een groepsonderdeel op het verzoek van een opdrachtteam op groepsniveau voor de doeleinden van een controle van de financiële overzichten van een groep. (Zie Standaard 600[793])
3
Deze Standaard doet geen afbreuk aan de vereisten van de overige Standaarden; noch is zij erop gericht alle bijzondere overwegingen te behandelen die relevant kunnen zijn in de omstandigheden van de opdracht.

Ingangsdatum

4
Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstelling

5
De doelstelling van de accountant, wanneer de Standaarden worden toegepast bij een controle van een enkel financieel overzicht of van een specifiek element, rekening of post van een financieel overzicht, is om op passende wijze de bijzondere overwegingen te adresseren die relevant zijn bij:
a. de aanvaarding van de opdracht;
b. het plannen en uitvoeren van die opdracht; alsmede
c. het vormen van een oordeel en het rapporteren over het enkele financieel overzicht of over het specifieke element, de rekening of de post van een financieel overzicht.

Definities

6
In het kader van deze Standaard, verwijst:

---

[792] Standaard 800, *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden.*
[793] Standaard 600, *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen).*

a. *element van een financieel overzicht* of *element* – Naar een 'element, rekening of post van een financieel overzicht.
b. *International Financial Reporting Standards* - Naar de *International Financial Reporting Standards* (IFRS) uitgebracht door de International Accounting Standards Board; alsmede
c. *een enkel financieel overzicht* of *een specifiek element van een financieel overzicht* – Mede naar de daarop betrekking hebbende toelichtingen. De toelichtingen bestaan gewoonlijk uit verklarende of andere beschrijvende informatie die relevant is voor het financieel overzicht of voor het element. (Zie Par. A2)

Vereisten

Overwegingen bij het aanvaarden van de opdracht

Toepassing van de Standaarden
7
Standaard 200 vereist van de accountant om te voldoen aan alle Standaarden die relevant zijn voor de controle.[794] In het geval van een controle van een enkel financieel overzicht of van een specifiek element van een financieel overzicht, is deze vereiste van toepassing ongeacht of de accountant tevens de opdracht heeft om de volledige set van financiële overzichten van de entiteit te controleren. Indien de accountant niet tevens de opdracht heeft om de volledige set van financiële overzichten van de entiteit te controleren, dan dient de accountant te bepalen of de controle overeenkomstig de Standaarden van een enkel financieel overzicht of van een specifiek element van die financiële overzichten uitvoerbaar is. (Zie Par. A5, A6)

Aanvaardbaarheid van het stelsel inzake financiële verslaggeving
8
Standaard 210 vereist van de accountant om de aanvaardbaarheid vast te stellen van het stelsel inzake financiële verslaggeving dat wordt toegepast bij het opstellen van de financiële overzichten.[795] In het geval van een controle van een enkel financieel overzicht of van een specifiek element van een financieel overzicht, dient dit te omvatten of het toepassen van het stelsel inzake financiële verslaggeving zal resulteren in een presentatie die voorziet in adequate toelichtingen om de beoogde gebruikers in staat te stellen om de informatie die bekend wordt gemaakt in het financieel overzicht of in het element, alsmede de invloed van transacties van materieel belang en gebeurtenissen op de in het financieel overzicht of in het element bekendgemaakte informatie te begrijpen. (Zie Par. A7)

Vorm van het oordeel
9
Standaard 210 vereist dat de overeengekomen voorwaarden van de controleopdracht de verwachte vorm omvatten van eventuele rapportages die door de accountant moeten worden uitgebracht.[796] In het geval van een controle van een enkel financieel overzicht of van een specifiek element van een financieel overzicht, dient de accountant in overweging te nemen of de verwachte vorm van het oordeel passend is onder de omstandigheden. (Zie Par. A8, A9)

Overwegingen bij het plannen en uitvoeren van de controle
10
Standaard 200 stelt dat de Standaarden geschreven zijn in de context van een controle van financiële overzichten; zij moeten worden aangepast voor zover noodzakelijk onder de omstandigheden wanneer zij worden toegepast bij controles van overige historisch financiële informatie.[797][798] Bij het plannen en uitvoeren van de controle van een enkel financieel overzicht of van een specifiek element van een financieel overzicht, dient de accountant alle Standaarden die relevant zijn voor de controle aan te passen voor zover noodzakelijk is in de omstandigheden van de opdracht. (Zie Par. A10, A11, A12, A13, A14 en A15)

Het vormen van een oordeel en overwegingen bij het rapporteren
11
Bij het vormen van een oordeel en het rapporteren over een enkel financieel overzicht of over een specifiek element van een financieel overzicht, dient de accountant de vereisten in Standaard 700[799]

[794] Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden*, paragraaf 18.
[795] Standaard 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten,* paragraaf 6(a).
[796] Standaard 210, paragraaf 10(e).
[797] Standaard 200, paragraaf 2.
[798] Standaard 200, paragraaf 13 (f), licht toe dat de term 'financiële overzichten' gewoonlijk verwijst naar de volledige set van financiële overzichten zoals vastgesteld door de eisen gesteld door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële overzichten.
[799] Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten.*

en, indien van toepassing, Standaard 800 toe te passen, aangepast voor zover noodzakelijk in de omstandigheden van de opdracht. (Zie Par. A16, A17, A18, A19, A20, A21 en A22)

Rapporteren over de volledige set van financiële overzichten van de entiteit en over een enkel financieel overzicht of over een specifiek element van die financiële overzichten

12

Indien de accountant een opdracht aanvaardt om te rapporteren betreffende een enkel financieel overzicht of over een specifiek element van een financieel overzicht in combinatie met een opdracht om de volledige set van financiële overzichten van een entiteit te controleren, dient de accountant voor iedere opdracht een separaat oordeel tot uitdrukking te brengen.

13

Het gecontroleerde enkele financieel overzicht of het gecontroleerde specifiek element van een financieel overzicht kan samen met de gecontroleerde volledige set van financiële overzichten van de entiteit worden uitgebracht. Indien de accountant concludeert dat de presentatie van het enkele financieel overzicht of van het specifieke element van een financieel overzicht het niet voldoende van de volledige set van financiële overzichten onderscheidt, dient de accountant het management te verzoeken om de situatie te rectificeren. Met toepassing van alinea 15 en 16 dient de accountant ook het oordeel over het enkele financieel overzicht of over het specifieke element van een financieel overzicht te onderscheiden van het oordeel over de volledige set van financiële overzichten. De accountant dient de controleverklaring die het oordeel over het enkele financieel overzicht of over het specifieke element van een financieel overzicht bevat niet uit te brengen totdat hij zich heeft vergewist van de differentiatie daartussen.

Overwegen van de implicaties van bepaalde aangelegenheden opgenomen in de controleverklaring betreffende de volledige set van financiële overzichten van de entiteit voor de controle van het enkele financieel overzicht en de daarbij horende controleverklaring

14

Indien in de controleverklaring betreffende de volledige set van financiële overzichten van een entiteit het volgende omvat:

a. een aangepaste verklaring in overeenstemming met Standaard 705[800];
b. een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden of een paragraaf inzake overige aangelegenheden in overeenstemming met Standaard 706[801];
c. een sectie *Onzekerheid van materieel belang* omtrent de continuïteit in overeenstemming met Standaard 570[802];
d. communicatie van *materialiteit, reikwijdte van de groepscontrole en* kernpunten van de controle in overeenstemming met Standaard 700[803] en 701[804]; of
e. een vermelding die een ongecorrigeerde afwijking van materieel belang van de andere informatie beschrijft in overeenstemming met Standaard 720[805],

zal de accountant eventuele implicaties overwegen die deze aangelegenheden hebben voor de controle van het enkele financieel overzicht of het specifieke element van een financieel overzicht en voor de daarbij horende controleverklaring. (Zie Par. A23, A24, A25, A26 en A27)

Afkeurend oordeel of oordeelonthouding in de controleverklaring over de volledige set van financiële overzichten van de entiteit

15

Indien de accountant concludeert dat het noodzakelijk is om een afkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen over, of om een oordeelonthouding over de volledige set van financiële overzichten als geheel van de entiteit te formuleren, dan staat Standaard 705 niet toe dat de accountant in dezelfde controleverklaring een goedkeurend oordeel opneemt over een enkel financieel overzicht dat deel uitmaakt van die financiële overzichten of over een specifiek element van die financiële overzichten.[806] Dit is omdat een dergelijk goedkeurend oordeel het afkeurende oordeel of de oordeelonthouding over de volledige set van financiële overzichten als geheel van de entiteit zou tegenspreken. (Zie Par. A28)

16

Indien de accountant concludeert dat het noodzakelijk is om een afkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen over, dan wel om een oordeelonthouding over de volledige set van financiële overzichten als geheel van de entiteit te formuleren, maar de accountant, in de context van een separate controle van

---

[800] Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*
[801] Standaard 706, *Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*
[802] Standaard 570, *Continuïteit*, paragraaf 22.
[803] Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*, paragraaf 29E en 29F.
[804] Standaard 701, *Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant,* paragraaf 13.
[805] Standaard 720, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie*, paragraaf 22(e)(ii).
[806] Standaard 705, paragraaf 15.

een specifiek element van die financiële overzichten, het desalniettemin passend acht om een goedkeurend oordeel over dat element tot uitdrukking te brengen, dient de accountant dit alleen te doen indien:

a. wet- of regelgeving de accountant niet verhindert om dit te doen;
b. dat oordeel tot uitdrukking wordt gebracht in een controleverklaring die niet samen met de controleverklaring die het afkeurend oordeel of de oordeelonthouding bevat openbaar wordt gemaakt; alsmede
c. het element geen groot deel vormt van de volledige set van financiële overzichten van de entiteit.

17

De accountant dient geen goedkeurend oordeel over een enkel financieel overzicht van een volledige set van financiële overzichten tot uitdrukking te brengen indien de accountant een afkeurend oordeel tot uitdrukking heeft gebracht over dan wel een oordeelonthouding over de volledige set van financiële overzichten als geheel heeft geformuleerd. Dit is zelfs het geval als de controleverklaring betreffende het enkele financieel overzicht niet openbaar is gemaakt tezamen met de controleverklaring die het afkeurend oordeel of de oordeelonthouding bevat. Dit komt doordat een enkel financieel overzicht wordt geacht een groot deel van die financiële overzichten uit te maken.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Reikwijdte van deze Standaard

(Zie Par. 1 en 6(c))

A1

Standaard 200 definieert de term 'historische financiële informatie' als informatie die tot uitdrukking is gebracht in financiële termen in relatie tot een bepaalde entiteit, voornamelijk ontleend aan het administratieve systeem van die entiteit, over economische gebeurtenissen die zich voordeden in vroegere tijdsperioden of over economische voorwaarden of omstandigheden op bepaalde momenten in het verleden.[807]

A2

Standaard 200 definieert de term 'financiële overzichten' als een gestructureerde weergave van historische financiële informatie, met inbegrip van toelichtingen, bedoeld om economische middelen of verplichtingen van de entiteit op een zeker tijdstip of de veranderingen die zich daarin gedurende een periode hebben voorgedaan te communiceren in overeenstemming met een stelsel inzake financiële verslaggeving. De term 'financiële overzichten' verwijst gewoonlijk naar een volledige set van financiële overzichten zoals die is bepaald door de eisen die door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving zijn gesteld, maar kan ook verwijzen naar een enkel financieel overzicht. Toelichtingen bestaan uit verklarende of beschrijvende informatie, uiteengezet zoals vereist, die uitdrukkelijk toegestaan of anderszins toegestaan zijn door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, in het individuele financiële overzicht zelf of in de toelichtingen of zijn daarin opgenomen door kruisverwijzingen[808]. Zoals opgemerkt in paragraaf 6(c), omvat verwijzing naar een enkel financieel overzicht of specifiek element van een financieel overzicht de daarop betrekking hebbende toelichtingen.

A3

De Standaarden zijn geschreven in de context van een controle van financiële overzichten;[809] ze moeten worden aangepast voor zover noodzakelijk onder de omstandigheden wanneer zij worden toegepast bij een controle van overige historische financiële informatie zoals een enkel financieel overzicht of een specifiek element van een financieel overzicht. In dit opzicht biedt deze Standaard ondersteuning. (Bijlage 1 somt voorbeelden op van dergelijke overige historische financiële informatie.)

A4

Een opdracht met een redelijke mate van zekerheid, anders dan een controle van historische financiële informatie, wordt uitgevoerd overeenkomstig Standaard 3000 inzake assurance opdrachten.[810]

Overwegingen bij het aanvaarden van de opdracht

Toepassing van de Standaarden

(Zie Par. 7)

A5

Standaard 200 vereist van de accountant om te voldoen aan (a) relevante ethische voorschriften, met inbegrip van voorschriften die betrekking hebben op onafhankelijkheid, die verband houden met opdrachten voor het controleren van financiële overzichten, alsmede aan (b) alle Standaarden die voor

[807] Standaard 200, paragraaf 13(g).
[808] Standaard 200, paragraaf 13(f).
[809] Standaard 200, paragraaf 2.
[810] Standaard 3000, *Assurance-opdrachten anders dan controles of beoordelingen van historische financiële informatie*.

de controle relevant zijn. Standaard 200 vereist ook van de accountant om te voldoen aan elke vereiste van een Standaard tenzij, onder de omstandigheden van de controle, de gehele Standaard niet relevant is of de vereiste niet relevant is omdat deze voorwaardelijk is en aan die voorwaarde niet is voldaan. In uitzonderlijke omstandigheden kan de accountant het noodzakelijk achten om af te wijken van een relevante vereiste in een Standaard door het uitvoeren van alternatieve controlewerkzaamheden teneinde datgene waarop die vereiste gericht is te bereiken.[811]

A6

Het naleven van de vereisten van voor de controle van een enkel financieel overzicht of van een specifiek element van een financieel overzicht relevante Standaarden is mogelijk niet uitvoerbaar wanneer de accountant niet tevens de opdracht heeft om de volledige set van financiële overzichten van de entiteit te controleren. In dergelijke gevallen beschikt de accountant vaak niet over hetzelfde inzicht in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing, zoals een accountant die tevens de volledige set van financiële overzichten van de entiteit controleert. Evenmin beschikt de accountant over de controle-informatie over de algemene kwaliteit van de administratie of van overige informatie inzake de administratieve verwerking die zou zijn verkregen bij een controle van de volledige set van financiële overzichten van de entiteit. Dienovereenkomstig heeft de accountant mogelijk meer informatie nodig om de controle-informatie die hij vanuit de administratie heeft verkregen te bevestigen. In het geval van een controle van een specifiek element van een financieel overzicht vereisen bepaalde Standaarden controlewerkzaamheden die mogelijk niet in verhouding staan tot het element dat wordt gecontroleerd. Hoewel bijvoorbeeld de vereisten van Standaard 570 waarschijnlijk relevant zijn onder de omstandigheden van een controle van een overzicht van vorderingen, is het voldoen aan die vereisten mogelijk niet uitvoerbaar vanwege de controle-inspanningen die daartoe vereist zijn. Indien de accountant concludeert dat een controle van een enkel financieel overzicht of van een specifiek element van een financieel overzicht overeenkomstig de Standaarden mogelijk niet uitvoerbaar is, kan de accountant met het management bespreken of een ander type opdracht beter uitvoerbaar zou kunnen zijn.

Aanvaardbaarheid van het stelsel inzake financiële verslaggeving

(Zie par. 8)

A7

Een enkel financieel overzicht of een specifiek element van een financieel overzicht kan worden opgesteld in overeenstemming met een van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving dat is gebaseerd op een stelsel inzake financiële verslaggeving dat is tot stand gebracht door een geautoriseerde of erkende instantie die standaarden vaststelt (standards setting organization) voor het opstellen van een volledige set van financiële overzichten (bijvoorbeeld, IFRS). Indien dit het geval is, kan het vaststellen van de aanvaardbaarheid van het van toepassing zijnde stelsel de overweging omvatten of dat stelsel alle vereisten omvat van het stelsel waarop het is gebaseerd die relevant zijn voor de presentatie van een enkel financieel overzicht of van een specifiek element van een financieel overzicht dat in adequate toelichtingen voorziet.

Vorm van het oordeel

(Zie Par. 9)

A8

De vorm van het oordeel dat door de accountant tot uitdrukking zal worden gebracht, is afhankelijk van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en van eventuele van toepassing zijnde wet- of regelgeving.[812] Overeenkomstig Standaard 700[813]:

a. wanneer een goedkeurend oordeel tot uitdrukking wordt gebracht over een volledige set van financiële overzichten die in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel zijn opgesteld, maakt het oordeel van de accountant, tenzij anderszins door wet- of regelgeving is vereist, gebruik van één van de volgende bewoordingen:
   1. de financiële overzichten geven een getrouwe weergave, in alle van materieel belang zijnde opzichten, in overeenstemming met [het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving]; of
   2. de financiële overzichten geven een getrouw beeld in overeenstemming met [het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving]; alsmede
b. wanneer een goedkeurend oordeel tot uitdrukking wordt gebracht over een volledige set van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met een compliance-stelsel, dan stelt het oordeel van de accountant dat de financiële overzichten zijn opgesteld, in alle van materieel belang zijnde opzichten, in overeenstemming met [het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving].

A9

[811] Standaard 200, paragraaf 14, 18, 22 en 23.
[812] Standaard 200, paragraaf 8.
[813] Standaard 700, paragraaf 25 en 26.

In het geval van een enkel financieel overzicht of van een specifiek element van een financieel overzicht is het mogelijk dat het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving de presentatie van het financieel overzicht of van het specifieke element van het financieel overzicht niet expliciet adresseert. Dit kan het geval zijn wanneer het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving gebaseerd is op een stelsel inzake financiële verslaggeving dat is vastgesteld door een geautoriseerde of erkende instantie die standaarden vaststelt (standards setting organization) voor het opstellen van een volledige set van financiële overzichten (bijvoorbeeld, IFRS). Daarom overweegt de accountant of de verwachte vorm van het oordeel passend is in het licht van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Factoren die van invloed kunnen zijn op de overweging van de accountant om in het oordeel van de accountant gebruik te maken van de bewoordingen 'geeft een getrouwe weergave, in alle van materieel belang zijnde opzichten' of 'geeft een getrouw beeld' omvatten:

- de vraag of het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving expliciet of impliciet wordt beperkt tot het opstellen van een volledige set van financiële overzichten;
- de vraag of het enkele financieel overzicht of het specifieke element van een financieel overzicht:
  - volledig zal voldoen aan alle eisen die gesteld zijn door het stelsel dat relevant is voor dat bepaalde financieel overzicht of voor dat bepaalde element, alsmede de vraag of de presentatie van het financieel overzicht of van het specifieke element van een financieel overzicht de daarmee verband houdende toelichtingen bevat;
  - indien nodig om een getrouwe weergave te bereiken, zal voorzien in toelichtingen die verder gaan dan die toelichtingen die specifiek door het stelsel vereist zijn of die, in buitengewone omstandigheden, afwijken van een door het stelsel gestelde eis.

Het besluit van de accountant over de verwachte vorm van het oordeel is een zaak van professionele oordeelsvorming. Het kan worden beïnvloed door de vraag of het gebruik van de bewoordingen 'geeft een getrouwe weergave, in alle van materieel belang zijnde opzichten' of 'geeft een getrouw beeld' in het oordeel van de accountant over een enkel financieel overzicht of over een specifiek element van een financieel overzicht dat is opgesteld in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel, over het algemeen in het desbetreffende rechtsgebied wordt geaccepteerd.

Overwegingen bij het plannen en uitvoeren van de controle
(Zie Par. 10)
A10
De relevantie van elke Standaard vereist een zorgvuldige overweging. Zelfs wanneer alleen een specifiek element van een financieel overzicht het onderwerp van de controle uitmaakt, zijn de Standaarden zoals Standaard 240,[814] Standaard 550[815] en Standaard 570 in beginsel relevant. Dit is omdat het element een afwijking zou kunnen bevatten die het gevolg is van fraude, van het effect van transacties met verbonden partijen of van de niet correcte toepassing van de continuïteitsveronderstelling onder het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
A11
Standaard 260 vereist van de accountant om te bepalen wie de geschikte personen zijn binnen de governance structuur van de entiteit om mee te communiceren.[816] Standaard 260 merkt op dat, in sommige gevallen, alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit en de toepassing van de communicatievereisten aangepast is om deze positie te erkennen.[817] Wanneer ook een volledige set van financiële overzichten wordt opgesteld door de entiteit, is het mogelijk dat de pers(o)on(en)die verantwoordelijk is (zijn) voor het toezicht op het opstellen van het enkele financieel overzicht niet dezelfde is (zijn) als de met governance belaste personen die verantwoordelijk zijn voor het toezicht op het opstellen van de volledig set van financiële overzichten.
A12
Bovendien zijn de Standaarden geschreven in de context van een controle van financiële overzichten; ze dienen te worden aangepast voor zover noodzakelijk onder de omstandigheden wanneer ze worden toegepast op de controle van een enkel financieel overzicht[818] of van een specifiek element van een financieel overzicht. Zo zouden bijvoorbeeld schriftelijke bevestigingen door het management over de volledige set van financiële overzichten kunnen worden vervangen door schriftelijke bevestigingen over de presentatie van het financieel overzicht of van het element in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
A13
Aangelegenheden die zijn opgenomen in de controleverklaring over de volledige set van financiële overzichten kunnen implicaties hebben voor de controle van een enkel financieel overzicht of een

[814] Standaard 240, *Verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten.*
[815] Standaard 550, *Verbonden partijen.*
[816] Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf 11.
[817] Standaard 260, paragraaf 10(b), 13, A1 (derde opsomming), A2 en A8.
[818] Standaard 200, paragraaf 2.

element van een financieel overzicht (Zie Par. 14). Bij het plannen en uitvoeren van een de controle van een enkel financieel overzicht of van een specifiek element van een financieel overzicht in combinatie met de controle van de volledige set van financiële overzichten van de entiteit kan de accountant over de mogelijkheid beschikken om gebruik te maken van controle-informatie verkregen als onderdeel van de controle van de volledige set van financiële overzichten van de entiteit bij de controle van het financieel overzicht of van het element. De Standaarden vereisen van de accountant evenwel om de controle van het financieel overzicht of element te plannen en uit te voeren teneinde voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen waarop het oordeel over het financieel overzicht of over het element kan worden gebaseerd.

A14

De individuele financiële overzichten die een volledige set van financiële overzichten vormen en veel van de specifieke elementen van die financiële overzichten, met inbegrip van de daarop betrekking hebbende toelichtingen zijn onderling gerelateerd. Dienovereenkomstig is het mogelijk dat de accountant niet in staat is bij de controle van een enkel financieel overzicht of van een specifiek element van een financieel overzicht om het financieel overzicht of het element geïsoleerd in overweging te nemen. Dientengevolge is het mogelijk dat de accountant werkzaamheden moet uitvoeren met betrekking tot de onderling gerelateerde elementen om de doelstelling van de controle te bereiken.

A15

Bovendien is het mogelijk dat de materialiteit die voor een enkel financieel overzicht of voor een specifiek element van een financieel overzicht is vastgesteld lager is dan de materialiteit die voor de volledige set van financiële overzichten van de entiteit is vastgesteld; dit zal van invloed zijn op de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden en op de evaluatie van de niet gecorrigeerde afwijkingen.

Het vormen van een oordeel en overwegingen inzake het rapporteren

(Zie Par. 11)

A16

Standaard 700 vereist van de accountant om, bij het vormen van een oordeel, te evalueren of de financiële overzichten voorzien in adequate toelichtingen om de beoogde gebruikers in staat te stellen de invloed van de van materieel belang zijnde transacties en gebeurtenissen op de informatie die bekend wordt gemaakt in de financiële overzichten te begrijpen.[819] In het geval van een enkel financieel overzicht of van een specifiek element van een financieel overzicht is het van belang dat het financieel overzicht of het element, met het oog op de door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving gestelde eisen, voorziet in adequate toelichtingen om de beoogde gebruikers in staat te stellen om de informatie die bekend wordt gemaakt in het financieel overzicht of in het element te begrijpen, alsmede de invloed van transacties en gebeurtenissen van materieel belang op de informatie die in het financieel overzicht of in het element bekend wordt gemaakt.

A17

Bijlage 2 bevat voorbeelden van controleverklaringen van de onafhankelijke accountant betreffende een enkel financieel overzicht en betreffende een specifiek element van een financieel overzicht. Andere voorbeelden van controleverklaringen kunnen relevant zijn voor de rapportage betreffende een enkel financieel overzicht of betreffende een specifiek element van een financieel overzicht (zie bijvoorbeeld de bijlagen bij Standaard 700, Standaard 705, Standaard 570, Standaard 720 en Standaard 706).

Toepassing van Standaard 700 wanneer wordt gerapporteerd over een enkel financieel overzicht of over een specifiek element van een financieel overzicht

A18

Paragraaf 11 van deze Standaard legt uit dat van de accountant vereist is om de vereisten in Standaard 700 toe te passen, waar nodig aangepast in de omstandigheden van de opdracht, bij het vormen van een oordeel en het rapporteren over een enkel financieel overzicht of over een specifiek element van een financieel overzicht. Hierbij is van de accountant ook vereist om de rapporteringsvereisten in andere Standaarden toe te passen waar nodig aangepast aan de omstandigheden van de opdracht en kan hij de overwegingen behandeld in paragrafen A19–A21 hieronder nuttig achten.

Continuïteit

A19

Afhankelijk van het van toepassing zijnde stelsel voor financiële verslaggeving dat gebruikt is voor het opstellen van het enkele financieel overzicht of het specifieke element van een financieel overzicht, kan het noodzakelijk zijn om de vereiste beschrijving in de controleverklaring van de verantwoordelijkheden van het management[820] met betrekking tot continuïteit waar nodig aan te passen. Het kan ook

[819] Standaard 700, paragraaf 13(e).
[820] Zie Standaard 700, paragraaf 34(b) en A48.

noodzakelijk zijn om de beschrijving in de controleverklaring van de verantwoordelijkheden van de accountant[821] waar nodig aan te passen, afhankelijk van hoe Standaard 570 van toepassing is in de omstandigheden van de opdracht.

Materialiteit, reikwijdte van de groepscontrole en kernpunten van de controle
A20
Standaard 700 vereist van de accountant om *materialiteit, reikwijdte van de groepscontrole en* kernpunten van de controle te communiceren in overeenstemming met *Standaard 700* en Standaard 701 voor controles van volledige sets van financiële overzichten voor algemene doeleinden van *oob's of andere beursgenoteerde ondernemingen*.[822][823] Voor controles van een enkel financieel overzicht of een specifiek element van een financieel overzicht, zijn *Standaard 700 paragraaf 29E, 29F en 31 en* Standaard 701 alleen van toepassing wanneer communicatie van *materialiteit, reikwijdte van de groepscontrole en* kernpunten van de controle in de controleverklaring over dergelijke financiële overzichten vereist is op grond van wet- of regelgeving of de accountant anderszins besluit om *materialiteit, reikwijdte van de groepscontrole en* kernpunten van de controle te communiceren. Wanneer kernpunten van de controle worden gecommuniceerd in de controleverklaring over een enkel financieel overzicht of een specifiek element van een financieel overzicht, is Standaard 701 in zijn totaliteit van toepassing en dient ook over *materialiteit en reikwijdte van de groepscontrole in overeenstemming met Standaard 700 paragraaf 29E respectievelijk 29F te worden gecommuniceerd in de controleverklaring*.[824]

Andere informatie
A21
Standaard 720 behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie. In de context van deze Standaard worden rapporten die het enkele financieel overzicht of specifieke element van een financieel overzicht bevatten of daarmee samengaan, waarvan het doel is om eigenaren (of soortgelijke belanghebbenden) informatie te verschaffen over aangelegenheden die worden gepresenteerd in het enkele financieel overzicht of een specifiek element van een financieel overzicht, beschouwd als jaarverslagen voor de doeleinden van Standaard 720. Wanneer de accountant vaststelt dat de entiteit van plan is om een dergelijk rapport uit te brengen, zijn de vereisten in Standaard 720 van toepassing op de controle van een enkel financieel overzicht of het element.

Naam van de opdrachtpartner
A22
Het vereiste in Standaard 700 voor de accountant om de naam van de opdrachtpartner op te nemen in de controleverklaring is ook van toepassing op de controles van enkele financiële overzichten van *oob's of andere beursgenoteerde ondernemingen*[825][826] of een specifiek element van financiële overzichten van *oob's of andere beursgenoteerde ondernemingen*. Van de accountant kan op grond van wet- of regelgeving vereist zijn om de naam van de opdrachtpartner in de controleverklaring op te nemen of hij kan anderszins besluiten om dit te doen als hij rapporteert over een enkel financieel overzicht of een element van een financieel overzicht van andere entiteiten dan *oob's of andere beursgenoteerde ondernemingen*.

Rapporteren over de volledige set van financiële overzichten en over een enkel financieel overzicht of over een specifiek element in een financieel overzicht
(Zie Par. 14)

Overwegen van de implicaties van bepaalde aangelegenheden in de controleverklaring over de volledige set van financiële overzichten voor de controle van het enkele financieel overzicht of het specifieke element van een financieel overzicht en voor de daarbij horende controleverklaring
A23
Paragraaf 14 vereist van de accountant om de implicaties van bepaalde aangelegenheden in de controleverklaring over de volledige set van financiële overzichten te overwegen voor de controle van het enkele financieel overzicht of het specifieke element van een financieel overzicht en de daarbij horende controleverklaring. Overwegen of een aangelegenheid in de controleverklaring over de volledige set van financiële overzichten relevant is in de context van een opdracht om te rapporteren over een enkel financieel overzicht of een specifiek element van een financieel overzicht, is een kwestie van professionele oordeelsvorming.
A24

[821] Zie Standaard 700, paragraaf 39(b)(iv).
[822] In de ISA's wordt gesproken over 'listed entities'.
[823] Standaard 700, paragraaf 30.
[824] Standaard 700, paragraaf 31.
[825] Standaard 700, paragraaf 46 en A61, A62 en A63.
[826] In de ISA's wordt gesproken over 'listed entities'.

Factoren die relevant kunnen zijn bij het overwegen van die implicaties omvatten:
- de aard van de aangelegenhe(i)d(en) die wordt(worden) beschreven in de controleverklaring over de volledige set van financiële overzichten en de mate waarin het betrekking heeft op hetgeen is opgenomen in het enkele financieel overzicht of het specifieke element van een financieel overzicht;
- de diepgaande invloed van de aangelegenhe(i)d(en) beschreven in de controleverklaring over de volledige set van financiële overzichten;
- de aard en mate van de verschillen tussen de van toepassing zijnde stelsels inzake financiële verslaggeving;
- de mate van het verschil tussen de periode(n) die wordt(worden) omvat door de volledige set van de financiële overzichten vergeleken met de periode(n) of data van het enkele financieel overzicht of het element van het financieel overzicht;
- de verstreken tijd sinds de datum van de controleverklaring over de volledige set van de financiële overzichten.

A25
Bijvoorbeeld in het geval van een controleoordeel met beperking met betrekking tot vorderingen in de controleverklaring over de volledige set van financiële overzichten en het enkele financieel overzicht vorderingen omvat of het specifieke element van het financieel overzicht betrekking heeft op vorderingen, is het waarschijnlijk dat er implicaties zullen zijn voor de controle. Aan de andere kant, als de aangepaste controleverklaring over de volledige set van financiële overzichten betrekking heeft op de classificatie van schulden op lange termijn, dan is het minder waarschijnlijk dat er implicaties zullen zijn voor een controle van het enkele financieel overzicht dat de winst- en verliesrekening betreft of als het specifieke element van het financiële overzicht betrekking heeft op vorderingen.

A26
Kernpunten van de controle die gecommuniceerd worden in de controleverklaring over de volledige set van financiële overzichten kunnen implicaties hebben voor de controle van een enkel financieel overzicht of het specifieke element van het financieel overzicht. De informatie die is opgenomen in de sectie *Kernpunten van de controle* over hoe de aangelegenheid werd behandeld in de controle van volledige set van financiële overzichten kan nuttig zijn voor de bepaling door de accountant hoe hij de aangelegenheid kan behandelen wanneer deze relevant is voor de controle van het enkele financieel overzicht of het specifieke element van het financieel overzicht.

Opnemen van een referentie naar de controleverklaring over de volledige set van financiële overzichten

A27
Zelfs wanneer bepaalde aangelegenheden in de controleverklaring over de volledige set van financiële overzichten geen implicaties hebben voor de controle of voor de controleverklaring over het enkele financieel overzicht of het specifieke element van een financieel overzicht is het mogelijk dat de accountant het passend acht om naar de aangelegenhe(i)d(en) te verwijzen in een paragraaf inzake overige aangelegenheden in een controleverklaring over het enkele financieel overzicht of over het specifieke element van een financieel overzicht. (Zie Standaard 706).[827] De accountant kan het bijvoorbeeld gepast achten om in de controleverklaring over het enkele financieel overzicht of het specifieke element van het financieel overzicht te verwijzen naar de sectie *Onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit* opgenomen in de controleverklaring over de volledige set van financiële overzichten.

Afkeurend oordeel of oordeelonthouding in de controleverklaring over de volledige set van financiële overzichten van een entiteit

(Zie Par. 15)

A28
In de controleverklaring betreffende de volledige set van financiële overzichten van een entiteit zijn de oordeelonthouding met betrekking tot de operationele resultaten en kasstromen, daar waar relevant, en een goedkeurend oordeel met betrekking tot de financiële positie toegestaan, aangezien de oordeelonthouding wordt uitgebracht met betrekking tot alleen de resultaten en kasstromen en niet met betrekking tot de financiële overzichten als geheel.[828]

Bijlage 1: Voorbeelden van specifieke elementen, rekeningen of items van een financieel overzicht

(Zie Par. A3)
– vorderingen, voorziening voor dubieuze vorderingen, voorraad, de verplichting voor opgebouwde uitkeringen van een privaat pensioenplan, de vastgelegde waarde van geïdentificeerde immateriële activa, of de verplichting tot 'incurred but not reported' claims in een verzekeringsportefeuille,

[827] Standaard 706, paragraaf 10 en 11.
[828] Standaard 510, *Initiële controle-opdrachten – Beginsaldi*, paragraaf A8, alsmede Standaard 705, paragraaf A16.

met inbegrip van daarmee verband houdende toelichtingen;
– een overzicht van extern beheerde activa en resultaten uit een privaat pensioenplan, met inbegrip van daarmee verband houdende toelichtingen;
– een overzicht van netto materiële activa, met inbegrip van daarmee verband houdende toelichtingen;
– een overzicht van uitgaven in relatie tot een lease property met inbegrip van verklarende toelichtingen;
– een overzicht van winstdeling of van bonussen voor werknemers, met inbegrip van verklarende toelichtingen.

Bijlage 2: Voorbeelden van controleverklaringen van de onafhankelijke accountant betreffende een enkel financieel overzicht en betreffende een specifiek element van een financieel overzicht

(Zie Par. A17)
Voor voorbeeldteksten van controleverklaringen betreffende een enkel financieel overzicht en betreffende een specifiek element van een financieel overzicht verwijzen wij u naar HRA deel 3 op www.nba.nl/Voorbeeldteksten.

810 Opdrachten om te rapporteren betreffende samengevatte financiële overzichten

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard
1
Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant die verband houden met een opdracht om te rapporteren betreffende samengevatte financiële overzichten die zijn afgeleid van de door diezelfde accountant overeenkomstig de Standaarden gecontroleerde financiële overzichten.

Ingangsdatum
2
Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstelling
3
De doelstellingen van de accountant zijn:
a. te bepalen of het passend is de opdracht te aanvaarden om te rapporteren betreffende samengevatte financiële overzichten; en
b. indien hij de opdracht heeft om te rapporteren over samengevatte financiële overzichten:
   1. een oordeel te formuleren over samengevatte financiële overzichten op basis van een evaluatie van de conclusies die zijn getrokken naar aanleiding van de verworven controle-informatie; en
   2. dat oordeel helder tot uitdrukking te brengen door middel van een schriftelijke rapportage die ook de onderbouwing voor dat oordeel beschrijft.

Definities
4
In het kader van deze Standaard hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenissen:
a. *toegepaste criteria* – De criteria die door het management worden toegepast bij het opstellen van samengevatte financiële overzichten.
b. *gecontroleerde financiële overzichten* – Financiële overzichten[829] die gecontroleerd zijn door de accountant overeenkomstig de Standaarden en waarvan de samengevatte financiële overzichten zijn afgeleid.
c. *samengevatte financiële overzichten* – Historische financiële informatie die is afgeleid van financiële overzichten, maar die minder details bevat dan de financiële overzichten, terwijl zij nog steeds in een gestructureerde weergave voorziet die consistent is met de weergave van de economische middelen of verplichtingen die verschaft worden door de financiële overzichten van de entiteit op een bepaald tijdstip dan wel van de veranderingen daarin over een bepaalde periode.[830] Verschillende rechtsgebieden kunnen verschillende terminologie gebruiken om dergelijke historische financiële informatie te beschrijven.

[829] Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden*, geeft een definitie van de term 'financiële overzichten'.
[830] Standaard 200, paragraaf 13(f).

Vereisten

Aanvaarding van de opdracht

5

De accountant dient een opdracht om te rapporteren betreffende samengevatte financiële overzichten overeenkomstig deze Standaard alleen te aanvaarden wanneer de accountant de opdracht heeft gekregen tot het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden van de financiële overzichten waarvan de samengevatte financiële overzichten zijn afgeleid. (Zie Par. A1)

6

Voordat de accountant een opdracht aanvaardt om te rapporteren betreffende samengevatte financiële overzichten, dient hij: (Zie Par. A2)

a. te bepalen of de toegepaste criteria aanvaardbaar zijn; (Zie Par. A3, A4, A5, A6 en A7)
b. de overeenstemming van het management te verkrijgen dat deze zijn verantwoordelijkheid erkent en begrijpt:
    1. voor het opstellen van de samengevatte financiële overzichten in overeenstemming met de toegepaste criteria;
    2. om de gecontroleerde financiële overzichten zonder onnodige problemen beschikbaar te stellen voor de beoogde gebruikers van de samengevatte financiële overzichten (of, indien wet- of regelgeving bepaalt dat de gecontroleerde financiële overzichten niet beschikbaar hoeven te worden gesteld voor de beoogde gebruikers van de samengevatte financiële overzichten en de criteria vaststelt voor het opstellen van de samengevatte financiële overzichten, om die wet- of regelgeving in de samengevatte financiële overzichten te beschrijven); alsmede
    3. om de controleverklaring bij de samengevatte financiële overzichten op te nemen in elk document dat de samengevatte financiële overzichten bevat en dat aangeeft dat de accountant daarover heeft gerapporteerd.
c. overeenstemming te bereiken met het management over de vorm van het oordeel dat tot uitdrukking moet worden gebracht bij de samengevatte financiële overzichten (Zie Par. 9, 10 en 11).

7

Indien de accountant concludeert dat de toegepaste criteria niet aanvaardbaar zijn of niet in staat is om de overeenstemming van het management te verkrijgen zoals beschreven in paragraaf 6(b), dient de accountant de opdracht om te rapporteren betreffende de samengevatte financiële overzichten niet te aanvaarden, tenzij wet- of regelgeving vereisen dit wel te doen. Een opdracht die wordt uitgevoerd in overeenstemming met dergelijke wet- of regelgeving voldoet niet aan deze Standaard. Daarom dient de controleverklaring bij de samengevatte financiële overzichten niet te vermelden dat de opdracht is uitgevoerd in overeenstemming met deze Standaard. De accountant dient een passende verwijzing naar dit feit op te nemen in de opdrachtvoorwaarden. De accountant dient eveneens het effect te bepalen dat dit mogelijk heeft op de opdracht om de financiële overzichten te controleren waarvan de samengevatte financiële overzichten zijn afgeleid.

Aard van de werkzaamheden

8

De accountant dient de volgende werkzaamheden uit te voeren, alsmede alle overige werkzaamheden die de accountant noodzakelijk kan achten, ter onderbouwing van het oordeel van de accountant over de samengevatte financiële overzichten:

a. evalueren of de samengevatte financiële overzichten op adequate wijze het samengevatte karakter daarvan uiteenzetten en de gecontroleerde financiële overzichten identificeren;
b. wanneer samengevatte financiële overzichten niet vergezeld gaan van de gecontroleerde financiële overzichten, evalueren of zij duidelijk beschrijven:
    1. bij wie of waar de gecontroleerde financiële overzichten beschikbaar zijn; of
    2. de wet- of regelgeving die specificeert dat de gecontroleerde financiële overzichten niet beschikbaar hoeven te worden gesteld voor de beoogde gebruikers van de samengevatte financiële overzichten en die de criteria vaststelt voor het opstellen van de samengevatte financiële overzichten.
c. evalueren of de samengevatte financiële overzichten op adequate wijze de toegepaste criteria uiteenzetten;
d. de samengevatte financiële overzichten vergelijken met de gerelateerde informatie in de gecontroleerde financiële overzichten, teneinde te bepalen of de samengevatte financiële overzichten overeenkomen met of herberekend kunnen worden vanuit de gerelateerde informatie in de gecontroleerde financiële overzichten;
e. evalueren of de samengevatte financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met de toegepaste criteria;
f. evalueren, in het licht van het doel van de samengevatte financiële overzichten, of de samengevatte financiële overzichten de noodzakelijke informatie bevatten, alsmede of deze zich op een geschikt aggregatieniveau bevinden zodat zij onder de omstandigheden niet misleidend zijn;
g. evalueren of de gecontroleerde financiële overzichten zonder onnodige problemen beschikbaar

zijn voor de beoogde gebruikers van de samengevatte financiële overzichten, tenzij wet- of regelgeving bepaalt dat deze niet beschikbaar hoeven te worden gesteld en de criteria vaststelt voor het opstellen van de samengevatte financiële overzichten. (Zie Par. A8)

Vorm van het oordeel

9

Wanneer de accountant heeft geconcludeerd dan een goedkeurend oordeel over de samengevatte financiële overzichten passend is, dient het oordeel van de accountant, tenzij wet- of regelgeving anders vereist, gebruik te maken van één van de volgende bewoordingen: (Zie Par. A9)

a. de bijgevoegde samengevatte financiële overzichten zijn in alle van materieel belang zijnde opzichten consistent met de gecontroleerde financiële overzichten, in overeenstemming met [de toegepaste criteria]; of
b. de bijgevoegde samengevatte financiële overzichten zijn een getrouwe samenvatting van de gecontroleerde financiële overzichten, in overeenstemming met [de toegepaste criteria].

10

Indien wet- of regelgeving de bewoording van het oordeel over de samengevatte financiële overzichten voorschrijft in termen die anders zijn dan die welke beschreven zijn in paragraaf 9, dient de accountant:

a. de werkzaamheden die beschreven zijn in paragraaf 8 en alle verdere werkzaamheden toe te passen die noodzakelijk zijn om de accountant in staat te stellen om het voorgeschreven oordeel tot uitdrukking te brengen; alsmede
b. te evalueren of de gebruikers van de samengevatte financiële overzichten het oordeel van de accountant over de samengevatte financiële overzichten verkeerd zouden kunnen begrijpen en, indien dat zo is, of aanvullende toelichting in de controleverklaring betreffende de samengevatte financiële overzichten mogelijke misverstanden kan wegnemen.

11

Indien, in het geval van paragraaf 10(b), de accountant concludeert dat aanvullende uitleg in de controleverklaring betreffende de samengevatte financiële overzichten mogelijke misverstanden niet kan wegnemen, dient de accountant de opdracht niet te aanvaarden, tenzij wet- of regelgeving vereist dat hij dit wel doet. Een opdracht die wordt uitgevoerd in overeenstemming met dergelijke wet- of regelgeving voldoet niet aan deze Standaard. Daarom dient de controleverklaring bij de samengevatte financiële overzichten niet te vermelden dat de opdracht is uitgevoerd overeenkomstig deze Standaard.

Timing van de werkzaamheden en gebeurtenissen die plaatsvinden na de datum van de controleverklaring betreffende de gecontroleerde financiële overzichten

12

De controleverklaring betreffende de samengevatte financiële overzichten kan van een latere datum zijn dan de datum van de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten. In dergelijke gevallen dient de controleverklaring bij de samengevatte financiële overzichten te vermelden dat de samengevatte financiële overzichten en de gecontroleerde financiële overzichten geen weergave zijn van de invloed van gebeurtenissen die plaatsvonden na de datum van de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten. (Zie Par. A10)

13

De accountant kan zich bewust worden van feiten die al bestonden op de datum van de controleverklaring betreffende de gecontroleerde financiële overzichten, maar waarvan de accountant voordien zich niet bewust was. In dergelijke gevallen dient de accountant de controleverklaring bij samengevatte financiële overzichten niet uit te brengen voordat de afweging van de accountant van dergelijke feiten met betrekking tot de gecontroleerde financiële overzichten overeenkomstig Standaard 560[831] is afgerond.

Informatie in documenten die samengevatte financiële overzichten bevatten

14

De accountant dient de informatie te lezen die is opgenomen in een document dat de samengevatte financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring bevat om alle van materieel belang zijnde inconsistentie is tussen de informatie en de samengevatte financiële overzichten.

15

Indien de accountant een van materieel belang zijnde inconsistentie identificeert, dient de accountant de aangelegenheid met het management te bespreken en te bepalen of de samengevatte financiële overzichten of de informatie opgenomen in het document dat de samengevatte financiële overzichten bevat en de daarbij horende controleverklaring moeten worden herzien. Indien de accountant bepaalt dat de informatie moet worden herzien en het management weigert om de informatie te herzien voor zover noodzakelijk, dient de accountant passende actie te ondernemen in de gegeven omstandighe-

[831] Standaard 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode.*

den inclusief het overwegen van de implicaties voor de controleverklaring betreffende de samengevatte financiële overzichten. (Zie Par. A11, A12, A13, A14, A15 en A16)

De controleverklaring betreffende samengevatte financiële overzichten

Elementen van de controleverklaring

16

De controleverklaring betreffende samengevatte financiële overzichten dient de volgende elementen te bevatten:[832] (Zie Par. A23)

a. een titel die duidelijk aangeeft dat het de verklaring van een onafhankelijke accountant is; (Zie Par. A17)
b. een geadresseerde; (Zie Par. A18)
c. identificatie van de samengevatte financiële overzichten waarover de accountant rapporteert, met inbegrip van de titel van elk overzicht dat is opgenomen in de samengevatte financiële overzichten; (Zie Par. A19)
d. identificatie van de gecontroleerde financiële overzichten;
e. met toepassing van paragraaf 20, een paragraaf waarin op duidelijke wijze een oordeel tot uitdrukking wordt gebracht; (Zie Par. 9, 10 en 11)
f. een vermelding die aangeeft dat de samengevatte financiële overzichten niet alle toelichtingen bevatten die vereist zijn op grond van het stelsel inzake financiële verslaggeving dat is toegepast bij het opstellen van de gecontroleerde financiële overzichten, alsmede dat het lezen van de samengevatte financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring het lezen van de gecontroleerde financiële overzichten en de daarbij behorende controleverklaring niet kan vervangen;
g. waar van toepassing, de vermelding zoals vereist op grond van paragraaf 12;
h. verwijzing naar de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten, de datum van die verklaring alsmede, met toepassing van paragraaf 19 en 20, het feit dat een goedkeurend oordeel tot uitdrukking is gebracht bij de gecontroleerde financiële overzichten;
i. een beschrijving van de verantwoordelijkheid van het management[833] voor de samengevatte financiële overzichten waarin wordt uitgelegd dat het management[834] verantwoordelijk is voor het opstellen van de samengevatte financiële overzichten in overeenstemming met de toegepaste criteria;
j. een vermelding dat de accountant verantwoordelijk is voor het tot uitdrukking brengen van een oordeel op basis van de werkzaamheden van de accountant uitgevoerd in overeenstemming met deze Standaard of de samengevatte financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten consistent zijn met [of een getrouwe samenvatting zijn van] de gecontroleerde financiële overzichten;
k. de ondertekening door de accountant;
l. het adres van de accountant;
m. de datum van de controleverklaring. (Zie Par. A20)

17

Indien de geadresseerde van de samengevatte financiële overzichten niet dezelfde is als de geadresseerde van de controleverklaring betreffende de gecontroleerde financiële overzichten, dient de accountant de juistheid van het hanteren van een andere geadresseerde te evalueren. (Zie Par. A18)

18

De accountant dient de controleverklaring betreffende de samengevatte financiële overzichten niet eerder te dateren dan: (Zie Par. A20)

a. de datum waarop de accountant voldoende en geschikte controle-informatie heeft verworven om daarop het oordeel te baseren, met inbegrip van informatie waaruit blijkt dat de samengevatte financiële overzichten zijn opgesteld en dat degenen met de erkende bevoegdheid hebben verklaard dat zij de verantwoordelijkheid hiervoor op zich hebben genomen; alsmede
b. de datum van de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten.

Verwijzing naar de controleverklaring betreffende de gecontroleerde financiële overzichten

(Zie Par. A23)

19

Wanneer de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten het volgende omvat:

a. een oordeel met beperking in overeenstemming met Standaard 705[835];
b. een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden of een paragraaf inzake overige

[832] Paragraaf 19 en 20 van deze Standaard, die de omstandigheden behandelen waarin de controleverklaring bij de financiële overzichten is aangepast, vereisen aanvullende elementen naast die welke in deze paragraaf worden genoemd.
[833] Of een andere term die geschikt is in de context van het juridische stelsel in het specifieke rechtsgebied.
[834] Of een andere term die geschikt is in de context van het juridische stelsel in het specifieke rechtsgebied.
[835] Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel en het rapporteren over financiële overzichten.*

aangelegenheden in overeenstemming met Standaard 706[836];
c. een sectie *Materiële onzekerheid omtrent de continuïteit* in overeenstemming met Standaard 570[837];
d. communicatie van materialiteit, reikwijdte van de groepscontrole en kernpunten van de controle in overeenstemming met Standaard *700*[838] *en* 701[839]; of
e. een vermelding die een niet gecorrigeerde afwijking van materieel belang van de andere informatie in overeenstemming met Standaard 720 beschrijft;[840]

en de accountant ervan overtuigd is dat de samengevatte financiële overzichten, in alle van materieel belang zijnde opzichten, consistent zijn met of een getrouwe samenvatting zijn van de gecontroleerde financiële overzichten, in overeenstemming met de toegepaste criteria, dient de controleverklaring bij de samengevatte financiële overzichten, in toevoeging op de elementen in paragraaf 16:

1. te vermelden dat de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten een oordeel met beperking omvat, een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden, een paragraaf inzake overige aangelegenheden, een sectie *Materiële onzekerheid omtrent de continuïteit*, communicatie van *materialiteit, reikwijdte van de groepscontrole en* de kernpunten van de controle,of een vermelding die een niet gecorrigeerde afwijking van materieel belang van de andere informatie beschrijft; en (Zie Par. A21)
2. te beschrijven: (Zie Par A22)
   a. de basis voor het oordeel met beperking bij de gecontroleerde financiële overzichten en het eventuele effect daarvan op de samengevatte financiële overzichten; of
   b. de aangelegenheid waarnaar wordt verwezen in de paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden, de paragraaf inzake overige aangelegenheden of de *Materiële onzekerheid omtrent de continuïteit* in de controleverklaring betreffende de gecontroleerde financiële overzichten en het(de) eventuele effect(en) daarvan op de samengevatte financiële overzichten; of
   c. de ongecorrigeerde afwijkingen van materieel belang van de andere informatie en het(de) eventuele effect(en) daarvan op de informatie opgenomen in een document dat de samengevatte financiële overzichten bevat en de daarbij horende controleverklaring. (Zie Par A15)

20

Wanneer de controleverklaring betreffende de gecontroleerde financiële overzichten een afkeurend oordeel of een oordeelonthouding bevat, dient de controleverklaring bij de samengevatte financiële overzichten naast de in paragraaf 16 genoemde elementen:

a. te vermelden dat de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten een afkeurend oordeel of een oordeelonthouding bevat;
b. de onderbouwing van dat afkeurende oordeel of die oordeelonthouding te beschrijven; alsmede
c. te vermelden dat, als gevolg van het afkeurende oordeel of de oordeelonthouding, het niet passend is om een oordeel over de samengevatte financiële overzichten tot uitdrukking te brengen. (Zie Par. A23)

Aangepast oordeel over de samengevatte financiële overzichten

21

Indien de samengevatte financiële overzichten niet in alle van materieel belang zijnde opzichten consistent zijn met, dan wel geen getrouwe samenvatting zijn van de gecontroleerde financiële overzichten, in overeenstemming met de toegepaste criteria, en het management niet instemt met het maken van de noodzakelijke aanpassingen, dient de accountant een afkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen over de samengevatte financiële overzichten. (Zie Par. A23)

Beperking van verspreiding of gebruik dan wel het attenderen van lezers op de verslaggevingsgrondslagen

22

Wanneer het verspreiden of het gebruik van de controleverklaring betreffende de gecontroleerde financiële overzichten beperkt wordt, of de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten lezers erop attendeert dat de gecontroleerde financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden, dient de accountant een vergelijkbare beperking of attentiepunt op te nemen in de controleverklaring bij de samengevatte financiële overzichten.

Vergelijkende cijfers

23

---

[836] Standaard 706, *Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijk accountant.*
[837] Standaard 570, *Continuïteit*, paragraaf 22.
[838] Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten.*
[839] Standaard 701, *Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.*
[840] Standaard 720, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie.*

Indien de gecontroleerde financiële overzichten vergelijkende cijfers bevatten maar de samengevatte financiële overzichten dat niet doen, dient de accountant te bepalen of een dergelijke omissie redelijk is in de omstandigheden van de opdracht. De accountant dient de invloed te bepalen van een onredelijke omissie op de controleverklaring betreffende de samengevatte financiële overzichten. (Zie Par. A24)

24

Indien de samengevatte financiële overzichten vergelijkende cijfers bevatten waarover gerapporteerd werd door een andere accountant, dient de controleverklaring betreffende de samengevatte financiële overzichten ook de aangelegenheden te bevatten die Standaard 710 van de accountant vereist om op te nemen in de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten.[841] (Zie Par. A25)

Niet gecontroleerde aanvullende informatie die wordt gepresenteerd samen met samengevatte financiële overzichten

25

De accountant dient te evalueren of alle niet gecontroleerde aanvullende informatie die wordt gepresenteerd samen met de samengevatte financiële overzichten, duidelijk wordt onderscheiden ten opzichte van de samengevatte financiële overzichten. Indien de accountant concludeert dat de presentatie door de entiteit van de niet gecontroleerde aanvullende informatie niet duidelijk wordt onderscheiden ten opzichte van de samengevatte financiële overzichten, dient de accountant het management te verzoeken om de presentatie van de niet gecontroleerde aanvullende informatie te wijzigen. Indien het management weigert dit te doen, dient de accountant in de controleverklaring betreffende de samengevatte financiële overzichten uit te leggen dat dergelijke informatie niet is omvat door die verklaring. (Zie Par. A26)

Associëren van de accountant

26

Indien de accountant zich ervan bewust wordt dat de entiteit van plan is er melding van te maken dat de accountant gerapporteerd heeft over samengevatte financiële overzichten in een document dat de samengevatte financiële overzichten bevat, maar niet van plan is om de daarop betrekking hebbende controleverklaring toe te voegen, dient de accountant het management te verzoeken de controleverklaring aan het document toe te voegen. Indien het management dat niet doet dient de accountant andere passende acties te bepalen en uit te voeren die zijn opgezet om te voorkomen dat het management de accountant op ongepaste wijze in verband brengt met de samengevatte financiële overzichten in dat document. (Zie Par. A27)

27

Het is mogelijk dat de accountant de opdracht heeft te rapporteren betreffende de financiële overzichten van een entiteit, maar niet de opdracht heeft om te rapporteren over de samengevatte financiële overzichten. Indien in dit geval de accountant zich ervan bewust wordt dat de entiteit van plan is om een vermelding op te nemen in een document dat verwijst naar de accountant en naar het feit dat de samengevatte financiële overzichten zijn afgeleid van de door de accountant gecontroleerde financiële overzichten, dient de accountant zich ervan te vergewissen dat:

a. de verwijzing naar de accountant wordt gemaakt in de context van de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten; en
b. de vermelding niet de indruk wekt dat de accountant heeft gerapporteerd over de samengevatte financiële overzichten.

Indien noch aan (a) noch aan (b) wordt voldaan, dient de accountant het management te verzoeken de vermelding zodanig te wijzigen dat die daaraan wel voldoet, dan wel in het document niet naar de accountant te verwijzen. Anderzijds kan de entiteit de accountant de opdracht geven om te rapporteren over de samengevatte financiële overzichten en om de daarop betrekking hebbende controleverklaring aan het document toe te voegen. Indien het management de vermelding niet wijzigt, de verwijzing naar de accountant niet schrapt, dan wel een controleverklaring over de samengevatte financiële overzichten niet toevoegt aan het document dat de samengevatte financiële overzichten bevat, dient de accountant het management te informeren dat de accountant het niet eens is met de verwijzing naar de accountant en dient de accountant andere passende acties te bepalen en uit te voeren die zijn opgezet om te voorkomen dat het management op ongepaste wijze naar de accountant verwijst. (Zie Par. A27)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Aanvaarding van de opdracht

(Zie Par. 5 en 6)

A1

De controle van de financiële overzichten waarvan de samengevatte financiële overzichten zijn

[841] Standaard 710, *Ter vergelijking opgenomen informatie – Vergelijkende cijfers en vergelijkende financiële overzichten.*

afgeleid verschaft de accountant de noodzakelijke kennis om zich te kwijten van zijn verantwoordelijkheden met betrekking tot de samengevatte financiële overzichten in overeenstemming met deze Standaard. Het toepassen van deze Standaard zal geen voldoende en geschikte informatie verschaffen om daarop het oordeel over de samengevatte financiële overzichten te baseren indien de accountant niet ook de financiële overzichten heeft gecontroleerd waarvan de samengevatte financiële overzichten zijn afgeleid.

A2

De overeenstemming van het management over de aangelegenheden die beschreven zijn in paragraaf 6 kan blijken uit de schriftelijke aanvaarding van de opdrachtvoorwaarden door het management.

Criteria

(Zie Par. 6(a))

A3

Het opstellen van samengevatte financiële overzichten vereist van het management om de informatie vast te stellen die dient te worden weergegeven in de samengevatte financiële overzichten zodat deze in alle van materieel belang zijnde opzichten consistent zijn met dan wel een getrouwe samenvatting zijn van de gecontroleerde financiële overzichten. Omdat samengevatte financiële overzichten naar hun aard geaggregeerde informatie en beperkte toelichting bevatten, bestaat er een verhoogd risico dat zij niet de noodzakelijke informatie bevatten om onder de omstandigheden niet misleidend te zijn. Dit risico neemt toe wanneer er geen vastgestelde criteria bestaan voor het opstellen van samengevatte financiële overzichten.

A4

Tot factoren die van invloed kunnen zijn op het bepalen door de accountant van de aanvaardbaarheid van de toegepaste criteria behoren:

- de aard van de entiteit;
- het doel van de samengevatte financiële overzichten;
- de informatiebehoeften van de beoogde gebruikers van de samengevatte financiële overzichten; en
- de vraag of de toegepaste criteria zullen resulteren in samengevatte financiële overzichten die onder de gegeven omstandigheden niet misleidend zullen zijn.

A5

De criteria voor het opstellen van samengevatte financiële overzichten kunnen worden vastgesteld door een geautoriseerde of erkende instantie die standaarden vaststelt (standards setting organization) of bij wet- of regelgeving. Evenals dit het geval is voor financiële overzichten, zoals uiteengezet in Standaard 210[842], kan de accountant in veel van dergelijke gevallen ervan uitgaan dat dergelijke criteria aanvaardbaar zijn.

A6

Wanneer er geen vastgestelde criteria bestaan voor het opstellen van samengevatte financiële overzichten kunnen criteria door het management ontwikkeld worden, bijvoorbeeld op basis van gebruik in een bepaalde sector. Criteria die onder de omstandigheden aanvaardbaar zijn, zullen resulteren in samengevatte financiële overzichten die:

a. op adequate wijze hun samengevatte karakter toelichten en de gecontroleerde financiële overzichten identificeren;
b. op duidelijke wijze beschrijven bij wie of waar de gecontroleerde financiële overzichten beschikbaar zijn dan wel, indien wet- of regelgeving erin voorziet dat de gecontroleerde financiële overzichten niet beschikbaar gesteld hoeven te worden voor de beoogde gebruikers van de samengevatte financiële overzichten en de criteria vaststelt voor het opstellen van samengevatte financiële overzichten, die wet- of regelgeving beschrijven;
c. de toegepaste criteria op adequate wijze uiteenzetten;
d. overeenkomen met of kunnen worden herberekend vanuit de daaraan gerelateerde informatie in de gecontroleerde financiële overzichten; alsmede
e. in het licht van het doel van de samengevatte financiële overzichten, de noodzakelijke informatie bevatten alsmede zich op een geschikt aggregatieniveau bevinden zodat zij onder de gegeven omstandigheden niet misleidend zijn.

A7

Adequate uiteenzetting van het samengevatte karakter van de samengevatte financiële overzichten en de aanduiding van de gecontroleerde financiële overzichten, waarnaar wordt verwezen in paragraaf A6(a), kan worden verschaft door bijvoorbeeld een titel als *Samengevatte financiële overzichten opgesteld vanuit de gecontroleerde financiële overzichten van het jaar geëindigd op 31 december 20XX*.

Het evalueren van de beschikbaarheid van de gecontroleerde financiële overzichten

(Zie Par. 8(g))

A8

[842] Standaard 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten*, paragraaf A3, A8 en A9.

De evaluatie van de accountant of de gecontroleerde financiële overzichten zonder onnodige problemen beschikbaar zijn voor de beoogde gebruikers van de samengevatte financiële overzichten, wordt beïnvloed door factoren zoals:

- de vraag of de samengevatte financiële overzichten op duidelijke wijze beschrijven bij wie of waar de gecontroleerde financiële overzichten beschikbaar zijn;
- de vraag of de gecontroleerde financiële overzichten openbaar zijn gemaakt; of
- de vraag of het management een proces heeft vastgesteld waardoor de beoogde gebruikers van de samengevatte financiële overzichten rechtstreekse toegang kunnen verkrijgen tot de gecontroleerde financiële overzichten.

Vorm van het oordeel
(Zie Par. 9)
A9
Een conclusie gebaseerd op een evaluatie van de controle-informatie die is verkregen door het uitvoeren van de in paragraaf 8 genoemde werkzaamheden, dat een goedkeurend oordeel over de samengevatte financiële overzichten passend is, stelt de accountant in staat om een oordeel tot uitdrukking te brengen dat één van de bewoordingen uit paragraaf 9 bevat. De beslissing van de accountant over de vraag welke bewoordingen hij zal gebruiken, kan worden beïnvloed door algemeen aanvaard gebruik in het desbetreffende rechtsgebied.

Timing van werkzaamheden en gebeurtenissen na de datum van de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten
(Zie Par. 12)
A10
De werkzaamheden die beschreven zijn in paragraaf 8 worden dikwijls uitgevoerd tijdens of direct na de controle van de financiële overzichten. Wanneer de accountant rapporteert betreffende de samengevatte financiële overzichten na het afronden van de controle van de financiële overzichten, wordt van de accountant niet vereist om aanvullende controle-informatie te verkrijgen over de gecontroleerde financiële overzichten, noch dat hij rapporteert betreffende de invloed van gebeurtenissen die plaatsvonden na de datum van de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten, aangezien de samengevatte financiële overzichten zijn afgeleid van de gecontroleerde financiële overzichten en deze niet actualiseren.

Informatie in documenten die samengevatte financiële overzichten bevatten
(Zie Par. 14 en 15)
A11
Standaard 720 behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie in een controle van financiële overzichten. In de context van Standaard 720 is andere informatie financiële of niet financiële informatie (anders dan de financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring) opgenomen in het jaarverslag van een entiteit. Een jaarverslag bevat of gaat samen met de financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring.
A12
Daarentegen behandelen paragrafen 14 en 15 de verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot informatie opgenomen in een document dat ook de samengevatte financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring bevat. Deze informatie kan omvatten:

- een deel van of alle aangelegenheden die ook behandeld zijn in de andere informatie die is opgenomen in het jaarverslag (bijv. wanneer de samengevatte financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring zijn opgenomen in een samengevat jaarverslag); of
- aangelegenheden die niet behandeld zijn in de andere informatie opgenomen in het jaarverslag.

A13
Bij het lezen van de informatie opgenomen in een document dat de samengevatte financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring bevat, kan de accountant zich ervan bewust worden dat dergelijke informatie misleidend is en kan het nodig zijn om passende actie te ondernemen. Relevante ethische voorschriften[843] vereisen dat de accountant niet wordt geassocieerd met informatie waarvan de accountant veronderstelt dat die materieel onjuist of misleidend is, op onzorgvuldige wijze is verstrekt of niet volledig is of informatie weglaat of verhult waarvan is vereist dat die informatie is toegevoegd waar een dergelijke weglating of verhulling misleidend zou kunnen zijn.

Informatie in een document dat de samengevatte financiële overzichten omvat die een deel van of allemaal dezelfde aangelegenheden als de andere informatie in het jaarverslag behandelt
A14
Wanneer informatie opgenomen is in een document dat de samengevatte financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring omvat en die informatie behandelt een deel van of allemaal

[843] *Verordening gedrags- en beroepsregels accountants* (VGBA), artikel 9.

dezelfde aangelegenheden als de andere informatie opgenomen in het jaarverslag, kan het werk dat is uitgevoerd op die andere informatie in overeenstemming met Standaard 720 adequaat zijn voor de doelstellingen van paragrafen 14 en 15 van deze Standaard.

A15

Wanneer een niet gecorrigeerde afwijking van materieel belang van de andere informatie geïdentificeerd is in de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten en die niet gecorrigeerde afwijking van materieel belang betrekking heeft op een aangelegenheid die behandeld is in de informatie in een document dat de samengevatte financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring omvat, kan er een materiële inconsistentie tussen de samengevatte financiële overzichten en die informatie bestaan of kan de informatie misleidend zijn.

Informatie in een document dat de samengevatte financiële overzichten omvat die aangelegenheden behandelt die niet zijn behandeld in de andere informatie in het jaarverslag

A16

Standaard 720, aangepast waar nodig in de omstandigheden, kan nuttig zijn voor de accountant bij het bepalen van de passende actie om te reageren op de weigering van het management om de nodige wijzigingen aan te brengen in de informatie, inclusief het overwegen van de implicaties voor de controleverklaring betreffende de samengevatte financiële overzichten.

De controleverklaring betreffende samengevatte financiële overzichten

Elementen van de controleverklaring

Titel

(Zie Par. 16(a))

A17

Een titel die aangeeft dat de verklaring de verklaring is van een onafhankelijke accountant, bijvoorbeeld, *Verklaring van de onafhankelijke accountant*, bevestigt dat de accountant heeft voldaan aan alle relevante ethische voorschriften met betrekking tot onafhankelijkheid. Dit onderscheidt de verklaring van de onafhankelijke accountant van door anderen uitgebrachte rapportages.

Geadresseerde

(Zie: Par. 16(b), 17)

A18

Tot factoren, die van invloed kunnen zijn op de evaluatie door de accountant van de juistheid van de geadresseerde van de samengevatte financiële overzichten, behoren de opdrachtvoorwaarden, de aard van de entiteit, alsmede het doel van de samengevatte financiële overzichten.

Identificatie van de samengevatte financiële overzichten

(Zie Par. 16(c))

A19

Wanneer de accountant zich ervan bewust is dat de samengevatte financiële overzichten zullen worden opgenomen in een document dat informatie anders dan de samengevatte financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring bevat, kan de accountant overwegen, indien de presentatievorm dit toelaat, om de paginanummers te identificeren waarop de samengevatte financiële overzichten worden weergegeven. Dit ondersteunt lezers bij het identificeren van de samengevatte financiële overzichten waarop de controleverklaring betrekking heeft.

Datum van de controleverklaring

(Zie Par. 16(m) en 18)

A20

De persoon of personen met erkende bevoegdheid om te concluderen dat de samengevatte financiële overzichten zijn opgesteld en daarvoor verantwoordelijkheid te nemen, hangt/hangen af van de opdrachtvoorwaarden, de aard van de entiteit en het doel van de samengevatte financiële overzichten.

Verwijzing naar de controleverklaring betreffende de financiële overzichten

(Zie Par. 19)

A21

Paragraaf 19(i) van deze Standaard vereist van de accountant om een vermelding in de controleverklaring betreffende de samengevatte financiële overzichten op te nemen wanneer de controleverklaring betreffende de gecontroleerde financiële overzichten communicatie van *materialiteit, reikwijdte van de groepscontrole en* een of meer kernpunten van de controle in overeenstemming met *Standaard 700* en 701[844] bevat. Van de accountant is echter niet vereist om *materialiteit, de reikwijdte van de*

[844] Standaard 700, paragraaf 29E, 29F, 31 en Standaard 701, paragraaf 13.

groepscontrole of de individuele kernpunten van de controle te beschrijven in de controleverklaring betreffende de samengevatte financiële overzichten.

A22

De vermelding(en) en beschrijving(en) zoals vereist op grond van paragraaf 19 zijn bedoeld om de aandacht te vestigen op die aangelegenheden en zijn geen vervanging voor het lezen van de controleverklaring betreffende de gecontroleerde financiële overzichten. De vereiste beschrijvingen zijn bedoeld om de aard van de aangelegenhe(i)d(en) duidelijk te maken en hoeven niet de corresponderende tekst in de controleverklaring betreffende de gecontroleerde financiële overzichten te herhalen.

Voorbeelden

(Zie Par. 16, 19, 20 en 21)

A23

De bijlage bij deze Standaard bevat gevarieerde voorbeelden van controleverklaringen betreffende samengevatte financiële overzichten die:

a. goedkeurende oordelen bevatten;
b. zijn afgeleid van gecontroleerde financiële overzichten waarbij de accountant aangepaste oordelen heeft uitgebracht; alsmede
c. een aangepast oordeel bevatten.
d. zijn afgeleid van gecontroleerde financiële overzichten waarbij de bijbehorende controleverklaring een vermelding omvat die een niet gecorrigeerde afwijking van materieel belang van de andere informatie in overeenstemming met Standaard 720 beschrijft; en
e. zijn afgeleid van gecontroleerde financiële overzichten waarbij de bijbehorende controleverklaring een sectie *Onzekerheid van materieel belang* omtrent de continuïteit en communicatie van *materialiteit, reikwijdte van de groepscontrole en* andere kernpunten van de controle bevat.

Vergelijkende cijfers

(Zie Par. 23 en 24)

A24

Indien de gecontroleerde financiële overzichten vergelijkende cijfers bevatten, is er sprake van een veronderstelling dat de samengevatte financiële overzichten eveneens vergelijkende cijfers zouden bevatten. Vergelijkende cijfers in de gecontroleerde financiële overzichten kunnen worden beschouwd als vergelijkende cijfers dan wel als ter vergelijking opgenomen financiële informatie. Standaard 710 beschrijft hoe dit verschil van invloed is op de controleverklaring betreffende de financiële overzichten, met inbegrip van met name verwijzing naar andere accountants die de financiële overzichten over de voorgaande periode hebben gecontroleerd.

A25

Omstandigheden die van invloed kunnen zijn op de bepaling van de accountant of een omissie van vergelijkende cijfers redelijk is, omvatten de aard en het doel van de samengevatte financiële overzichten, de toegepaste criteria, alsmede de informatiebehoeften van de beoogde gebruikers van de samengevatte financiële overzichten.

Niet gecontroleerde aanvullende informatie die wordt gepresenteerd samen met samengevatte financiële overzichten

(Zie Par. 25)

A26

Standaard 700[845] bevat vereisten en leidraden die moeten worden toegepast wanneer niet gecontroleerde aanvullende informatie wordt gepresenteerd samen met gecontroleerde financiële overzichten die, aangepast voor zover noodzakelijk in de gegeven omstandigheden, van dienst kunnen zijn bij het toepassen van de vereiste in paragraaf 25.

Associëren van de accountant

(Zie Par. 26 en 27)

A27

Tot andere passende acties die de accountant kan ondernemen wanneer het management niet de actie onderneemt waartoe is verzocht, kunnen behoren het informeren van de beoogde gebruikers en overige bekende derde gebruikers over de ongepaste verwijzing naar de accountant. De handelwijze van de accountant hangt af van de wettelijke rechten en verplichtingen van de accountant. Derhalve kan de accountant het passend achten om juridisch advies in te winnen.

Bijlage: Voorbeelden van verklaringen betreffende samengevatte financiële overzichten

(Zie Par. A23)

[845] Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en rapporteren over financiële overzichten*, paragraaf 53 en 54.

Voor voorbeeldteksten van verklaringen betreffende samengevatte financiële overzichten wordt verwezen naar HRA deel 3.

2000–2699 Opdrachten tot beoordeling van historische financiële informatie

2400 Opdrachten tot het beoordelen van financiële overzichten

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1

Deze Standaard voor beoordelingsopdrachten behandelt het volgende: (Zie Par. A1)

a. de verantwoordelijkheden van de accountant wanneer deze is ingeschakeld om een beoordeling van financiële overzichten uit te voeren, wanneer de accountant niet betrokken is bij de controle van de financiële overzichten van de entiteit; en
b. de vorm en inhoud van de beoordelingsverklaring bij de financiële overzichten.

2

Deze Standaard behandelt niet een beoordeling van financiële overzichten of van tussentijdse financiële informatie van een entiteit door een accountant die als de onafhankelijke accountant betrokken is bij de controle van de financiële overzichten van de entiteit. (Zie Par. A2)

3

Deze Standaard moet worden toegepast, voor zover noodzakelijk aangepast, op beoordelingen van andere historische financiële informatie. Opdrachten met een beperkte mate van zekerheid anders dan beoordelingen van historische financiële informatie worden onder Standaard 3000 uitgevoerd[846].

Relatie met de regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing

4

Kwaliteitsbeheersingssystemen, beleidslijnen en procedures vallen onder de verantwoordelijkheid van de accountantseenheid. Regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing is van toepassing op accountantseenheden met betrekking tot opdrachten van een accountantseenheid tot het beoordelen van financiële informatie[847]. De bepalingen van deze Standaard met betrekking tot kwaliteitsbeheersing op het niveau van individuele beoordelingsopdrachten hanteren als uitgangspunt dat de accountantseenheid onderhevig is aan de NVKS. (Zie Par. A3, A4 en A5)

De opdracht tot het beoordelen van financiële overzichten

5

Het beoordelen van financiële overzichten is een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, zoals beschreven in *Het Stramien voor Assurance-opdrachten* (het Stramien).[848] (Zie Par. A6 en A7)

6

Bij een beoordeling van financiële overzichten brengt de accountant een conclusie tot uitdrukking met als doel om de mate van vertrouwen van de beoogde gebruikers, met betrekking tot het opstellen van de financiële overzichten van een entiteit in overeenstemming met een van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving, te versterken. De conclusie van de accountant is gebaseerd op het feit dat de accountant een beperkte mate van zekerheid verkrijgt. De beoordelingsverklaring omvat een beschrijving van de aard van een beoordelingsopdracht als context voor de lezers van de verklaring om de conclusie te begrijpen.

7

De accountant verzoekt voornamelijk om inlichtingen en voert cijferanalyses uit om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen. Deze informatie vormt de basis voor een conclusie over de financiële overzichten als geheel, die in overeenstemming met de vereisten van deze Standaard tot uitdrukking wordt gebracht.

8

Indien de accountant zich bewust wordt van een aangelegenheid die hem ertoe brengt te veronderstellen dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang kunnen bevatten, zet de accountant aanvullende werkzaamheden op en voert hij deze uit. De accountant doet dit voor zover hij dit in de situatie noodzakelijk acht, om in staat te zijn overeenkomstig deze Standaard een conclusie te vormen over de financiële overzichten.

Autoriteit van deze Standaard

9

Deze Standaard bevat de doelstellingen van de accountant bij het opvolgen van de Standaard die de

[846] Standaard 3000, *Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie.*
[847] De *Nadere voorschriften kwaliteitssystemen* (NVKS), artikel 4.
[848] *Het Stramien*, paragraaf 7 en 11.

context bieden waarin de vereisten van deze Standaard zijn vastgesteld. Zij zijn bedoeld de accountant te ondersteunen bij het begrijpen van wat nodig is om te bereiken in een beoordelingsopdracht.

10

Deze Standaard bevat vereisten die zijn opgezet om de accountant in staat te stellen de vermelde doelstelling te halen. Deze vereisten worden uitgedrukt door gebruik te maken van het hulpwerkwoord 'dienen' (in: 'iets dienen te doen').

11

Bovendien bevat deze Standaard inleidend materiaal, definities en toepassingsgerichte en overige verklarende teksten die context verschaffen en relevant zijn voor een degelijk begrip van de Standaard.

12

De toepassingsgerichte en overige verklarende teksten verschaffen verdere uitleg over de vereisten en leidraden bij het uitvoeren hiervan. Hoewel dergelijke leidraden op zichzelf geen vereisten opleggen zijn ze wel relevant voor de juiste toepassing van de vereisten. De toepassingsgerichte en overige verklarende teksten kunnen tevens achtergrondinformatie verschaffen betreffende aangelegenheden die in deze Standaard worden behandeld en die ondersteunen bij het toepassen van de vereisten.

Ingangsdatum

13

Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstellingen

14

De doelstellingen van de accountant in een beoordeling van financiële overzichten onder deze Standaard zijn om:

a. een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen, voornamelijk door het verzoeken om inlichtingen en het uitvoeren van cijferanalyses, over de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijkingen van materieel belang bevatten. Hierdoor wordt de accountant in staat gesteld een conclusie tot uitdrukking te brengen dat hem niets is gebleken op grond waarvan de accountant zou moeten concluderen dat de financiële overzichten niet, in alle van materieel belang zijnde opzichten, zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
b. te rapporteren over de financiële overzichten als geheel en om te communiceren, zoals vereist door deze Standaard.

15

In alle gevallen waar er geen beperkte mate van zekerheid kan worden verkregen en een conclusie met beperking in de beoordelingsverklaring in de omstandigheden onvoldoende is, vereist deze Standaard dat de accountant:

- een onthouding van een conclusie formuleert in de uitgebrachte verklaring; of
- indien van toepassing, de opdracht teruggeeft indien teruggave onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is. (Zie Par. A8, A9 en A10, A121 en A122)

Definities

16

De definities in de Standaarden 000N t/m 800 zijn van overeenkomstige toepassing, voor zover in deze Standaard niet anders is bepaald.

17

In het kader van deze Standaard hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenissen:

a. *cijferanalyses* – cijferanalyses als bedoeld in paragraaf 4 van Standaard 520.

b. *opdrachtrisico* – risico dat de accountant een onjuiste conclusie tot uitdrukking brengt wanneer de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten.

c. *financiële overzichten voor algemene doeleinden* – financiële overzichten als bedoeld in paragraaf 7, onderdeel a, van Standaard 700.

d. *stelsel voor algemene doeleinden* – stelsel als bedoeld in paragraaf 7, onderdeel b, van Standaard 700 van de NV COS.

e. *verzoek om inlichtingen* – Het verzoek om inlichtingen bestaat uit het zoeken naar informatie van goed ingelichte personen binnen of buiten de entiteit.

f. *beperkte mate van zekerheid* – Het niveau van zekerheid dat is verkregen waar het opdrachtrisico naar een niveau is teruggebracht dat in de omstandigheden van de opdracht aanvaardbaar is, maar waar dat risico groter is dan bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid, als de basis voor het tot uitdrukking brengen van een conclusie overeenkomstig deze Standaard. De combinatie van de aard, timing en omvang van werkzaamheden voor het verzamelen van assurance-informatie is voor de accountant tenminste voldoende om een zinvol niveau van zekerheid te verkrijgen. Om zinvol te kunnen zijn, zal het niveau van zekerheid dat door de accountant is verkregen waarschijnlijk het vertrouwen van de beoogde gebruikers van de financiële overzichten versterken. (Zie Par. A13)

g. *accountant* – accountant als bedoeld in paragraaf 13, onderdeel d, van Standaard 200 van de NV COS.
h. *professionele oordeelsvorming* – toepassen van relevante training, kennis en ervaring in de context van standaarden inzake assurance, financiële verslaggeving en ethiek, bij het maken van weloverwogen keuzes over de te treffen maatregelen in de omstandigheden van de beoordelingsopdracht.
i. *relevante ethische voorschriften* – ethische voorschriften waaraan het opdrachtteam en de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar onderworpen zijn bij het uitvoeren van beoordelingsopdrachten. Deze voorschriften betreffen de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) en de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO), samen met de nationale vereisten die stringenter zijn.
j. *financiële overzichten voor bijzondere doeleinden* – financiële overzichten als bedoeld in paragraaf 6, onderdeel a, van Standaard 800 van de NV COS.
k. *stelsel voor bijzondere doeleinden* – stelsel als bedoeld in paragraaf 6, onderdeel b, van Standaard 800.
l. *opdrachtpartner* – De partner of andere persoon binnen de accountantseenheid die verantwoordelijk is voor de opdracht, voor de uitvoering daarvan en voor de verklaring die namens de accountantseenheid wordt uitgebracht en aan wie, indien vereist, door een beroepsorganisatie of een wettelijke of regelgevende instantie passende bevoegdheden zijn toegekend.
m. *de met governance belaste personen* – de met governance belaste personen, bedoeld in paragraaf 13, onderdeel o, van Standaard 200 van de NV COS.
n. *management* – management als bedoeld in paragraaf 13, onderdeel h, van Standaard 200 van de NV COS.

Vereisten

Het uitvoeren van een beoordelingsopdracht overeenkomstig deze Standaard
18
De accountant dient inzicht te hebben in de gehele tekst van deze Standaard, inclusief de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten om de doelstellingen van de Standaard te begrijpen en de vereisten naar behoren toe te passen. (Zie Par. A14)

Het naleven van relevante vereisten
19
De accountant dient iedere vereiste van deze Standaard na te leven, tenzij een vereiste voor de beoordelingsopdracht niet relevant is. Een vereiste is relevant voor de beoordelingsopdracht wanneer de betreffende omstandigheden van toepassing zijn.
20
De accountant dient in de beoordelingsverklaring geen naleving van deze Standaard te vermelden, tenzij de accountant alle vereisten van deze Standaard heeft nageleefd die voor de beoordelingsopdracht relevant zijn.

Ethische voorschriften
21
De accountant dient alle relevante ethische voorschriften na te leven, inclusief de vereisten die betrekking hebben op onafhankelijkheid. (Zie Par. A15 en A16)

Professioneel-kritische instelling en professionele oordeelsvorming
22
De accountant dient de opdracht met een professioneel-kritische instelling te plannen en uit te voeren. Hij dient daarbij te erkennen dat er omstandigheden kunnen zijn die ertoe leiden dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten. (Zie Par. A17, A18, A19 en A20)
23
De accountant dient professionele oordeelsvorming toe te passen bij het uitvoeren van een beoordelingsopdracht. (Zie Par. A21, A22, A23, A24 en A25)

Kwaliteitsbeheersing op het niveau van de opdracht
24
De opdrachtpartner dient te beschikken over competentie op het gebied van assurance-vaardigheden en -technieken en op het gebied van financiële verslaggeving, die passend zijn in de omstandigheden van de opdracht. (Zie Par. A26)
25
De opdrachtpartner dient verantwoordelijkheid te nemen voor: (Zie Par. A27, A28, A29 en A30)
a. de algehele kwaliteit van iedere beoordelingsopdracht die aan de partner is toegewezen;
b. de aansturing van, het toezicht op en het plannen en uitvoeren van de beoordelingsopdracht in overeenstemming met professionele standaarden en de van toepassing zijnde vereisten vanuit wet- en regelgeving; (Zie Par. A31)

c. de geschiktheid van de beoordelingsverklaring onder de gegeven omstandigheden; en
d. de uitvoering van de opdracht in overeenstemming met de beleidslijnen inzake kwaliteitsbeheersing van de accountantseenheid, inclusief het volgende:
    1. zich ervan vergewissen dat geschikte procedures met betrekking tot de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en opdrachten zijn gevolgd, en dat getrokken conclusies passend zijn. Hierbij is de overweging inbegrepen of er informatie is die ertoe zou kunnen leiden dat de opdrachtpartner concludeert dat het bij het management ontbreekt aan integriteit; (Zie Par. A32 en A33)
    2. zich ervan vergewissen dat het opdrachtteam gezamenlijk over de gepaste competentie en capaciteiten beschikt, inclusief assurance-vaardigheden en -technieken en deskundigheid in financiële verslaggeving, om:
        a. de beoordelingsopdracht overeenkomstig professionele standaarden en de van toepassing zijnde vereisten vanuit wet- en regelgeving uit te voeren; en
        b. een verklaring mogelijk te maken die onder de gegeven omstandigheden passend is om uit te brengen; en
    3. het nemen van de verantwoordelijkheid voor het onderhouden van geschikte opdrachtdocumentatie.

Relevante overwegingen na opdrachtaanvaarding
26
Indien de opdrachtpartner informatie verkrijgt die ertoe zou hebben geleid dat de accountantseenheid de opdracht zou hebben geweigerd als die informatie eerder beschikbaar zou zijn geweest, dient de opdrachtpartner deze informatie onmiddellijk te communiceren aan de accountantseenheid. De accountantseenheid en de opdrachtpartner kunnen dan de noodzakelijke actie ondernemen.

Het naleven van relevante ethische voorschriften
27
Gedurende de opdracht dient de opdrachtpartner, door middel van observatie en het verzoeken om inlichtingen voor zover noodzakelijk, alert te blijven op assurance-informatie die het niet-naleven van relevante ethische voorschriften door leden van het opdrachtteam aantoont. Indien via het kwaliteitsbeheersingssysteem van de accountantseenheid of op andere wijze aangelegenheden onder de aandacht van de opdrachtpartner komen, die erop wijzen dat leden van het opdrachtteam niet voldaan hebben aan de relevante ethische voorschriften, dient hij in overleg met anderen binnen de accountantseenheid de passende actie te bepalen.

Het monitoren
28
Onder een effectief stelsel van kwaliteitsbeheersing valt een monitoringproces dat is opgezet voor het verschaffen van een redelijke mate van zekerheid aan de accountantseenheid dat de beleidslijnen en procedures met betrekking tot het stelsel van kwaliteitsbeheersing relevant en adequaat zijn en effectief werken. De opdrachtpartner dient de bevindingen uit het monitoringproces van de accountantseenheid die blijken uit de meest recente assurance-informatie die door de accountantseenheid en, indien van toepassing, andere accountantseenheden die tot het netwerk behoren is uitgebracht, in aanmerking te nemen. Dit omvat ook de vraag of tekortkomingen die in deze informatie zijn opgemerkt van invloed kunnen zijn op de beoordelingsopdracht.

Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en beoordelingsopdrachten

Factoren die de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en beoordelingsopdrachten beïnvloeden
29
Tenzij op grond van wet- of regelgeving vereist, dient de accountant een beoordelingsopdracht niet te aanvaarden indien: (Zie Par. A34 en A35)
a. de accountant zich er niet van heeft kunnen vergewissen:
    1. *dat er sprake is van een rationeel doel voor de opdracht; of (Zie Par.* A36)
    2. d*at een beoordelingsopdracht in de omstandigheden passend zou zijn. (Zie Par.* A37)
b. de accountant reden heeft om aan te nemen dat er aan de relevante ethische voorschriften, inclusief onafhankelijkheid, niet zal worden voldaan;
c. de eerste inschatting van de accountant aangaande de omstandigheden van de opdracht aanwijst dat de informatie die nodig is om de beoordelingsopdracht uit te kunnen voeren waarschijnlijk niet beschikbaar of onbetrouwbaar is; (Zie Par. A38)
d. de accountant redenen heeft om de integriteit van het management zodanig in twijfel te trekken dat het waarschijnlijk een goede uitvoering van de beoordeling zal beïnvloeden; of (Zie Par. A37(b))
e. het management of de met governance belaste personen een beperking opleggen in de reikwijdte van de werkzaamheden van de accountant in de voorwaarden van een voorgestelde beoordelingsopdracht. Dit in zodanige mate dat de accountant veronderstelt dat die beperking erin zal

resulteren dat de accountant een onthouding van een conclusie over de financiële overzichten zal formuleren.

Randvoorwaarden voor het aanvaarden van een beoordelingsopdracht

30

Voorafgaand aan het aanvaarden van een beoordelingsopdracht dient de accountant: (Zie Par. A39)

a. te bepalen of het stelsel inzake financiële verslaggeving dat wordt toegepast bij het opstellen van de financiële overzichten aanvaardbaar is. Dit is inclusief, in het geval van financiële overzichten voor bijzondere doeleinden, het verwerven van inzicht in het doel waarvoor de financiële overzichten zijn opgesteld en in de beoogde gebruikers; en (Zie Par. A40, A41, A42, A43, A44, A45 en A46)

b. de overeenstemming van het management te verkrijgen dat het zijn verantwoordelijkheid erkent en begrijpt: (Zie Par. A47, A48, A49 en A50)
   1. voor het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, inclusief de getrouwe weergave ervan, indien relevant;
   2. voor een zodanige interne beheersing die het management noodzakelijk acht om het opstellen van de financiële overzichten mogelijk te maken die geen afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude of van fouten;
   3. om de accountant te voorzien van:
      a. toegang tot alle informatie waarvan het management kennis heeft en die relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten, zoals vastleggingen, documentatie en andere aangelegenheden;
      b. aanvullende informatie waar de accountant bij het management in het kader van de opdracht om kan verzoeken; en
      c. onbeperkte toegang tot de personen binnen de entiteit van wie de accountant vaststelt dat het noodzakelijk is dat van hen assurance-informatie wordt verkregen.

31

Indien de accountant niet overtuigd is dat wordt voldaan aan elk van de aangelegenheden zoals die hierboven zijn beschreven als randvoorwaarden voor het aanvaarden van een beoordelingsopdracht, dient de accountant de aangelegenheid met het management of de met governance belaste personen te bespreken. Indien er geen wijzigingen kunnen worden aangebracht om de accountant tevreden te stellen over die aangelegenheden dient de accountant de voorgestelde opdracht niet te aanvaarden tenzij dit op grond van wet- of regelgeving is vereist. Een opdracht die echter onder dergelijke omstandigheden is uitgevoerd voldoet niet aan deze Standaard. In dat geval dient de accountant in de beoordelingsverklaring niet op te nemen dat de beoordeling overeenkomstig deze Standaard is uitgevoerd.

32

Indien na de aanvaarding van de opdracht aan het licht komt dat de accountant niet overtuigd is van het voldoen aan de bovenstaande randvoorwaarden, dient de accountant de aangelegenheid met het management of de met governance belaste personen te bespreken en dient hij te bepalen:

a. of de aangelegenheid kan worden opgelost;
b. of het passend is om de opdracht voort te zetten; en
c. of, en zo ja, hoe de aangelegenheid in de beoordelingsverklaring moet worden gecommuniceerd.

Aanvullende overwegingen wanneer de formulering van de beoordelingsverklaring door wet- of regelgeving wordt voorgeschreven

33

De beoordelingsverklaring die voor de beoordelingsopdracht wordt uitgebracht, verwijst alleen naar deze Standaard indien de verklaring voldoet aan de vereisten van paragraaf 86.

34

In sommige gevallen, wanneer de beoordeling wordt uitgevoerd conform van toepassing zijnde wet- of regelgeving van een rechtsgebied, kan relevante wet- of regelgeving de lay-out of de formulering van de beoordelingsverklaring voorschrijven in een vorm of in termen die significant afwijken van de vereisten in deze Standaard. In die gevallen dient de accountant te evalueren of gebruikers de zekerheid die door de beoordeling van de financiële overzichten wordt verkregen verkeerd kunnen begrijpen en, zo ja, of aanvullende informatie in de beoordelingsverklaring mogelijke misverstanden kan beperken. (Zie Par. A51 en A148)

35

Indien de accountant concludeert dat een aanvullende uitleg in de beoordelingsverklaring mogelijke misverstanden niet kan beperken, dient de accountant de beoordelingsopdracht niet te aanvaarden tenzij dit op grond van wet- of regelgeving is vereist. Een beoordeling die wordt uitgevoerd in overeenstemming met dergelijke wet- of regelgeving voldoet niet aan deze Standaard. Derhalve dient de accountant in de beoordelingsverklaring geen verwijzingen op te nemen dat de beoordeling overeenkomstig deze Standaard is uitgevoerd. (Zie Par. A51 en A148)

Het overeenkomen van de opdrachtvoorwaarden

36

Voorafgaand aan het uitvoeren van de opdracht dient de accountant de opdrachtvoorwaarden overeen te komen met het management of met de met governance belaste personen, in voorkomend geval.

37

De overeengekomen opdrachtvoorwaarden dienen te worden vastgelegd in een opdrachtbevestiging of in een andere geschikte schriftelijke overeenkomst, en dient het volgende te omvatten: (Zie Par. A52, A53, A54 en A56)

a. het beoogd gebruik en verspreiding van de financiële overzichten en, voor zover van toepassing, eventuele beperkingen betreffende het gebruik of de verspreiding ervan;
b. identificatie van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
c. de doelstelling en reikwijdte van de beoordelingsopdracht;
d. de verantwoordelijkheden van de accountant;
e. de verantwoordelijkheden van het management, inclusief die in paragraaf 30(b); (Zie Par. A47, A48, A49, A50 en A55)
f. een vermelding dat de opdracht geen controle betreft en dat de accountant geen controleoordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking zal brengen; en
g. een verwijzing naar de verwachte vorm en inhoud van de verklaring die door de accountant zal worden uitgebracht en een vermelding dat er omstandigheden kunnen zijn waardoor de verklaring kan afwijken van zijn verwachte vorm en inhoud.

Doorlopende opdrachten

38

Bij doorlopende beoordelingsopdrachten dient de accountant te evalueren of er omstandigheden zijn die vereisen dat de opdrachtvoorwaarden worden herzien. Dit met inbegrip van veranderingen in de overwegingen inzake de opdrachtaanvaarding. Tevens dient de accountant te evalueren of de noodzaak bestaat om het management of de met governance belaste personen, in voorkomend geval, te herinneren aan de bestaande opdrachtvoorwaarden. (Zie Par. A57)

Aanvaarding van een wijziging in de voorwaarden van de beoordelingsopdracht

39

De accountant dient niet in te stemmen met een verandering in de opdrachtvoorwaarden indien er geen redelijke rechtvaardiging voor deze verandering bestaat. (Zie Par. A58, A59 en A60)

40

Indien de accountant, voorafgaand aan het voltooien van de beoordelingsopdracht, wordt verzocht om de opdracht te veranderen in een opdracht waarbij geen zekerheid wordt verschaft, dient de accountant te bepalen of er een redelijke rechtvaardiging bestaat om dit te doen. (Zie Par. A61 en A62)

41

Indien de opdrachtvoorwaarden wijzigen tijdens de opdracht dienen de accountant en het management of de met governance belaste personen, in voorkomend geval, nieuwe opdrachtvoorwaarden overeen te komen en vast te leggen in een opdrachtbevestiging of in een andere geschikte schriftelijke overeenkomst.

Communicatie met het management en de met governance belaste personen

42

De accountant dient met het management of de met governance belaste personen, in voorkomend geval, tijdens de beoordelingsopdracht tijdig aangelegenheden betreffende de beoordelingsopdracht te communiceren. Dit betreft de aangelegenheden die op grond van professionele oordeelsvorming van de accountant, belangrijk genoeg zijn om de aandacht van het management of de met governance belaste personen, in voorkomend geval, te verdienen. (Zie Par. A63, A64, A65, A66, A67, A68 en A69)

Het uitvoeren van de opdracht

Materialiteit in een beoordeling van financiële overzichten

43

De accountant dient de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel te bepalen en deze materialiteit toe te passen bij het opzetten van de werkzaamheden en bij het evalueren van de resultaten die vanuit die werkzaamheden zijn verkregen. (Zie Par. A70, A71, A72 en A73)

44

De accountant dient de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel te herzien wanneer hij zich gedurende de beoordeling bewust wordt van informatie die ertoe zou hebben geleid om aanvankelijk een ander bedrag te bepalen. (Zie Par. A74)

Het inzicht van de accountant

45

De accountant dient inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving, en in het van toepassing

zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, om gebieden in de financiële overzichten te kunnen identificeren waar zich waarschijnlijk afwijkingen van materieel belang voor zullen doen. Daarmee verschaft hij zich een basis voor het opzetten van werkzaamheden om op die gebieden in te spelen. (Zie Par. A75, A76 en A77)

46

Het inzicht van de accountant dient het volgende te bevatten: (Zie Par. A78, A87 en A90)

a. relevante sector, regelgevende en andere externe factoren, inclusief het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
b. de aard van de entiteit, inclusief:
    1. haar activiteiten;
    2. haar structuur inzake eigendom en governance;
    3. de soorten investeringen die de entiteit doet en voornemens is te doen;
    4. de wijze waarop de entiteit wordt gestructureerd en hoe ze wordt gefinancierd; en
    5. de doelstellingen en strategieën van de entiteit.
c. de administratieve systemen en administratie van de entiteit; en
d. de keuze en toepassing door de entiteit van grondslagen voor financiële verslaggeving.

Het opzetten en uitvoeren van werkzaamheden

47

Bij het verkrijgen van voldoende en geschikte assurance-informatie als basis voor een conclusie over de financiële overzichten als geheel, dient de accountant cijferanalyses op te zetten en uit te voeren en te verzoeken om inlichtingen: (Zie Par. A79, A80, A81, A82, A83, A87 en A90)

a. om in te spelen op alle elementen die van materieel belang zijn in de financiële overzichten, inclusief toelichtingen; en
b. om zich te richten op het inspelen op gebieden in de financiële overzichten waar het waarschijnlijk is dat afwijkingen van materieel belang zich voor zullen doen.

48

De verzoeken om inlichtingen door de accountant bij het management en anderen binnen de entiteit, in voorkomend geval, dienen het volgende te omvatten: (Zie Par. A84, A85, A86, A87 en A88)

a. de wijze waarop het management significante schattingen maakt die onder het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereist zijn;
b. het identificeren van verbonden partijen en transacties met verbonden partijen, inclusief het doel van die transacties;
c. de vraag of er significante, ongebruikelijke of complexe transacties, gebeurtenissen of aangelegenheden zijn die de financiële overzichten van de entiteit hebben beïnvloed of kunnen beïnvloeden, inclusief:
    1. significante wijzigingen in de bedrijfsactiviteiten en werkzaamheden van de entiteit;
    2. significante wijzigingen in de voorwaarden van contracten die een van materieel belang zijnde invloed hebben op de financiële overzichten van de entiteit, inclusief voorwaarden van financierings- en schuldencontracten of convenanten;
    3. significante journaalposten of overige aanpassingen aan de financiële overzichten;
    4. significante transacties die voorkomen of worden verwerkt rondom het einde van de verslagperiode;
    5. de status van eventuele niet-gecorrigeerde afwijkingen die gedurende eerdere opdrachten zijn geïdentificeerd; en
    6. effecten of mogelijke implicaties voor de entiteit van transacties of relaties met verbonden partijen;
d. het bestaan van feitelijke, vermoede of vermeende:
    1. fraude of illegale handelingen die de entiteit beïnvloeden; en
    2. het niet-naleven van bepalingen van wet- of regelgeving die in het algemeen geacht worden van directe invloed te zijn op de vaststelling van bedragen en toelichtingen in de financiële overzichten die van materieel belang zijn. Zoals wet- en regelgeving op het gebied van belastingen en pensioenen.
e. of het management gebeurtenissen heeft geïdentificeerd en geadresseerd die zich voordoen tussen de datum van de financiële overzichten en de datum van de beoordelingsverklaring waarvoor een aanpassing van of een toelichting in de financiële overzichten is vereist;
f. de basis voor de inschatting van het management met betrekking tot de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven; (Zie Par. A89)
g. of er gebeurtenissen of omstandigheden zijn die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven;
h. verbintenissen, contractuele verplichtingen of voorwaardelijke gebeurtenissen die van materieel belang zijn en die de financiële overzichten van de entiteit inclusief toelichtingen beïnvloeden of hebben beïnvloed; en
i. niet-monetaire transacties of transacties zonder tegenprestatie die van materieel belang zijn gedurende de financiële verslaggevingsperiode.

49

Bij het opzetten van cijferanalyses dient de accountant te overwegen of de gegevens uit de administratieve systemen en de administratie van de entiteit adequaat zijn voor het doel van het uitvoeren van cijferanalyses. (Zie Par. A89, A90 en A91)

Werkzaamheden om op specifieke omstandigheden in te spelen

Verbonden partijen
50
Tijdens de beoordeling dient de accountant alert te blijven op regelingen of informatie die zou kunnen wijzen op het bestaan van relaties of transacties met verbonden partijen die het management niet eerder heeft onderkend of aan de accountant heeft toegelicht.
51
Indien de accountant gedurende het uitvoeren van de beoordeling significante transacties buiten het normale verloop van bedrijfsactiviteiten identificeert, dient de accountant bij het management te verzoeken om inlichtingen omtrent:
a. de aard van die transacties;
b. de vraag of verbonden partijen hierbij betrokken zouden kunnen zijn; en
c. de zakelijke redenen (of het gebrek daaraan) van die transacties.

Fraude en het niet-naleven van wet- en regelgeving
52
Wanneer er een aanwijzing is dat fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving, of vermoede fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving, heeft plaatsgevonden binnen de entiteit, dient de accountant:
a. de aangelegenheid te communiceren, tenzij dit op grond van wet- of regelgeving verboden is, met het gepaste niveau van management of de met governance belaste personen in voorkomend geval; (Zie Par. A93)
b. te verzoeken om een inschatting van het management van de eventuele effecten op de financiële overzichten;
c. het eventuele effect van de inschatting van het management van de effecten van geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving die aan de accountant zijn gecommuniceerd in overweging te nemen in relatie tot de conclusie van de accountant over de financiële overzichten en in relatie tot de beoordelingsverklaring; en
d. te bepalen of wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften: (Zie Par. A94, A95, A96, A97 en A98)
    1. van de accountant vereisen om aan een bevoegde instantie buiten de entiteit te rapporteren;
    2. verantwoordelijkheden vaststellen waaronder het rapporteren aan een bevoegde instantie buiten de entiteit als dit passend is in de omstandigheden.

Continuïteit
53
Een beoordeling van de financiële overzichten omvat het in overweging nemen van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Bij het in overweging nemen van de inschatting van het management van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven dient de accountant dezelfde periode te omvatten als de periode die het management heeft gehanteerd om zijn inschatting te maken zoals vereist door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, of door wet- of regelgeving indien een langere periode gespecificeerd wordt.
54
Indien, tijdens het uitvoeren van de beoordeling, de accountant zich bewust wordt van gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, dient de accountant: (Zie Par. A99)
a. bij het management te verzoeken om inlichtingen omtrent plannen voor toekomstige handelingen die invloed hebben op de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, de haalbaarheid van die plannen en of het management veronderstelt dat de uitkomsten van die plannen de situatie met betrekking tot de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven zal verbeteren;
b. de resultaten van die verzoeken om informatie te evalueren om te overwegen of de reactie van het management voldoende basis verschaft om:
    1. de financiële overzichten te blijven presenteren op basis van de continuïteitsveronderstelling indien het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving de continuïteitsveronderstelling omvat; of
    2. te concluderen of de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten, of anderszins misleidend zijn met betrekking tot het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven; en
c. de reacties van het management in overweging te nemen in het licht van alle relevante informatie waarvan de accountant zich bewust is als gevolg van de beoordeling.

Gebruikmaken van de werkzaamheden die door anderen zijn uitgevoerd
55
Bij het uitvoeren van de beoordeling kan het voor de accountant noodzakelijk zijn om gebruik te maken van werkzaamheden die door andere accountants zijn uitgevoerd, of van de werkzaamheden van een individu of organisatie dat/die over de deskundigheid beschikt in een ander kennisveld dan financiële verslaggeving of assurance. Indien de accountant tijdens het uitvoeren van de beoordeling gebruik maakt van de werkzaamheden die door een andere accountant of deskundige zijn uitgevoerd, dient de accountant passende maatregelen te nemen om zich ervan te vergewissen dat de werkzaamheden adequaat zijn uitgevoerd voor de doeleinden van de accountant. (Zie Par. A80)

Het aansluiten van de financiële overzichten op de onderliggende administratie
56
De accountant dient assurance-informatie te verkrijgen dat de financiële overzichten overeenstemmen met of aansluiten op de onderliggende administratie van de entiteit. (Zie Par. A100)

Aanvullende werkzaamheden wanneer de accountant zich ervan bewust wordt dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang kunnen bevatten
57
De accountant kan zich bewust worden van een aangelegenheid waardoor hij veronderstelt dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang kunnen bevatten. In dat geval zet de accountant aanvullende werkzaamheden op en voert deze uit, zodanig dat deze voldoende zijn om de accountant in staat te stellen om: (Zie Par. A101, A102, A103, A104 en A105)
a. te concluderen dat de aangelegenheid-/heden er waarschijnlijk niet toe zal/zullen leiden dat de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang bevatten; of
b. te bepalen dat de aangelegenheid-/heden er toe zal/zullen leiden dat de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang bevatten.

Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode
58
Indien de accountant zich bewust wordt van gebeurtenissen die zich voordoen tussen de datum van de financiële overzichten en de datum van de beoordelingsverklaring waarvoor een aanpassing van of een toelichting in de financiële overzichten is vereist, dient de accountant bij het management te verzoeken om die afwijkingen te corrigeren.
59
De accountant heeft geen verplichting enige werkzaamheden uit te voeren met betrekking tot de financiële overzichten na de datum van de beoordelingsverklaring. Echter, indien na de datum van de beoordelingsverklaring maar vóór de datum waarop de financiële overzichten worden openbaar gemaakt een feit bij de accountant bekend wordt dat, wanneer het de accountant op de datum van de beoordelingsverklaring bekend was geweest, tot een aanpassing van de beoordelingsverklaring zou kunnen hebben geleid, dient de accountant:
a. de aangelegenheid te bespreken met het management of de met governance belaste personen, in voorkomend geval;
b. te bepalen of het noodzakelijk is dat de financiële overzichten worden aangepast; en
c. zo ja, bij het management te verzoeken om inlichtingen omtrent de wijze waarop het management voornemens is deze aangelegenheid te verwerken in de financiële overzichten.
60
Het is mogelijk dat het management de financiële overzichten niet wijzigt terwijl dit volgens de accountant wel noodzakelijk is en de beoordelingsverklaring reeds aan de entiteit is verstrekt. Dan dient de accountant bij het management en de met governance belaste personen aan te geven dat de financiële overzichten niet openbaar kunnen worden gemaakt voordat de noodzakelijke wijzigingen zijn aangebracht. Indien de financiële overzichten later desalniettemin zonder de noodzakelijke wijzigingen worden openbaar gemaakt, dient de accountant passende maatregelen te treffen om te trachten te voorkomen dat er op de beoordelingsverklaring wordt gesteund.

Schriftelijke bevestigingen
61
De accountant dient het management te verzoeken om hem een schriftelijke bevestiging te verschaffen dat het management zijn verantwoordelijkheden die beschreven staan in de overeengekomen opdrachtvoorwaarden is nagekomen. De schriftelijke bevestigingen dienen te omvatten dat: (Zie Par. A106, A107 en A108)
a. het management zijn verantwoordelijkheden voor het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving is nagekomen, inclusief waar relevant hun getrouwe weergave. Tevens bevestigt het management dat het aan de accountant alle relevante informatie en toegang tot informatie heeft verschaft zoals in de opdrachtvoorwaarden beschreven staat; en
b. alle transacties zijn verwerkt en in de financiële overzichten zijn weergegeven.

Wet- of regelgeving kan aan het management de eis stellen om schriftelijke openbare verklaringen te maken over zijn verantwoordelijkheden. Indien de accountant bepaalt dat in dergelijke verklaringen, sommige of alle bevestigingen zijn opgenomen die door subparagrafen (a)-(b) zijn vereist, dan hoeven de relevante aangelegenheden die door dergelijke verklaringen worden omvat niet in de schriftelijke bevestiging te worden opgenomen.

62

De accountant dient tevens het management om schriftelijke bevestigingen te verzoeken waarin het management bevestigt dat het het volgende aan de accountant heeft toegelicht: (Zie Par. A107)

a. de identiteit van de verbonden partijen en van alle relaties en transacties met de verbonden partijen van de entiteit waarvan het management zich bewust is;
b. significante feiten met betrekking tot fraude of vermoede fraude die bij het management bekend zijn en die de entiteit kunnen hebben beïnvloed;
c. bekende actuele of mogelijke niet-naleving van wet- en regelgeving waarvan de effecten van het niet-naleven de financiële overzichten van de entiteit beïnvloeden;
d. alle informatie die relevant is voor het gebruik van de continuïteitsveronderstelling in de financiële overzichten;
e. dat alle gebeurtenissen die plaatsvinden na de datum van de financiële overzichten en waarvoor het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving aanpassing of toelichting vereist, daadwerkelijk zijn aangepast of toegelicht;
f. verbintenissen, contractuele verplichtingen of voorwaardelijke gebeurtenissen die van materieel belang zijn die de financiële overzichten van de entiteit hebben beïnvloed of kunnen beïnvloeden, inclusief toelichtingen; en
g. niet-monetaire transacties of transacties zonder tegenprestatie die van materieel belang zijn en die door de entiteit zijn aangegaan in de financiële verslaggevingsperiode die in aanmerking is genomen.

63

Indien het management één of meer van de gevraagde schriftelijke bevestigingen niet verschaft, dient de accountant: (Zie Par. A106)

a. de aangelegenheid te bespreken met het management of de met governance belaste personen in voorkomend geval;
b. de integriteit van het management opnieuw te evalueren, en het effect dat dit kan hebben op de betrouwbaarheid van de (mondelinge of schriftelijke) bevestigingen en op de assurance-informatie in het algemeen te evalueren; en
c. passende actie te ondernemen, inclusief het bepalen van het mogelijke effect op de conclusie in de beoordelingsverklaring overeenkomstig deze Standaard.

64

De accountant dient een onthouding van een conclusie over de financiële overzichten te formuleren of de opdracht terug te geven indien teruggave onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is, in voorkomend geval, indien:

a. de accountant concludeert dat er voldoende twijfel bestaat over de integriteit van het management zodanig dat de schriftelijke bevestigingen niet betrouwbaar zijn; of
b. het management de op grond van paragraaf 61 vereiste bevestigingen niet verschaft.

De datum van en de verslagperiode(n) die gedekt wordt/worden door schriftelijke bevestigingen

65

De datum van de schriftelijke bevestigingen dient zo dicht als mogelijk bij, maar niet na, de datum van de beoordelingsverklaring te liggen. De schriftelijke bevestigingen dienen te slaan op alle financiële overzichten en alle verslagperioden die in de beoordelingsverklaring worden genoemd.

Het evalueren van assurance-informatie verkregen uit de uitgevoerde werkzaamheden

66

De accountant dient te evalueren of er voldoende en geschikte assurance-informatie is verkregen uit de uitgevoerde werkzaamheden. Zo niet, dan dient de accountant andere werkzaamheden uit te voeren die de accountant in de omstandigheden noodzakelijk acht om over de financiële overzichten een conclusie te kunnen vormen. (Zie Par. A109)

67

Het is mogelijk dat de accountant niet in staat is voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen om een conclusie te kunnen vormen. Dan dient de accountant de effecten die dergelijke beperkingen hebben op de reikwijdte van de beoordeling met het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen te bespreken. (Zie Par. A110 en A111)

Het evalueren van het effect op de beoordelingsverklaring

68

De accountant dient de assurance-informatie die is verkregen uit de uitgevoerde werkzaamheden te evalueren om het effect op de beoordelingsverklaring te bepalen. (Zie Par. A109)

Het vormen van de conclusie van de accountant over de financiële overzichten

Het in overweging nemen van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving met betrekking tot de financiële overzichten

69

Bij het vormen van de conclusie over de financiële overzichten dient de accountant:

a. te evalueren of de financiële overzichten op adequate wijze verwijzen naar het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving of op adequate wijze hiervan een beschrijving geven; (Zie Par. A112 en A113)
b. te overwegen of, in de context van de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de resultaten van de uitgevoerde werkzaamheden:
    1. de terminologie die in de financiële overzichten wordt gehanteerd, inclusief de titel van elk financieel overzicht, geschikt is;
    2. de financiële overzichten op adequate wijze de belangrijke geselecteerde en toegepaste grondslagen voor financiële verslaggeving toelichten;
    3. de geselecteerde en toegepaste grondslagen voor financiële verslaggeving consistent zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, en geschikt zijn;
    4. de door het management gemaakte schattingen redelijk lijken;
    5. de in de financiële overzichten gepresenteerde informatie relevant, betrouwbaar, vergelijkbaar en begrijpelijk lijkt; en
    6. de financiële overzichten adequate toelichtingen verschaffen om de beoogde gebruikers in staat te stellen de effecten van de van materieel belang zijnde transacties en gebeurtenissen op de informatie die bekend wordt gemaakt in de financiële overzichten, te begrijpen. (Zie Par. A114, A115 en A116)

70

De accountant dient de invloed te overwegen van:

a. niet-gecorrigeerde afwijkingen die tijdens de beoordeling, en in de beoordeling van de financiële overzichten van de entiteit van het voorgaande jaar, zijn geïdentificeerd op de financiële overzichten als geheel; en
b. de kwalitatieve aspecten van de praktijken inzake administratieve verwerking van de entiteit, inclusief indicatoren van mogelijke tendentie bij oordeelsvormingen van het management. (Zie Par. A117 en A118)

71

Indien de financiële overzichten zijn opgesteld door gebruik te maken van een getrouw-beeld stelsel, dient de overweging van de accountant tevens het volgende te omvatten: (Zie Par. A115)

a. de algehele presentatie, structuur en inhoud van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel; en
b. of de financiële overzichten, inclusief de gerelateerde toelichtingen, de onderliggende transacties en gebeurtenissen zodanig lijken weer te geven dat een getrouwe weergave bereikt wordt of, in voorkomend geval, een getrouw beeld wordt gegeven in de context van de financiële overzichten als geheel.

Het vormen van de conclusie

72

De goedkeurende of aangepaste conclusie van de accountant over de financiële overzichten dient in de gepaste vorm tot uitdrukking te worden gebracht in de context van het stelsel inzake financiële verslaggeving dat in de financiële overzichten is toegepast.

Goedkeurende conclusie

73

De accountant dient in de beoordelingsverklaring een goedkeurende conclusie tot uitdrukking te brengen over de financiële overzichten als geheel. Dit indien hij een beperkte mate van zekerheid heeft verkregen om te kunnen concluderen dat hem niets is gebleken op grond waarvan hij zou moeten concluderen dat de financiële overzichten, niet in alle van materieel belang zijnde opzichten, zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

74

Wanneer de accountant een goedkeurende conclusie tot uitdrukking brengt, dient de accountant, tenzij anders vereist door wet- of regelgeving, één van de volgende zinnen te gebruiken, indien passend: (Zie Par. A119 en A120)

a. ‘Op grond van onze beoordeling is ons niets gebleken op basis waarvan wij zouden moeten concluderen dat de financiële overzichten, in alle van materieel belang zijnde opzichten, niet getrouw zijn weergegeven (of geen getrouw beeld geven),... in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving’, (voor financiële overzichten die zijn opgesteld op basis van een getrouw-beeld stelsel); of
b. ‘Op grond van onze beoordeling is ons niets gebleken op basis waarvan wij zouden moeten concluderen dat de financiële overzichten, niet in alle van materieel belang zijnde opzichten, zijn

opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving', (voor financiële overzichten die zijn opgesteld door gebruik te maken van een compliance-stelsel).

Aangepaste conclusie

75

De accountant dient in de beoordelingsverklaring een aangepaste conclusie tot uitdrukking te brengen over de financiële overzichten als geheel wanneer:

a. de accountant, op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie, bepaalt dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten; of
b. de accountant niet in staat is om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen met betrekking tot één of meerdere elementen in de financiële overzichten die van materieel belang zijn met betrekking tot de financiële overzichten als geheel.

76

Wanneer de accountant de conclusie aanpast die over de financiële overzichten tot uitdrukking is gebracht, dient de accountant:

a. Indien passend voor de conclusieparagraaf in de beoordelingsverklaring gebruik te maken van de titel *Conclusie met beperking*, *Afkeurende conclusie*, of *Onthouding van een conclusie*; en
b. een beschrijving te verschaffen van de aangelegenheid die de aanleiding vormt van de aanpassing onder een gepaste titel (bijvoorbeeld *Onderbouwing van de conclusie met beperking*, *Onderbouwing van de afkeurende conclusie*, of *Onderbouwing van de onthouding van een conclusie*, in voorkomend geval), in een aparte paragraaf in de beoordelingsverklaring direct vóór de conclusieparagraaf (waarnaar verwezen wordt als de onderbouwing voor de conclusieparagraaf).

Financiële overzichten bevatten een afwijking van materieel belang

77

Indien de accountant bepaalt dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten, dient de accountant het volgende tot uitdrukking te brengen:

a. een conclusie met beperking wanneer de accountant concludeert dat de effecten van de aangelegenheid (-heden) die aanleiding geven tot de aanpassing van materieel belang, maar niet van diepgaande invloed zijn op de financiële overzichten; of
b. een afkeurende conclusie wanneer de effecten van de aangelegenheid (-heden) die aanleiding geven tot de aanpassing zowel van materieel belang als van diepgaande invloed zijn op de financiële overzichten.

78

Wanneer de accountant over de financiële overzichten een conclusie met beperking tot uitdrukking brengt vanwege een afwijking van materieel belang, dient de accountant, tenzij anders vereist door wet- of regelgeving, in voorkomend geval één van de volgende zinnen te gebruiken:

a. 'Op grond van onze beoordeling is ons, uitgezonderd de gevolgen van de aangelegenheden beschreven in de paragraaf *Onderbouwing van de conclusie met beperking* niets gebleken op basis waarvan wij zouden moeten concluderen dat de financiële overzichten, in alle van materieel belang zijnde opzichten, niet getrouw zijn weergegeven (of geen getrouw beeld geven),... in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving', (voor financiële overzichten die zijn opgesteld door gebruik te maken van een getrouw-beeld stelsel); of
b. 'Op grond van onze beoordeling is ons, uitgezonderd de gevolgen van de aangelegenheden beschreven in de paragraaf *Onderbouwing van de conclusie met beperking* niets gebleken op basis waarvan wij zouden moeten concluderen dat de financiële overzichten niet, in alle van materieel belang zijnde opzichten, zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving', (voor financiële overzichten die zijn opgesteld door gebruik te maken van een compliance-stelsel).

79

Wanneer de accountant een afkeurende conclusie over de financiële overzichten tot uitdrukking brengt, dient de accountant, tenzij anders vereist door wet- of regelgeving, in voorkomend geval één van de volgende zinnen te gebruiken:

a. 'Op grond van onze beoordeling, als gevolg van de significantie van de aangelegenheden die in de paragraaf *Onderbouwing van de afkeurende conclusie* staan beschreven, zijn de financiële overzichten, in alle van materieel belang zijnde opzichten, niet getrouw weergegeven (of geven geen getrouw beeld),... in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving', (voor financiële overzichten die zijn opgesteld door gebruik te maken van een getrouw-beeld stelsel); of
b. 'Op grond van onze beoordeling, als gevolg van de significantie van de aangelegenheden die in de paragraaf *Onderbouwing van de afkeurende conclusie* staan beschreven, zijn de financiële overzichten niet, in alle van materieel belang zijnde opzichten, opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving', (voor financiële overzichten die zijn opgesteld door gebruik te maken van een compliance-stelsel).

80

In de onderbouwing voor de conclusieparagraaf, met betrekking tot afwijkingen van materieel belang die aanleiding geven tot een conclusie met beperking of een afkeurende conclusie, dient de accountant:

a. de financiële effecten van de afwijkingen te beschrijven en te kwantificeren indien de afwijkingen van materieel belang in verband staan met specifieke bedragen in de financiële overzichten (inclusief kwantitatieve toelichtingen), tenzij dit praktisch niet-uitvoerbaar is. In dat geval zal de accountant dit vermelden;
b. uit te leggen hoe toelichtingen afwijken indien de afwijking van materieel belang verband houdt met beschrijvende toelichtingen; of
c. de aard van weggelaten informatie te beschrijven indien de afwijking van materieel belang verband houdt met het niet toelichten van informatie die wel vereist is om toe te lichten. Tenzij dit door wet- of regelgeving is verboden, dient de accountant de weggelaten toelichtingen op te nemen waar dit praktisch uitvoerbaar is.

Het niet in staat zijn om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen

81

Indien de accountant niet in staat is om een conclusie te vormen over de financiële overzichten als gevolg van het niet in staat zijn om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen, dient de accountant:

a. een conclusie met beperking tot uitdrukking te brengen indien de accountant concludeert dat de mogelijke effecten van eventuele niet-ontdekte afwijkingen op de financiële overzichten van materieel belang zouden kunnen zijn maar niet van diepgaande invloed; of
b. een onthouding van een conclusie te formuleren indien de accountant concludeert dat de mogelijke effecten van eventuele niet-ontdekte afwijkingen op de financiële overzichten zowel van materieel belang als van diepgaande invloed zouden kunnen zijn.

82

De accountant dient de opdracht terug te geven indien zich de volgende omstandigheden voordoen: (Zie Par. A121, A122 en A123)

a. als gevolg van een beperking in de reikwijdte van de beoordeling die door het management is opgelegd nadat de accountant de opdracht heeft aanvaard, is de accountant niet in staat voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen om een conclusie te kunnen vormen over de financiële overzichten;
b. de accountant heeft bepaald dat de mogelijke effecten op de financiële overzichten van niet-ontdekte afwijkingen van materieel belang en van diepgaande invloed zijn; en
c. het teruggeven van de opdracht onder de van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is.

83

Wanneer de accountant over de financiële overzichten een conclusie met beperking tot uitdrukking brengt als gevolg van het niet in staat zijn voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen, dient de accountant, tenzij anders vereist door wet- of regelgeving, in voorkomend geval één van de volgende zinnen te gebruiken:

a. ‘Op grond van onze beoordeling is ons, uitgezonderd de mogelijke effecten van de aangelegenheden beschreven in de paragraaf *Onderbouwing van de conclusie met beperking*, niets gebleken op basis waarvan wij zouden moeten concluderen dat de financiële overzichten, in alle van materieel belang zijnde opzichten, niet getrouw zijn weergegeven (of geen getrouw beeld geven),... in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving’, (voor financiële overzichten die zijn opgesteld door gebruik te maken van een getrouw-beeld stelsel); of
b. ‘Op grond van onze beoordeling is ons, uitgezonderd de mogelijke effecten van de aangelegenheden beschreven in de paragraaf *Onderbouwing van de conclusie met beperking* niets gebleken op basis waarvan wij zouden moeten concluderen dat de financiële overzichten niet, in alle van materieel belang zijnde opzichten, zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving’, (voor financiële overzichten die zijn opgesteld door gebruik te maken van een compliance-stelsel).

84

Bij het formuleren van een onthouding van een conclusie over de financiële overzichten dient de accountant in de conclusieparagraaf te vermelden dat:

a. als gevolg van de significantie van de aangelegenheden die in de paragraaf *Onderbouwing van de onthouding van een conclusie* staan beschreven de accountant niet in staat is om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen om over de financiële overzichten een conclusie te kunnen vormen; en
b. de accountant derhalve geen conclusie tot uitdrukking brengt over de financiële overzichten.

85

De accountant dient de reden(en) voor het niet in staat zijn om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen op te nemen in de onderbouwing van de conclusieparagraaf. Dit heeft betrekking op de conclusie met beperking als gevolg van het niet in staat zijn om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen of wanneer de accountant een onthouding van een conclusie formuleert.

De beoordelingsverklaring

86

De beoordelingsverklaring voor de beoordelingsopdracht dient in schriftelijke vorm te zijn en dient de volgende elementen te omvatten: (Zie Par. A124, A125, A126, A127, A148 en A150)

a. een titel die duidelijk aangeeft dat het de verklaring betreft van een onafhankelijke accountant in het kader van een beoordelingsopdracht;
b. de geadresseerde(n), zoals door de omstandigheden van de opdracht wordt vereist;
c. een inleidende paragraaf die
    1. de beoordeelde financiële overzichten identificeert, inclusief de identificatie van de titel van elk overzicht dat is opgenomen in de set van financiële overzichten, de datum en de verslagperiode die door elk financieel overzicht wordt omvat;
    2. refereert aan de samenvatting van belangrijke gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere toelichtingen; en
    3. stelt dat de financiële overzichten beoordeeld zijn;
d. een beschrijving van de verantwoordelijkheid van het management voor het opstellen van de financiële overzichten, inclusief een toelichting dat het management verantwoordelijk is voor: (Zie Par. A128, A129, A130 en A131)
    1. het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, inclusief de getrouwe weergave ervan, indien relevant;
    2. een zodanige interne beheersing die het management noodzakelijk acht om het opstellen van de financiële overzichten mogelijk te maken die geen afwijking van materieel belang bevatten, die het gevolg zijn van fraude of van fouten;
e. indien de financiële overzichten financiële overzichten voor bijzondere doeleinden betreffen;
    1. een beschrijving van het doel waarvoor de financiële overzichten zijn opgesteld en, indien noodzakelijk, de beoogde gebruikers of een verwijzing naar een toelichting in de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden die die informatie bevat; en
    2. het is mogelijk dat het management de keuze heeft uit verschillende stelsels inzake financiële verslaggeving bij het opstellen van de betreffende financiële overzichten. Dan verwijst de uiteenzetting van de verantwoordelijkheid van het management voor de financiële overzichten tevens naar de verantwoordelijkheid van het management voor het bepalen dat het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving aanvaardbaar is in de gegeven omstandigheden;
f. een beschrijving van de verantwoordelijkheid van de accountant om een conclusie over de financiële overzichten tot uitdrukking te brengen, inclusief een verwijzing naar deze Standaard en, voor zover relevant, naar de van toepassing zijnde wet- of regelgeving; (Zie Par. A132, A133 en A149)
g. een beschrijving van een beoordeling van financiële overzichten en de beperkingen hiervan, en de volgende vermeldingen: (Zie Par. A134)
    1. een beoordelingsopdracht onder deze Standaard is een opdracht met een beperkte mate van zekerheid;
    2. de accountant voert werkzaamheden uit, die voornamelijk bestaan uit het verzoeken om inlichtingen bij het management en anderen binnen de entiteit, in voorkomend geval, en het toepassen van cijferanalyses, en evalueert de verkregen assurance-informatie; en
    3. de werkzaamheden die tijdens een beoordelingsopdracht worden uitgevoerd zijn aanzienlijk minder dan die tijdens een controle die overeenkomstig de controlestandaarden worden uitgevoerd en derhalve brengt de accountant geen controleverklaring over de financiële overzichten tot uitdrukking;
h. een paragraaf onder de titel *Conclusie* die het volgende omvat:
    1. de conclusie van de accountant over de financiële overzichten als geheel in overeenstemming met paragrafen 72–85, naar gelang passend; en
    2. een verwijzing naar het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving dat is gebruikt om de financiële overzichten op te stellen, inclusief de identificatie van het rechtsgebied van herkomst van het stelsel inzake financiële verslaggeving indien dit geen *International Financial Reporting Standards* of *International Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Entities* zijn die door de International Accounting Standards Board zijn uitgebracht, of geen *International Public Sector Accounting Standards* die door de International Public Sector Accounting Standards Board zijn uitgebracht; (Zie Par. A135 en A136)
i. wanneer de conclusie van de accountant over de financiële overzichten is aangepast:
    1. een paragraaf onder een passende titel die, in voorkomend geval, de aangepaste conclusie van de accountant bevat in overeenstemming met paragraaf 72 en 75–85 in voorkomend geval; en
    2. een paragraaf, onder een passende titel, die een beschrijving verschaft van de aangelegenheden die leidden tot de aanpassing; (Zie Par. A137)
j. een verwijzing naar de verplichting van de accountant onder deze Standaard om de relevante ethische voorschriften na te leven;
k. de datum van de beoordelingsverklaring; (Zie Par. A144, A145, A146 en A147)
l. de ondertekening van de accountant; en (Zie Par. A138)

m. de locatie in het rechtsgebied waar de accountant werkzaam is.

Paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragraaf inzake overige aangelegenheden in de beoordelingsverklaring

Paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden
87
De accountant kan het nodig achten de aandacht van gebruikers te vestigen op een aangelegenheid die is weergegeven of toegelicht in de financiële overzichten die op grond van oordeelsvorming van de accountant van zodanig belang is dat deze van fundamenteel belang is voor het begrip van gebruikers van de financiële overzichten. In dergelijke gevallen dient de accountant een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden in de beoordelingsverklaring op te nemen. Dit op voorwaarde dat de accountant voldoende en geschikte assurance-informatie heeft verkregen om te concluderen dat de aangelegenheid waarschijnlijk geen afwijking van materieel belang bevat zoals deze in de financiële overzichten is weergegeven. Een dergelijke paragraaf dient alleen te refereren aan informatie die in de financiële overzichten is weergegeven of toegelicht.
88
De beoordelingsverklaring bij financiële overzichten voor bijzondere doeleinden dient een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden te bevatten. Deze attendeert de gebruikers van de beoordelingsverklaring er op dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden en dat als gevolg daarvan de financiële overzichten niet voor een ander doel geschikt kunnen zijn. (Zie Par. A139 en A140)
89
De accountant dient een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden op te nemen direct na de paragraaf die de conclusie van de accountant bevat over de financiële overzichten onder de titel *Benadrukking van bepaalde aangelegenheden* of ander passende titel.

Paragrafen inzake overige aangelegenheden
90
Indien de accountant het noodzakelijk acht een andere aangelegenheid te communiceren dan degenen die in de financiële overzichten weergegeven of toegelicht zijn die, op grond van oordeelsvorming van de accountant, relevant zijn voor het begrip van gebruikers van de beoordeling, de verantwoordelijkheden van de accountant of de beoordelingsverklaring. Indien dit niet is verboden door wet of regelgeving, dient de accountant dit te doen in een paragraaf in de beoordelingsverklaring met de titel *Overige aangelegenheden* of een ander passende titel.

Overige rapporteringsverantwoordelijkheden
91
Een accountant kan worden verzocht om overige rapporteringsverantwoordelijkheden in de beoordelingsverklaring over de financiële overzichten te adresseren. Deze zijn aanvullend op de verantwoordelijkheden van de accountant onder deze Standaard om te rapporteren over de financiële overzichten. In dergelijke situaties dient de accountant die overige rapporteringsverantwoordelijkheden te adresseren in een aparte sectie in de beoordelingsverklaring getiteld *Verklaring betreffende overige door de wet- of regelgeving gestelde eisen* na de sectie van de verklaring getiteld *Verklaring betreffende de financiële overzichten.*(Zie Par. A141, A142 en A143)

Datum van de beoordelingsverklaring
92
De accountant dient de verklaring niet eerder te dateren dan de datum waarop de accountant voldoende en geschikte assurance-informatie heeft verkregen als de onderbouwing voor de conclusie van de accountant over de financiële overzichten, De accountant heeft zich ervan vergewist dat: (Zie Par. A144, A145, A146 en A147)
a. alle overzichten die de financiële overzichten vormen onder het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, inclusief de daarop betrekking hebbende toelichtingen, voor zover van toepassing, zijn opgesteld; en
b. degenen met de erkende bevoegdheid hebben beweerd dat zij verantwoordelijkheid hebben genomen voor die financiële overzichten.

Documentatie
93
Het opstellen van de documentatie van de beoordeling verschaft assurance-informatie dat de beoordeling overeenkomstig deze Standaard, en in overeenstemming met door wet- of regelgeving gestelde eisen waar relevant, is uitgevoerd. Tevens verschaft de documentatie een voldoende en geschikte vastlegging van de onderbouwing voor de beoordelingsverklaring. De accountant dient de volgende aspecten van de opdracht tijdig te documenteren, op toereikende wijze om een ervaren

accountant in staat te stellen om, zonder eerder met de opdracht te maken hebben gehad, het volgende te begrijpen: (Zie Par. A151)

a. de aard, timing en omvang van de werkzaamheden die zijn uitgevoerd om deze Standaard en van toepassing zijnde vereisten vanuit wet- en regelgeving na te leven;
b. resultaten die uit de werkzaamheden zijn verkregen, en de conclusies van de accountant die zijn gevormd op basis van die resultaten; en
c. significante aangelegenheden voortgekomen gedurende de opdracht, de daaruit door de accountant getrokken conclusies en significante professionele oordelen die zijn gevormd om tot die conclusies te komen.

94

Bij het documenteren van de aard, timing en omvang van de uitgevoerde werkzaamheden zoals in deze Standaard is vereist, dient de accountant het volgende vast te leggen:

a. wie de werkzaamheden heeft uitgevoerd en de datum waarop deze werden afgerond; en
b. wie de uitgevoerde werkzaamheden heeft beoordeeld voor het doel van kwaliteitsbeheersing van de opdracht, en de datum en de omvang van de beoordeling.

95

De accountant dient tevens discussies met het management, de met governance belaste personen en anderen te documenteren die relevant zijn voor het uitvoeren van de beoordeling van significante aangelegenheden die voortkomen uit de opdracht, inclusief de aard van die aangelegenheden.

96

Indien de accountant in de loop van de opdracht informatie heeft geïdentificeerd die inconsistent is met de bevindingen van de accountant met betrekking tot significante aangelegenheden die invloed hebben op de financiële overzichten, dient de accountant te documenteren op welke wijze deze inconsistentie is geadresseerd.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Toepassingsgebied van deze Standaard

(Zie Par. 1 en 2)

A1

Bij het uitvoeren van een beoordeling van financiële overzichten kan de accountant ertoe gehouden zijn om te voldoen aan door wet- of regelgeving gestelde eisen die kunnen afwijken van de vereisten die in deze Standaard zijn vastgesteld. Terwijl de accountant de aspecten van deze Standaard in deze omstandigheden nuttig kan vinden, is het de verantwoordelijkheid van de accountant om zeker te stellen dat alle relevante juridische, regelgevende en beroepsverplichtingen worden nageleefd.

Beoordelingen van financiële informatie van groepsonderdelen in de context van een controle van de financiële overzichten van een groep entiteiten

A2

Er kan om beoordelingsopdrachten overeenkomstig deze Standaard worden verzocht voor groepsonderdelen door de groepsaccountant[849]. Een dergelijke beoordelingsopdracht die overeenkomstig deze Standaard is uitgevoerd kan gepaard gaan met een verzoek van de groepsaccountant om aanvullende werkzaamheden uit te voeren voor zover die noodzakelijk zijn in de omstandigheden van de controleopdracht op groepsniveau.

Relatie met de NVKS

(Zie Par. 4)

A3

De NVKS behandelt de verantwoordelijkheden van de accountantseenheid om diens kwaliteitsbeheersingssysteem voor assurance-opdrachten, inclusief beoordelingsopdrachten, op te zetten en te onderhouden. Deze verantwoordelijkheden zijn gericht op het opzetten van:

- het kwaliteitsbeheersingssysteem van de accountantseenheid; en
- gerelateerde beleidslijnen van de accountantseenheid die zijn opgezet om de doelstelling van het kwaliteitsbeheersingssysteem te halen. Tevens de procedures van de accountantseenheid om naleving van die beleidslijnen te implementeren en te monitoren, inclusief beleidslijnen en procedures die elk van de volgende elementen adresseren:
  - verantwoordelijkheid van de leiding voor kwaliteit binnen de accountantseenheid;
  - relevante ethische voorschriften;
  - aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en specifieke opdrachten;
  - personeel;
  - het uitvoeren van de opdracht;
  - het monitoren.

[849] Standaard 600, *Speciale overwegingen – Controles van financiële overzichten van de groep* (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen), paragraaf A52.

A4
Onder de NVKS is de accountantseenheid verplicht om een kwaliteitsbeheersingssysteem op te zetten en te onderhouden om aan de accountantseenheid een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat:
a. de accountantseenheid en zijn personeel voldoen aan professionele standaarden en aan de van toepassing zijnde vereisten vanuit wet- en regelgeving; en
b. de door de accountantseenheid of opdrachtpartners uitgebrachte rapportages in de omstandigheden passend zijn[850].

A5
Nationale vereisten die de verantwoordelijkheden van de accountantseenheid behandelen om een kwaliteitsbeheersingssysteem op te zetten en te onderhouden zijn minstens zo veeleisend als *Wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing* wanneer zij inspelen op alle elementen waarnaar wordt verwezen in alinea A3 en zij de accountantseenheid verplichtingen opleggen om de doelen van de vereisten die in *Wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing* staan beschreven te behalen.

De opdracht tot het beoordelen van financiële overzichten
(Zie Par. 5–8 en 14)

A6
Beoordelingen van financiële overzichten kunnen worden uitgevoerd voor een brede groep entiteiten die variëren in type of omvang, of in complexiteitsniveau van hun financiële verslaggeving. In bepaalde rechtsgebieden kan een beoordeling van financiële overzichten van bepaalde soorten entiteiten tevens onderworpen zijn aan plaatselijke wet- en regelgeving en gerelateerde verslaggevingsvereisten.

A7
Beoordelingen kunnen in allerlei omstandigheden worden uitgevoerd. Ze kunnen bijvoorbeeld vereist zijn voor entiteiten die zijn vrijgesteld van een verplichte controle uit hoofde van wet- en regelgeving. Er kan tevens op vrijwillige basis om beoordelingen worden verzocht, zoals bij het uitvoeren van financiële verslaggeving met betrekking tot de voorwaarden van een privaat contract, of ter ondersteuning bij financieringsregelingen.

Doelstellingen
(Zie Par. 15)

A8
Deze Standaard vereist van de accountant dat hij over de financiële overzichten een onthouding van een conclusie formuleert indien:
a. de accountant een rapport uitbrengt, of van hem wordt vereist om voor de opdracht een rapport uit te brengen; en
b. de accountant niet in staat is om over de financiële overzichten een conclusie te vormen:
   - als gevolg van het onvermogen om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen; en
   - de accountant concludeert dat de mogelijke effecten van eventuele niet-ontdekte afwijkingen op de financiële overzichten zowel van materieel belang als van diepgaande invloed zouden kunnen zijn.

A9
De situatie waarin tijdens een beoordelingsopdracht de accountant niet in staat zal zijn om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen (aangeduid als een beperking in reikwijdte) kan voortkomen uit:
a. omstandigheden buiten de invloedssfeer van de entiteit;
b. omstandigheden betreffende de aard of timing van de werkzaamheden van de accountant;
c. beperkingen die door het management of de met governance belaste personen van de entiteit worden opgelegd.

A10
Deze Standaard zet vereisten en leidraden voor de accountant uiteen wanneer de accountant een beperking in de reikwijdte tegenkomt voorafgaand aan het aanvaarden van een beoordelingsopdracht of tijdens de opdracht.

Definities
(Zie Par. 16)

Het gebruik van de termen 'management' en 'de met governance belaste personen'

A11
De respectieve verantwoordelijkheden van het management en de met governance belaste personen

[850] NVKS, artikel 4.

zullen tussen rechtsgebieden en tussen diverse soorten entiteiten verschillen. Deze verschillen zijn van invloed op de wijze waarop de accountant de vereisten van deze Standaard toepast met betrekking tot het management of de met governance belaste personen. Derhalve is de zin 'het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen' die gebruikt wordt op verschillende plekken in deze Standaard bedoeld om de accountant alert te maken op het feit dat verschillende omgevingen van de entiteit verschillende management- en governance structuren kunnen hebben.

A12

Verschillende verantwoordelijkheden met betrekking tot het opstellen van financiële informatie en externe financiële verslaggeving zullen onder het management of de met governance belaste personen vallen. Dit is afhankelijk van factoren zoals:

- de middelen en structuur van de entiteit; en
- de respectieve rollen van het management en de met governance belaste personen binnen de entiteit zoals in relevante wet- of regelgeving uiteen is gezet of, indien de entiteit niet gereguleerd is, in formele afspraken inzake governance of aansprakelijkheid van de entiteit (bijvoorbeeld zoals vastgelegd in contracten, statuten of ander soort oprichtingsdocumenten van de entiteit).

Bijvoorbeeld, in kleine entiteiten is er vaak geen scheiding in management en governance functies. In grotere entiteiten is het management vaak verantwoordelijk voor de uitvoering van de zaken of activiteiten van de entiteit en de verslaggeving daaromtrent, terwijl de met governance belaste personen toezicht houden op het management. In sommige rechtsgebieden is de verantwoordelijkheid voor het opstellen van financiële overzichten voor een entiteit de juridische verantwoordelijkheid van de met governance belaste personen terwijl in andere rechtsgebieden het de verantwoordelijkheid is van het management.

Beperkte mate van zekerheid – Gebruik van de term voldoende en geschikte assurance-informatie

(Zie Par. 17(f))

A13

Voldoende en geschikte assurance-informatie is vereist om een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen om de conclusie van de accountant te ondersteunen. Assurance-informatie is cumulatief van aard en wordt primair verkregen uit werkzaamheden die worden uitgevoerd tijdens de beoordeling.

Het uitvoeren van een beoordelingsopdracht overeenkomstig deze Standaard

(Zie Par. 18)

A14

Deze Standaard doet geen afbreuk aan wet- of regelgeving die een beoordeling van financiële overzichten regelt. In het geval dat dergelijke wet- of regelgeving afwijkt van de vereisten gesteld in deze Standaard, zal een beoordeling die alleen in overeenstemming met zulke wet- of regelgeving wordt uitgevoerd, niet automatisch voldoen aan deze Standaard.

Ethische voorschriften

(Zie Par. 21)

A15

De Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) stelt de fundamentele beginselen van de beroepsethiek vast die accountants moeten naleven en verschaft een conceptueel raamwerk voor het toepassen van die beginselen. De fundamentele beginselen omvatten:

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

Bij het naleven van de VGBA, is het vereist dat bedreigingen voor het door de accountant naleven van relevante ethische voorschriften worden onderkend en hierop op passende wijze wordt gehandeld.

A16

In het geval van een opdracht om financiële overzichten te beoordelen vereist de VGBA dat de accountant onafhankelijk is van de entiteit waarvan de financiële overzichten worden beoordeeld. In de VGBA wordt onafhankelijkheid beschreven als onafhankelijk in wezen en in schijn. De onafhankelijke uitvoering van de opdracht waarborgt de mogelijkheid van de eindverantwoordelijke accountant om zich een conclusie te vormen zonder zich te laten leiden door invloeden die zijn conclusie zouden kunnen aantasten. Onafhankelijkheid versterkt het vermogen van de accountant om met integriteit te handelen, om objectief te zijn en om een professioneel-kritische instelling te handhaven.

Professioneel-kritische instelling en professionele oordeelsvorming

Professioneel-kritische instelling

(Zie Par. 22)

A17

Een professioneel-kritische instelling is noodzakelijk voor de kritische inschatting van assurance-informatie bij een beoordeling. Dit omvat het ter discussie stellen van inconsistenties en het onderzoeken van tegenstrijdige assurance-informatie. Het omvat ook het ter discussie stellen van de betrouwbaarheid van reacties op verzoeken om inlichtingen en overige informatie die is verkregen van het management en de met governance belaste personen. Het houdt ook het overwegen in van het voldoende en geschikt zijn van de verkregen assurance-informatie in het licht van de omstandigheden van de opdracht.

A18

Een professioneel-kritische instelling houdt onder meer in het alert zijn op bijvoorbeeld het volgende:

- assurance-informatie die niet consistent is met overige verkregen assurance-informatie;
- informatie die tevens de betrouwbaarheid ter discussie stelt van documenten en reacties op verzoeken om inlichtingen die als assurance-informatie worden gebruikt;
- omstandigheden die wijzen op mogelijke fraude;
- elke omstandigheid die aanvullende werkzaamheden zou behoeven.

A19

Het handhaven van een professioneel-kritische instelling gedurende de beoordeling is nodig wanneer de accountant de risico's moet reduceren van:

- het over het hoofd zien van ongebruikelijke omstandigheden;
- het over generaliseren bij het trekken van conclusies uit de verkregen assurance-informatie;
- het gebruiken van onjuiste veronderstellingen bij het bepalen van de aard, timing en omvang van de werkzaamheden die tijdens de beoordeling zijn uitgevoerd en het evalueren van de resultaten daarvan.

A20

Van de accountant kan niet worden verwacht dat hij eerdere ervaringen ten aanzien van de eerlijkheid en integriteit van het management en de met governance belaste personen negeert. Echter, de opvatting dat het management en de met governance belaste personen eerlijk en integer zijn, ontslaat de accountant niet van de noodzaak om een professioneel-kritische instelling te handhaven. Ook is het niet toegestaan dat hij zich tevreden stelt met assurance-informatie die niet adequaat is voor het doel van de beoordeling.

Professionele oordeelsvorming

(Zie Par. 23)

A21

Professionele oordeelsvorming is van essentieel belang voor het op passende wijze uitvoeren van een beoordelingsopdracht. Dit is zo omdat interpretatie van relevante ethische voorschriften, de vereisten van deze Standaard en de behoefte aan weloverwogen beslissingen tijdens het uitvoeren van een beoordelingsopdracht, de toepassing van relevante kennis en ervaring met de feiten en omstandigheden van de opdracht worden vereist. Professionele oordeelsvorming is in het bijzonder noodzakelijk:

- met betrekking tot beslissingen over materialiteit, de aard, timing en omvang van werkzaamheden die gebruikt zijn om aan de eisen van deze Standaard te voldoen en om assurance-informatie te verzamelen;
- bij het evalueren of de assurance-informatie die is verkregen uit de uitgevoerde werkzaamheden, het opdrachtrisico wordt teruggebracht naar een niveau dat in de omstandigheden van de opdracht aanvaardbaar is;
- bij het in overweging nemen van de oordeelsvormingen van het management bij het toepassen van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving van de entiteit;
- bij het vormen van de conclusie over de financiële overzichten op basis van de verkregen assurance-informatie, inclusief het overwegen van de redelijkheid van de schattingen die door het management zijn gemaakt bij het opstellen van de financiële overzichten.

A22

Professionele oordeelsvorming van een accountant onderscheidt zich omdat het wordt uitgevoerd door een accountant wiens training, kennis en ervaring, inclusief het gebruik van assurance-vaardigheden en -technieken, een hulpmiddel zijn geweest bij het ontwikkelen van de noodzakelijke competenties om tot redelijke oordeelsvormingen te komen. Consultatie inzake ingewikkelde of omstreden aangelegenheden tijdens de opdracht, zowel binnen het opdrachtteam als tussen het opdrachtteam en andere personen op een passend niveau binnen of buiten de accountantseenheid, vormt een hulpmiddel voor de accountant bij het vormen van weloverwogen en redelijke oordelen.

A23

Het toepassen van professionele oordeelsvorming bij individuele opdrachten is gebaseerd op de feiten en omstandigheden die gedurende de opdracht bij de accountant bekend zijn, inclusief:

- kennis die is verworven bij opdrachten die zijn uitgevoerd met betrekking tot de financiële overzichten in voorgaande verslagperioden, waar van toepassing;
- het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving, inclusief haar administratieve systeem en in de toepassing van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving in de sector van de entiteit;

- de mate waarin het opstellen en presenteren van de financiële overzichten het toepassen van oordeelsvorming door het management vereist.

A24

Professionele oordeelsvorming kan worden geëvalueerd:

- op basis van de vraag of de bereikte oordeelsvorming een deskundige toepassing van de assurance- en verslaggevingsbeginselen weerspiegelt; en
- passend is in het licht van, en consistent is met, de feiten en omstandigheden die bekend zijn bij de accountant tot aan de datum van de verklaring.

A25

Professionele oordeelsvorming moet worden toegepast gedurende de opdracht. Deze dient tevens op passende wijze te worden gedocumenteerd overeenkomstig de vereisten van deze Standaard. Professionele oordeelsvorming mag niet worden aangevoerd ter rechtvaardiging van beslissingen die niet onderbouwd zijn anders dan door de feiten en de omstandigheden van de opdracht of door de verkregen assurance-informatie.

Kwaliteitsbeheersing op het niveau van de opdracht

(Zie Par. 24 en 25)

A26

Assurance-vaardigheden en -technieken omvatten:

- het toepassen van een professioneel-kritische instelling en professionele oordeelsvorming bij het plannen en uitvoeren van een assurance-opdracht, inclusief het verkrijgen en het evalueren van assurance-informatie;
- het begrijpen van informatiesystemen en de rol en beperkingen van interne beheersing;
- het verband leggen tussen het overwegen van materialiteits- en opdrachtrisico's en aard, timing en omvang van de werkzaamheden voor de beoordeling;
- het in voorkomend geval toepassen van werkzaamheden tijdens de beoordelingsopdracht, wat overige soorten werkzaamheden kan omvatten ter aanvulling op verzoeken om inlichtingen en cijferanalyses (zoals inspectie, herberekening, het opnieuw uitvoeren, observatie en confirmatie);
- systematische documentatiepraktijken; en
- het toepassen van vaardigheden en praktijken die relevant zijn voor het schrijven van rapportages voor assurance-opdrachten.

A27

Binnen de context van het kwaliteitsbeheersingssysteem van de accountantseenheid hebben opdrachtteams een verantwoordelijkheid:

- om kwaliteitsbeheersingswerkzaamheden te implementeren die van toepassing zijn op de opdracht; en
- die de accountantseenheid van relevante informatie voorzien om het functioneren mogelijk te maken met betrekking tot dat gedeelte van het kwaliteitsbeheersingssysteem van de accountantseenheid die gericht is op onafhankelijkheid.

A28

De opdrachtpartner neemt de verantwoordelijkheid voor de algehele kwaliteit voor iedere beoordelingsopdracht. Zijn activiteiten en passende berichten aan de overige leden van het opdrachtteam, benadrukken het feit dat de kwaliteit essentieel is voor het uitvoeren van een beoordelingsopdracht, en het belang voor de kwaliteit van de beoordelingsopdracht van:

a. het uitvoeren van werkzaamheden die de professionele standaarden en door wet- en regelgeving gestelde eisen naleven;
b. het voldoen aan de van toepassing zijnde beleidslijnen en procedures van de accountantseenheid met betrekking tot kwaliteitsbeheersing;
c. het uitbrengen van een rapport voor de opdracht dat in de omstandigheden passend is;
d. de mogelijkheid van het opdrachtteam om bezorgdheid te uiten zonder angst voor represailles.

A29

Tenzij informatie die door de accountantseenheid of andere partijen wordt verschaft het tegendeel suggereert, mag het opdrachtteam steunen op het kwaliteitsbeheersingssysteem van de accountantseenheid. Het opdrachtteam kan bijvoorbeeld steunen op het kwaliteitsbeheersingssysteem van de accountantseenheid met betrekking tot:

a. competentie van personeel op grond van hun werving en formele training;
b. onafhankelijkheid middels het verzamelen en communiceren van relevante onafhankelijkheidsinformatie;
c. het onderhouden van cliëntrelaties op grond van systemen voor aanvaarding en continuering daarvan;
d. het zich houden aan de eisen op grond van wet- en regelgeving door middel van het monitoringsproces.

Bij het in overweging nemen van geïdentificeerde tekortkomingen in het kwaliteitsbeheersingssysteem van de accountantseenheid die een invloed kunnen hebben op de beoordelingsopdracht, kan de

opdrachtpartner de maatregelen beschouwen die de accountantseenheid heeft getroffen om die tekortkomingen te rectificeren.

A30

Een tekortkoming in het kwaliteitsbeheersingssysteem van de accountantseenheid wijst er niet noodzakelijkerwijs op dat:

- een beoordelingsopdracht niet was uitgevoerd overeenkomstig de professionele standaarden, noch in overeenstemming met de van toepassing zijnde vereisten vanuit wet- en regelgeving; of
- dat de beoordelingsverklaring niet passend was.

Het toewijzen van opdrachtteams

(Zie Par. 25(b))

A31

Bij het overwegen van de passende competentie en capaciteiten die van het opdrachtteam als geheel worden verwacht, kan de opdrachtpartner aangelegenheden betreffende het team beschouwen zoals:

- inzicht in, en praktische ervaring met, beoordelingsopdrachten van vergelijkbare aard en complexiteit middels passende training en deelname;
- inzicht in professionele standaarden en in de van toepassing zijnde vereisten vanuit wet- en regelgeving;
- technische deskundigheid, inclusief expertise op het gebied van relevante informatietechnologie en gespecialiseerde gebieden van financiële verslaggeving of assurance;
- kennis van relevante sectoren waarin de cliënt opereert;
- het vermogen om professionele oordeelsvorming toe te passen;
- inzicht in de beleidslijnen en procedures van de accountantseenheid inzake kwaliteitsbeheersing.

Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en beoordelingsopdrachten

(Zie Par. 25(d)(i))

A32

De NVKS vereist van de accountantseenheid om informatie te verkrijgen die in de gegeven omstandigheden noodzakelijk wordt geacht:

- alvorens een opdracht met een nieuwe cliënt te aanvaarden;
- in het geval er besloten wordt een bestaande opdracht wel of niet te continueren; en
- wanneer het aanvaarden van een nieuwe opdracht van een bestaande cliënt wordt overwogen.

Informatie die voor de opdrachtpartner een hulpmiddel vormt bij het bepalen of aanvaarding of continuering van cliëntrelaties en beoordelingsopdrachten passend zijn kan het volgende omvatten:

- de integriteit van de belangrijkste houders van kapitaalbelangen, kernpersonen binnen het management en de met governance belaste personen; en
- significante aangelegenheden die zich hebben voorgedaan tijdens de huidige of een vorige beoordelingsopdracht en de implicaties hiervan voor het voortzetten van de relatie.

A33

De opdrachtpartner kan redenen hebben om de integriteit van het management zodanig in twijfel te trekken dat het waarschijnlijk een goede uitvoering van de beoordeling zal beïnvloeden. In dit geval is het onder deze Standaard niet passend om de opdracht te aanvaarden, tenzij dit door wet- of regelgeving wordt vereist. Dit kan er namelijk toe leiden dat de accountant op ongepaste wijze met de financiële overzichten van de entiteit geassocieerd wordt.

Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en beoordelingsopdrachten

(Zie Par. 29)

A34

De overweging van de accountant inzake het continueren van de opdracht en relevante ethische voorschriften, inclusief onafhankelijkheid, vindt gedurende de opdracht plaats, omdat condities en wijzigingen in omstandigheden zich voordoen. Het uitvoeren van initiële werkzaamheden ten aanzien van continuering van de opdracht en evaluatie van relevante ethische voorschriften (inclusief onafhankelijkheid) aan het begin van een opdracht, geeft richting aan de beslissingen en activiteiten van de accountant voorafgaand aan het uitvoeren van andere significante activiteiten voor de opdracht.

Factoren die de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en beoordelingsopdrachten beïnvloeden

(Zie Par. 29)

A35

Assurance-opdrachten kunnen alleen worden aanvaard wanneer de opdracht bepaalde kenmerken[851] vertoont die bevorderlijk zijn voor het behalen van de doelstellingen van de accountant die voor de opdracht zijn gespecificeerd.

[851] *Stramien*, paragraaf 17.

Rationeel doel
(Zie Par. 29(a)(i))
A36
Het kan onwaarschijnlijk zijn dat er voor de opdracht een rationeel doel bestaat indien, bijvoorbeeld:
a. er een significante beperking bestaat in de reikwijdte van de werkzaamheden van de accountant;
b. de accountant vermoedens heeft dat de opdrachtgevende partij voornemens is om de naam van de accountant op een ongepaste manier met de financiële overzichten te verbinden; of
c. de opdracht bedoeld is om te voldoen aan de door wet- of regelgeving gestelde eisen en dergelijke wet- of regelgeving vereist dat de financiële overzichten worden gecontroleerd.

Beoordelingsopdracht is gepast
(Zie Par. 29(a)(ii))
A37
Wanneer het voorlopige inzicht van de accountant in de omstandigheden van de opdracht aangeeft dat het aanvaarden van een beoordelingsopdracht niet gepast zou zijn, kan de accountant overwegen om een ander soort opdracht aan te bevelen. Afhankelijk van de omstandigheden kan de accountant bijvoorbeeld ervan overtuigd zijn dat het uitvoeren van een controleopdracht gepaster zou zijn dan een beoordelingsopdracht. In andere gevallen, indien de omstandigheden van de opdracht het uitvoeren van een assurance-opdracht beletten, kan de accountant een samenstellingsopdracht aanbevelen of, een andere opdracht inzake administratieve dienstverlening, in voorkomend geval.

Informatie die noodzakelijk is om de beoordelingsopdracht uit te kunnen voeren
(Zie Par. 29(c))
A38
Een voorbeeld waarbij de accountant redenen zou kunnen hebben om te betwijfelen dat de informatie die noodzakelijk is om de beoordeling uit te voeren beschikbaar of betrouwbaar zal zijn, is wanneer vermoed wordt dat de administratie die noodzakelijk is voor de doeleinden van het uitvoeren van cijferanalyses, substantieel onjuist of onvolledig is. Deze overweging is niet gericht op de behoefte die zich tijdens een beoordelingsopdracht kan voordoen om het management behulpzaam te zijn bij het aanbevelen van afsluitende journaalposten die vereist zijn om de financiële overzichten die door het management zijn opgesteld, te voltooien.

Randvoorwaarden voor het aanvaarden van een beoordelingsopdracht
(Zie Par. 30)
A39
Voorafgaand aan het aanvaarden van de opdracht, vereist deze Standaard van de accountant om bepaalde aangelegenheden vast te stellen, waarvoor het noodzakelijk is dat de accountant en het management van de entiteit overeenstemming bereiken en welke binnen de beheersing van de entiteit liggen.

Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving
(Zie Par. 30(a))
A40
Een voorwaarde voor het aanvaarden van een assurance-opdracht is dat de criteria,[852] waar in de definitie van een assurance-opdracht naar wordt verwezen, voor de beoogde gebruikers geschikt zijn[853]. In het kader van deze Standaard verschaft het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving de criteria die de accountant hanteert om de financiële overzichten te beoordelen inclusief -waar relevant- de getrouwe weergave van de financiële overzichten. Bepaalde stelsels inzake financiële verslaggeving zijn getrouw-beeld stelsels terwijl andere compliance-stelsels zijn. De vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving bepalen de vorm en de inhoud van de financiële overzichten, inclusief wat een complete set van financiële overzichten vormt.

Aanvaardbaarheid van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving
A41
Zonder een aanvaardbaar stelsel inzake financiële verslaggeving heeft het management geen passende basis voor het opstellen van de financiële overzichten en heeft de accountant geen gepaste criteria voor het beoordelen van de financiële overzichten.
A42
De accountant bepaalt de aanvaardbaarheid van het stelsel inzake financiële verslaggeving dat in de financiële overzichten wordt toegepast in de context van zijn inzicht in wie de beoogde gebruikers van de financiële overzichten zijn. De beoogde gebruikers zijn de persoon, personen of groep personen voor wie de accountant de verklaring opstelt. De accountant is wellicht niet in staat om alle personen

[852] *Stramien*, paragraaf 34.
[853] *Stramien*, paragraaf 17(b)(ii).

te identificeren die de beoordelingsverklaring zullen lezen, met name als er een groot aantal mensen toegang toe hebben.

A43

In veel gevallen kan de accountant, bij het ontbreken van eventuele aanwijzingen die het tegendeel bewijzen, aannemen dat het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving aanvaardbaar is (bijvoorbeeld een stelsel inzake financiële verslaggeving dat door wet- of regelgeving wordt voorgeschreven in een rechtsgebied om te worden gebruikt bij het opstellen van de financiële overzichten voor algemene doeleinden ten behoeve van bepaalde soorten entiteiten).

A44

Factoren die relevant zijn voor het bepalen van de aanvaardbaarheid van het stelsel inzake financiële verslaggeving dat bij het opstellen van de financiële overzichten moet worden toegepast door de accountant, omvatten:

- de aard van de entiteit (bijvoorbeeld de vraag of het een onderneming is, een entiteit in de publieke sector of een not-for-profit organisatie);
- het doel van de financiële overzichten (bijvoorbeeld de vraag of deze zijn opgesteld om aan de algemene informatiebehoeften te voldoen van een grote groep gebruikers of aan de informatiebehoeften van specifieke gebruikers);
- de aard van de financiële overzichten (bijvoorbeeld de vraag of de financiële overzichten een complete set van financiële overzichten zijn of een enkel financieel overzicht);
- de vraag of het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving door wet- of regelgeving wordt voorgeschreven.

A45

Onder deze Standaard wordt van de accountant vereist om de opdracht te weigeren:

- indien het stelsel inzake financiële verslaggeving dat gebruikt is om de financiële overzichten op te stellen niet aanvaardbaar is in het licht van het doel van de financiële overzichten; en
- het management niet instemt om het stelsel inzake financiële verslaggeving te gebruiken dat naar het oordeel van de accountant aanvaardbaar is.

A46

Tekortkomingen in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving die erop wijzen dat het stelsel niet aanvaardbaar is, kunnen pas nadat de beoordelingsopdracht is aanvaard aan het licht komen. Wanneer het gebruik van dat stelsel inzake financiële verslaggeving niet door wet- of regelgeving wordt voorgeschreven, kan het management ertoe besluiten om een ander stelsel dat wel aanvaardbaar is aan te nemen. Wanneer het management dit doet, wordt van de accountant onder deze Standaard vereist om met het management de nieuwe opdrachtvoorwaarden overeen te komen om de wijziging in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving weer te geven.

Verantwoordelijkheden van het management en de met governance belaste personen

(Zie Par. 30(b) en 37(e))

A47

De financiële overzichten die onderworpen zijn aan beoordeling, zijn die van de entiteit, opgesteld door het management van de entiteit onder de supervisie van de met governance belaste personen. Deze Standaard legt het management en de met governance belaste personen geen verantwoordelijkheden op of doet geen afbreuk aan wet- en regelgeving die deze verantwoordelijkheden bepalen. Een beoordeling overeenkomstig deze Standaard wordt echter uitgevoerd vanuit het uitgangspunt dat het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen bepaalde verantwoordelijkheden hebben erkend die essentieel zijn voor het uitvoeren van de beoordeling. De beoordeling van de financiële overzichten ontslaat het management en de met governance belaste personen niet van hun verantwoordelijkheden.

A48

Als onderdeel van zijn verantwoordelijkheid voor het opstellen van de financiële overzichten wordt van het management vereist:

- om oordeelsvormingen toe te passen bij het maken van schattingen die in de omstandigheden redelijk zijn; en
- passende grondslagen voor financiële verslaggeving te selecteren en toe te passen.

Deze oordelen worden gevormd binnen de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

A49

Vanwege de significantie van de randvoorwaarden voor het uitvoeren van een beoordeling van financiële overzichten is van de accountant onder deze Standaard vereist om overeenstemming van het management te verkrijgen dat deze zijn verantwoordelijkheden begrijpt voordat de opdracht wordt aanvaard. De accountant kan zowel mondeling als schriftelijk de overeenstemming van het management verkrijgen. De overeenstemming van het management wordt vervolgens opgenomen in de schriftelijke opdrachtvoorwaarden.

A50

Indien het management, en in voorkomend geval, de met governance belaste personen, hun verantwoordelijkheden met betrekking tot de financiële overzichten niet erkennen of weigeren te

erkennen is het niet passend om de opdracht te aanvaarden, tenzij dit op grond van wet- of regelgeving van de accountant wordt vereist. In omstandigheden waar van de accountant niettemin vereist wordt om de beoordelingsopdracht te aanvaarden, kan het nodig zijn dat de accountant aan het management en aan de met governance belaste personen, waar deze verschillen, het belang van deze aangelegenheden en de implicaties voor de opdracht uitlegt.

Aanvullende overwegingen wanneer de formulering van de beoordelingsverklaring door wet- of regelgeving wordt voorgeschreven
(Zie Par. 34 en 35)
A51
Deze Standaard vereist van de accountant dat hij het naleven van deze Standaard niet weergeeft, tenzij de accountant alle vereisten van deze Standaard die voor de beoordelingsopdracht relevant zijn heeft nageleefd. Wet- of regelgeving kan aangelegenheden voorschrijven die er doorgaans toe zouden leiden dat de accountant de opdracht weigert waar het mogelijk is om dit te doen, bijvoorbeeld wanneer:

- de accountant vaststelt dat het stelsel inzake financiële verslaggeving dat door wet- of regelgeving wordt voorgeschreven, niet aanvaardbaar is; of
- de voorgeschreven lay-out en formulering van de beoordelingsverklaring in een vorm is of terminologie hanteert die significant verschillen van de lay-out en formulering zoals die door deze Standaard is vereist.

Onder deze Standaard voldoet een beoordeling die in deze situaties is uitgevoerd niet aan deze Standaard en kan de accountant naleving van deze Standaard niet vermelden in de verklaring. Ongeacht het feit dat het de accountant niet is toegestaan om naleving van deze Standaard te vermelden, wordt de accountant echter aangemoedigd om deze Standaard inclusief de verslaggevingsvereisten, toe te passen, voor zover dit praktisch uitvoerbaar is. Wanneer het passend is om verwarring te voorkomen kan de accountant overwegen een vermelding in de verklaring op te nemen dat de beoordeling niet overeenkomstig deze Standaard is uitgevoerd.

Het overeenkomen van de opdrachtvoorwaarden

Opdrachtbevestiging of een andere schriftelijke overeenkomst
(Zie Par. 37)
A52
Het ligt in het belang van zowel het management en de met governance belaste personen als de accountant, dat de accountant voorafgaand aan het uitvoeren van de beoordelingsopdracht een opdrachtbevestiging verstuurt om misverstanden met betrekking tot de opdracht te voorkomen.

Vorm en inhoud van de opdrachtbevestiging
A53
De vorm en inhoud van de opdrachtbevestiging kan voor iedere opdracht verschillen. Naast opgenomen aangelegenheden die op grond van deze Standaard zijn vereist, kan een opdrachtbevestiging een verwijzing maken naar bijvoorbeeld:

- afspraken met betrekking tot de betrokkenheid van andere accountants en deskundigen bij de beoordelingsopdracht;
- overeenkomsten die in het geval van een initiële opdracht worden gesloten met de eventuele voorgaande accountant;
- het feit dat een beoordelingsopdracht niet zal voldoen aan de eisen voor een controle die door wetgeving of door derden zijn gesteld;
- de verwachting dat het management schriftelijke bevestigingen aan de accountant zal verschaffen;
- de overeenstemming van het management om de accountant te informeren over de feiten die de financiële overzichten kunnen beïnvloeden waarvan het management zich bewust zou kunnen worden tijdens de verslagperiode vanaf de datum van de beoordelingsverklaring tot de datum waarop de financiële overzichten zullen worden openbaar gemaakt;
- een verzoek aan het management om de ontvangst van de opdrachtbevestiging te erkennen en in te stemmen met de opdrachtvoorwaarden die daarin uiteen zijn gezet.

Beoordeling van groepsonderdelen
A54
De groepsaccountant kan erom verzoeken dat een accountant een beoordeling uitvoert van de financiële informatie van een groepsonderdeel. Afhankelijk van de instructies van de groepsaccountant kan een beoordeling van de financiële informatie van een groepsonderdeel overeenkomstig deze Standaard worden uitgevoerd. De groepsaccountant kan tevens additionele werkzaamheden specificeren die de werkzaamheden die onder deze Standaard zijn uitgevoerd aan vullen. Als de accountant die de beoordeling uitvoert, de controlerende accountant van de financiële overzichten van het groepsonderdeel is, wordt de beoordeling niet overeenkomstig deze Standaard uitgevoerd.

Verantwoordelijkheden van het management die worden voorgeschreven door wet- of regelgeving
(Zie Par. 37(e))
A55
De accountant kan in bepaalde omstandigheden tot de conclusie komen dat het niet noodzakelijk is om bepaalde opdrachtvoorwaarden in een opdrachtbevestiging vast te leggen. In dat geval wordt van de accountant nog steeds vereist om schriftelijke overeenstemming van het management, en in voorkomend geval, de met governance belaste personen te krijgen dat zij hun verantwoordelijkheden volgend uit deze Standaard erkennen en begrijpen zoals dat onder deze Standaard is vereist. Deze schriftelijke overeenkomst kan de bewoordingen van de wet- of regelgeving gebruiken indien de wet- of regelgeving verantwoordelijkheden voor het management vaststelt die gelijke werking hebben als degenen die in deze Standaard zijn beschreven.

Voorbeeld van een opdrachtbevestiging
(Zie Par. 37)
A56
Een voorbeeld van een opdrachtbevestiging voor een beoordelingsopdracht wordt in Bijlage 1 van deze Standaard uiteengezet.

Doorlopende opdrachten
(Zie Par. 38)
A57
De accountant kan beslissen om niet iedere verslagperiode een nieuwe opdrachtbevestiging of een andere schriftelijke overeenkomst te sturen. De volgende factoren kunnen er echter op wijzen dat het passend is om de voorwaarden van de beoordelingsopdracht te herzien of om het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen te herinneren aan de bestaande opdracht-voorwaarden:
- elke indicatie dat het management de doelstelling en de reikwijdte van de beoordeling verkeerd begrijpt;
- elke herziene of speciale voorwaarde van de opdracht;
- een recente wijziging in het senior management van de entiteit;
- een significante wijziging in de eigendom van de entiteit;
- een significante wijziging in de aard of omvang van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit;
- een wijziging in wettelijke of regelgevende vereisten die invloed hebben op de entiteit;
- een wijziging in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Aanvaarding van een wijziging in de voorwaarden van de beoordelingsopdracht

Verzoek tot wijziging in de voorwaarden van de beoordelingsopdracht
(Zie Par. 39)
A58
Een verzoek van de entiteit aan de accountant om de voorwaarden van de beoordelingsopdracht te wijzigen kan het gevolg zijn van factoren als:
- een wijziging in omstandigheden die een invloed hebben op de behoefte aan de dienst;
- misverstanden over de aard van een beoordelingsopdracht zoals deze aanvankelijk was aange-vraagd;
- een beperking in de reikwijdte van de beoordelingsopdracht opgelegd door het management of als gevolg van andere omstandigheden.

A59
Een verandering in omstandigheden die invloed heeft op de vereisten van de entiteit of een misver-stand aangaande de aard van de oorspronkelijk gevraagde dienst kan worden beschouwd als een redelijke basis voor een verzoek tot een wijziging van de voorwaarden van de beoordelingsopdracht.
A60
Daarentegen hoeft een wijziging niet als aanvaardbaar te worden gezien, indien het lijkt dat de wijziging in verband staat met informatie die niet correct, niet compleet of anderszins onbevredigend is. Een voorbeeld zou kunnen zijn het geval waarin:
- de accountant niet in staat is om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen voor een element van materieel belang in de financiële overzichten; en
- het management vraagt of de opdracht kan worden gewijzigd in een aan assurance verwante opdracht,

om het door de accountant tot uitdrukking brengen van een aangepaste conclusie te voorkomen.

Verzoek tot wijziging in de aard van de opdracht
(Zie Par. 40)
A61
Het kan voor een accountant die de opdracht had een beoordeling overeenkomstig deze Standaard uit te voeren, nodig zijn om de wettelijke of contractuele implicaties van de wijziging te beoordelen in

aanvulling op de aangelegenheden waarnaar in deze Standaard wordt verwezen. Dit gebeurt voordat een wijziging in een beoordelingsopdracht naar een andere soort opdracht of aan assurance verwante opdracht wordt overeengekomen.

A62

Indien de accountant tot de conclusie komt dat er een redelijke rechtvaardiging is om de beoordelingsopdracht te wijzigen in een andere soort opdracht of een aan assurance verwante opdracht, kunnen de tot de wijzigingsdatum verrichte werkzaamheden voor de beoordelingsopdracht relevant zijn voor de gewijzigde opdracht. Echter, het vereiste uit te voeren werk en het uit te brengen rapport horen zodanig te zijn dat zij passend zijn voor de herziene opdracht. Om te voorkomen dat de lezer in verwarring wordt gebracht zal de rapportage betreffende de andere opdracht of de aan assurance verwante opdracht geen verwijzingen bevatten naar:

a. de oorspronkelijke beoordelingsopdracht; of
b. enige werkzaamheden die uitgevoerd zouden kunnen zijn tijdens de oorspronkelijke beoordelingsopdracht. Behalve wanneer de beoordelingsopdracht is gewijzigd in een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden en dus een verwijzing naar de uitgevoerde werkzaamheden een normaal onderdeel vormt van de rapportage.

Communicatie met het management en de met governance belaste personen

(Zie Par. 42)

A63

Bij een beoordelingsopdracht neemt de communicatie van de accountant met het management en de met governance belaste personen de vorm aan van:

a. het verzoeken om inlichtingen die de accountant tijdens het uitvoeren van de werkzaamheden voor de beoordeling verricht; en
b. overige communicatie, in de context van het voeren van effectieve wederzijdse communicatie om aangelegenheden die zich voordoen te begrijpen en om een constructieve werkrelatie voor de opdracht op te bouwen.

A64

De gepaste timing voor communicatie zal afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht verschillen. Relevante factoren omvatten de significantie en aard van de aangelegenheid en elke verwachte actie die door het management of door de met governance belaste personen worden ondernomen. Het kan bijvoorbeeld passend zijn om een significant probleem dat zich tijdens de beoordeling heeft voorgedaan zo snel mogelijk te communiceren indien het management of de met governance belaste personen in staat zijn om de accountant te helpen bij het verhelpen van het probleem.

A65

Wet- of regelgeving kan het communiceren van de accountant met de met governance belaste personen inzake bepaalde aangelegenheden beperken. Wet- of regelgeving kan bijvoorbeeld specifiek bepaalde communicatie of andere actie verbieden die een onderzoek door een daartoe bevoegde instantie naar een feitelijke of vermoede illegale handeling zou kunnen schaden. Onder bepaalde omstandigheden kunnen mogelijke conflicten tussen de geheimhoudingsplicht en de communicatieverplichtingen van de accountant complex zijn. In dergelijke gevallen kan de accountant overwegen om juridisch advies in te winnen.

Het communiceren van aangelegenheden met betrekking tot de beoordeling

A66

Aangelegenheden om te communiceren aan het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen onder deze Standaard, kunnen omvatten:

- de verantwoordelijkheden van de accountant voor de beoordelingsopdracht zoals in de opdrachtbevestiging of andere geschikte schriftelijke overeenkomst zijn opgenomen;
- significante bevindingen uit de beoordeling, zoals:
  - de opvattingen van de accountant aangaande significante kwalitatieve aspecten van de praktijken inzake administratieve verwerking van de entiteit, inclusief de grondslagen voor financiële verslaggeving, schattingen en toelichtingen in de financiële overzichten;
  - significante bevindingen uit het uitvoeren van werkzaamheden, inclusief situaties waar de accountant de uitvoering van aanvullende werkzaamheden onder deze Standaard in overweging heeft genomen. Het kan noodzakelijk zijn dat de accountant aan de met governance belaste personen bevestigt dat zij hetzelfde inzicht hebben in de feiten en omstandigheden die relevant zijn voor transacties of gebeurtenissen;
  - aangelegenheden die kunnen leiden tot een aanpassing van de conclusie van de accountant;
  - eventuele significante problemen die tijdens de beoordeling naar voren zijn gekomen; bijvoorbeeld het niet beschikbaar zijn van verwachte informatie; het onverwacht niet in staat zijn om assurance-informatie te verkrijgen waarvan de accountant vindt dat deze voor de beoordeling noodzakelijk is; of beperkingen die aan de accountant door het management zijn opgelegd. In bepaalde omstandigheden kunnen dergelijke problemen een beperking in de reikwijdte vormen die, indien hier door het management of de met governance belaste

personen niet op wordt ingespeeld, kunnen leiden tot een aanpassing van de conclusie van de accountant of tot het teruggeven van de opdracht door de accountant in bepaalde omstandigheden.

A67

In sommige entiteiten zijn er verschillende personen verantwoordelijk voor het management en governance van een entiteit. In deze gevallen kan het management de verantwoordelijkheid hebben om de aangelegenheden die van belang zijn in het kader van governance te communiceren aan de met governance belaste personen. Communicatie door het management aan de met governance belaste personen inzake aangelegenheden waarvan het vereist is dat zij door de accountant worden gecommuniceerd, ontslaat de accountant niet van zijn verantwoordelijkheid om deze te communiceren aan de met governance belaste personen. Communicatie van deze aangelegenheden door het management kan echter invloed hebben op de vorm en timing van de communicatie van de accountant met de met governance belaste personen.

Communicatie met derden

A68

In sommige rechtsgebieden kan van de accountant, op grond van wet- of regelgeving, worden vereist om bijvoorbeeld:

- een toezichthoudende of handhavingsinstantie in te lichten over bepaalde aangelegenheden die gecommuniceerd zijn met de met governance belaste personen. In sommige rechtsgebieden heeft de accountant bijvoorbeeld de verplichting om over afwijkingen aan bevoegde instanties te rapporteren waar het management en de met governance belaste personen er niet in zijn geslaagd corrigerende maatregelen te nemen;
- kopieën van bepaalde rapporten die zijn opgesteld ten behoeve van de met governance belaste personen, te overhandigen aan relevante regelgevende, toezichthoudende of financierende instanties of, in sommige gevallen, deze rapporten openbaar te maken.

A69

Tenzij vereist door wet- of regelgeving, kan het nodig zijn dat de accountant voorafgaand goedkeuring van het management of de met governance belaste personen verkrijgt voordat hij aan derden een kopie verschaft van de schriftelijke communicatie van de accountant met de met governance belaste personen.

Het uitvoeren van de opdracht

Materialiteit in een beoordeling van financiële overzichten

(Zie Par. 43)

A70

De overweging van de accountant van de materialiteit vindt plaats binnen de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Sommige stelsels inzake financiële verslaggeving beschrijven het concept van materialiteit binnen de context van het opstellen en het presenteren van financiële overzichten. Ook al kunnen stelsels inzake financiële verslaggeving materialiteit in verschillende termen omschrijven, in het algemeen beschrijven zij dat:

- afwijkingen, inclusief weglatingen, worden geacht van materieel belang te zijn indien, redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij afzonderlijk of geaggregeerd, de economische beslissingen van gebruikers die worden genomen op basis van de financiële overzichten, beïnvloeden;
- oordeelsvormingen met betrekking tot de materialiteit worden gemaakt in het licht van de gegeven omstandigheden en worden beïnvloed door de omvang of aard van een afwijking of een combinatie van beiden; en
- oordeelsvormingen over aangelegenheden die voor gebruikers van de financiële overzichten van materieel belang zijn, zijn gebaseerd op een overweging van de algemene financiële informatiebehoeften van gebruikers als een groep. Het mogelijke effect van afwijkingen op specifieke individuele gebruikers, van wie de behoeften kunnen verschillen, wordt niet in overweging genomen.

A71

Een dergelijke beschrijving van het concept materialiteit, indien aanwezig in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, voorziet de accountant van een referentiekader bij het vaststellen van de materialiteit voor de beoordeling. Indien niet aanwezig voorzien de overwegingen hierboven de accountant van een referentiekader.

A72

Vaststelling van materialiteit door de accountant is een kwestie van professionele oordeelsvorming en wordt beïnvloed door de perceptie van de accountant betreffende de behoeften van de gebruikers van de financiële overzichten. In deze context is het redelijk voor de accountant om aan te nemen dat gebruikers:

- een redelijke kennis hebben van bedrijfsactiviteiten en economische activiteiten en administratieve verwerking en de bereidheid om de informatie in de financiële overzichten met redelijke zorgvuldigheid te bestuderen;

- begrijpen dat financiële overzichten worden opgesteld, gepresenteerd en beoordeeld rekening houdend met materialiteitsniveaus;
- de onzekerheden herkennen die inherent zijn in de waardering van bedragen die zijn gebaseerd op het gebruik van schattingen, oordeelsvorming en het in overweging nemen van toekomstige gebeurtenissen; en
- redelijke economische beslissingen nemen op basis van de informatie in de financiële overzichten.

Bovendien wordt het mogelijke effect van afwijkingen op specifieke gebruikers, wiens informatiebehoeften aanzienlijk kunnen verschillen, doorgaans niet in overweging genomen. Dit gebeurt alleen als de beoordelingsopdracht wordt uitgevoerd voor financiële overzichten die zijn bedoeld om aan bepaalde behoeften van specifieke gebruikers te voldoen.

A73

De oordeelsvorming van de accountant over wat van materieel belang is met betrekking tot de financiële overzichten als geheel blijft hetzelfde ongeacht het niveau van zekerheid dat door een accountant wordt verkregen als de basis voor het tot uitdrukking brengen van de conclusie over de financiële overzichten.

Het herzien van materialiteit

(Zie Par. 44)

A74

Het kan noodzakelijk zijn dat de bepaling van de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel door de accountant tijdens de beoordeling moet worden herzien als gevolg van:

- een wijziging van de omstandigheden die zich tijdens de beoordeling hebben voorgedaan (bijvoorbeeld een beslissing om een groot deel van de activiteiten van de entiteit af te stoten);
- nieuwe informatie of een wijziging in het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving als gevolg van het uitvoeren van werkzaamheden voor de beoordeling overeenkomstig deze Standaard (bijvoorbeeld indien het tijdens de beoordeling erop lijkt alsof actuele financiële resultaten waarschijnlijk aanzienlijk verschillen van de geanticipeerde financiële resultaten aan het einde van de verslagperiode die werden gebruikt om aanvankelijk de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel te bepalen).

Het inzicht van de accountant

(Zie Par. 45 en 46)

A75

De accountant hanteert professionele oordeelsvorming om de mate van het inzicht in de entiteit en haar omgeving te bepalen dat is vereist om de beoordeling van de financiële overzichten van de entiteit overeenkomstig deze Standaard uit te kunnen voeren. De voornaamste overweging van de accountant betreft de vraag of het verworven inzicht voldoende is om de doelstelling van de accountant voor deze opdracht te bereiken. De breedte en diepte van het algehele inzicht dat de accountant verwerft, is minder dan het inzicht dat het management heeft.

A76

Het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving is een voortdurend, dynamisch proces van het verzamelen, bijwerken en analyseren van informatie gedurende de beoordelingsopdracht. Het inzicht van de accountant wordt iteratief gedurende het uitvoeren van de opdracht verworven en toegepast. Het wordt bijgewerkt wanneer er zich wijzigingen in de voorwaarden en omstandigheden voordoen. Initiële werkzaamheden voor aanvaarding en continuering van de opdracht op het moment van aanvang van een beoordelingsopdracht zijn gebaseerd op het voorlopige inzicht van de accountant in de entiteit en de omstandigheden van de opdracht. Bij een voortgezette cliëntrelatie omvat het inzicht van de accountant kennis die in voorgaande uitgevoerde opdrachten door de accountant is verkregen met betrekking tot de financiële overzichten van de entiteit en overige financiële informatie.

A77

Het inzicht stelt een referentiekader vast waarbinnen de accountant de beoordelingsopdracht plant en uitvoert en gedurende de opdracht professionele oordeelsvorming toepast. Het is in het bijzonder noodzakelijk dat het inzicht voor de accountant voldoende is om de gebieden in de financiële overzichten te onderkennen waar het waarschijnlijk is dat afwijkingen van materieel belang zich voor zullen doen. Dit is nodig om de benadering van de accountant te onderbouwen om werkzaamheden op te zetten en uit te voeren om op die gebieden in te kunnen spelen.

A78

Bij het verkrijgen van inzicht in de entiteit en haar omgeving en in het stelsel inzake financiële verslaggeving, kan de accountant het volgende overwegen:

- of de entiteit een groepsonderdeel is van een groep entiteiten, of een verbonden entiteit van een andere entiteit;
- de complexiteit van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- de verplichtingen of vereisten van de entiteit inzake financiële verslaggeving en of die verplichtingen of vereisten voortvloeien uit de van toepassing zijnde wet- of regelgeving of in de context van vrijwillige regelingen inzake financiële verslaggeving die onder geformaliseerde governance of

verantwoordingsregelingen zijn vastgesteld, bijvoorbeeld onder contractuele regelingen met derden;
- relevante bepalingen van wet- en regelgeving waarvan doorgaans wordt erkend dat zij een direct effect hebben op de bepaling van bedragen en toelichtingen in de financiële overzichten die van materieel belang zijn, zoals wet- en regelgeving op het gebied van belastingen en pensioenen;
- het niveau van ontwikkeling van de structuur van het management en de governance van de entiteit op het gebied van management van en toezicht op de administratie en de financiële verslaggevingssystemen van de entiteit die het opstellen van de financiële overzichten onderbouwen. Kleinere entiteiten hebben vaak minder personeel, wat invloed kan hebben op de wijze waarop het management toezicht uitoefent. Functiescheiding kan bijvoorbeeld praktisch niet uitvoerbaar zijn. In een kleinere entiteit die wordt bestuurd door de eigenaar-bestuurder kan de eigenaar-bestuurder echter meer effectief toezicht uitoefenen dan in een grotere entiteit. Dit toezicht kan de algemeen meer beperkte mogelijkheden voor functiescheiding compenseren;
- de 'tone at the top' en de interne beheersingsomgeving van de entiteit waarmee de entiteit inspeelt op de risico's op het gebied van financiële verslaggeving en het naleven van de verplichtingen van de entiteit inzake financiële verslaggeving;
- het niveau van ontwikkeling en complexiteit van de administratieve verwerkings- en financiële verslaggevingssystemen van de entiteit en daaraan gerelateerde interne beheersingsmaatregelen waarmee de administratie en daaraan gerelateerde informatie van de entiteit worden gehandhaafd;
- de procedures van de entiteit voor het vastleggen, het classificeren en samenvatten van transacties, het verzamelen van informatie die in de financiële overzichten kan worden opgenomen en daaraan gerelateerde toelichtingen;
- de soorten aangelegenheden die aanpassingen in de administratieve verwerking in de financiële overzichten van de entiteit in voorgaande verslagperioden vereisen.

Het opzetten en uitvoeren van werkzaamheden
(Zie Par. 47 en 55)
A79
De geplande aard, timing en omvang van de werkzaamheden die de accountant in overweging neemt en die hij noodzakelijk acht om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen als basis voor een conclusie over de financiële overzichten als geheel worden beïnvloed door:
a. de vereisten van deze Standaard; en
b. vereisten die onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving zijn vastgesteld inclusief aanvullende verslaggevingsvereisten opgenomen in van toepassing zijnde wet- of regelgeving.
A80
Het is mogelijk dat de accountant is ingeschakeld om de financiële overzichten van een groep van entiteiten te beoordelen. Dan zijn de geplande aard, timing en omvang van de werkzaamheden voor de beoordeling gericht op het bereiken van de doelstellingen van de accountant voor de beoordelingsopdracht die in deze Standaard staan vermeld, maar binnen de context van de financiële overzichten van de groep.
A81
De vereisten van deze Standaard op het gebied van het opzetten van en het uitvoeren van verzoeken om inlichtingen, cijferanalyses, en werkzaamheden die inspelen op specifieke omstandigheden, zijn opgezet om de accountant in staat te stellen om de doelstellingen die in deze Standaard zijn vermeld, te bereiken. De omstandigheden van beoordelingsopdrachten kunnen aanzienlijk verschillen. Derhalve kunnen er omstandigheden zijn waar de accountant kan overwegen of het effectief of efficiënt is om andere werkzaamheden op te zetten en uit te voeren. Indien bijvoorbeeld tijdens het verwerven van inzicht in de entiteit de accountant zich bewust wordt van een significant contract kan de accountant ervoor kiezen dit contract te lezen.
A82
Het feit dat de accountant het nodig kan achten om andere werkzaamheden uit te voeren, brengt geen verandering in de doelstelling van de accountant om een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen met betrekking tot de financiële overzichten als geheel.

Significante of ongebruikelijke transacties
A83
De accountant kan overwegen de administratie te beoordelen met het oog op het onderkennen van significante of ongebruikelijke transacties die bij de beoordeling specifieke aandacht kunnen vereisen.

Verzoeken om inlichtingen
(Zie Par. 46, 47 en 48)
A84
Bij een beoordeling omvat het verzoeken om inlichtingen het zoeken naar informatie van het management en andere personen binnen de entiteit die de accountant in de omstandigheden van de opdracht nodig acht. De accountant kan, indien gepast, verzoeken om inlichtingen ook uitbreiden om

niet-financiële gegevens te verkrijgen. Het evalueren van reacties die door het management worden gegeven is een integraal onderdeel van het proces van verzoeken om inlichtingen.

A85

Afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht kunnen verzoeken om inlichtingen ook verzoeken omvatten over:

- acties die werden ondernomen bij vergaderingen van eigenaren, de met governance belaste personen en commissies daarvan, en de gebeurtenissen bij eventuele andere vergaderingen die de informatie en toelichtingen die in de financiële overzichten zijn opgenomen, beïnvloeden;
- communicatie die de entiteit heeft ontvangen of verwacht te ontvangen of te verkrijgen van regelgevende of toezichthoudende instanties;
- aangelegenheden die zich gedurende het uitvoeren van overige werkzaamheden voordoen. Bij het doen van verdere verzoeken om inlichtingen op het gebied van onderkende inconsistenties neemt de accountant de redelijkheid en consistentie van de reacties van het management in overweging in het licht van de resultaten die uit andere werkzaamheden zijn verkregen, en de kennis van de accountant en het inzicht in de entiteit en de sector waarin zij werkzaam is.

A86

Assurance-informatie die door middel van verzoeken om inlichtingen is verkregen, is vaak de voornaamste bron van assurance-informatie over de bedoelingen van het management. Informatie die beschikbaar is om de bedoelingen van het management te onderbouwen kan echter beperkt zijn. In dat geval kan:

- inzicht in het verleden van het management inzake het uitvoeren van zijn uitgesproken voornemens;
- de uitgesproken redenen van het management voor het kiezen van een bepaalde aanpak; en
- het vermogen van het management om in een specifieke aanpak te volharden, relevante informatie verschaffen om de assurance-informatie die middels verzoeken om inlichtingen is verkregen, te bekrachtigen.

Het toepassen van een professioneel-kritische instelling bij het evalueren van reacties die door het management zijn gegeven is van belang. Hierdoor kan de accountant evalueren of er aangelegenheden zijn die ertoe leiden dat hij veronderstelt dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang kunnen bevatten.

A87

Het verzoeken om inlichtingen vormt tevens een hulpmiddel voor de accountant bij het verkrijgen of actualiseren van het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving. Hierdoor is hij in staat om gebieden in de financiële overzichten te onderkennen waar afwijkingen van materieel belang waarschijnlijk voor zullen komen.

A88

De accountant kan additionele verantwoordelijkheden hebben op grond van wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften met betrekking tot niet-naleving van wet- en regelgeving door een entiteit, inclusief fraude, die kunnen verschillen van of verder gaan dan deze Standaard, zoals:

a. het inspelen op geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving, inclusief vereisten met betrekking tot specifieke communicatie met het management en de met governance belaste personen, en overwegen of verdere actie noodzakelijk is;
b. het communiceren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan een accountant (bijv. een opdrachtpartner op groepsniveau);[854] en
c. documentatievereisten met betrekking tot geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving.

Naleven van additionele verantwoordelijkheden kan verdere informatie verschaffen die relevant is voor het werk van de accountant in overeenstemming met deze Standaard (bijv. met betrekking tot de integriteit van het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen).

Verzoeken om inlichtingen met betrekking tot het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven

(Zie Par. 48(f))

A89

Bij kleinere entiteiten kan het vaak voorkomen dat het management geen inschatting heeft opgesteld van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, maar in plaats daarvan op zijn kennis van de bedrijfsactiviteiten en van verwachte toekomstige ontwikkelingen steunt. In deze omstandigheden kan het passend zijn om de vooruitzichten op de middellange en lange termijn en de financiering van de entiteit met het management te bespreken. Dit is inclusief het in overweging nemen of de beweringen van het management niet inconsistent zijn met het inzicht van de accountant in de entiteit.

Cijferanalyses

[854] Zie NV NOCLAR

(Zie Par. 46, 47 en 49)

A90

Bij een beoordeling van financiële overzichten vormt het uitvoeren van cijferanalyses een hulpmiddel voor de accountant bij:

- het verkrijgen of bijwerken van het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving, inclusief het in staat zijn om gebieden in de financiële overzichten te onderkennen waar afwijkingen van materieel belang zich waarschijnlijk voor kunnen doen;
- het onderkennen van inconsistenties of variaties uit verwachte trends, waarden of normen in de financiële overzichten zoals het niveau van overeenstemming van de financiële overzichten met kerngegevens, inclusief prestatie-indicatoren;
- het verschaffen van bevestigende assurance-informatie met betrekking tot overige verzoeken om inlichtingen of cijferanalyses die al zijn uitgevoerd;
- het fungeren als aanvullende werkzaamheden wanneer de accountant zich bewust wordt van aangelegenheden die ertoe leiden dat de accountant veronderstelt dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang kunnen bevatten. Een voorbeeld van dergelijke aanvullende werkzaamheden is een vergelijkende analyse van maandelijkse opbrengsten en kosten tussen profit centers, branches of andere componenten van de entiteit om assurance-informatie over financiële informatie te verschaffen die in posten of toelichtingen zijn opgenomen in de financiële overzichten.

A91

Diverse methoden kunnen worden gebruikt om cijferanalyses uit te voeren. Deze methoden verschillen van het uitvoeren van eenvoudige vergelijkingen tot het uitvoeren van een complexe analyse met behulp van statistische technieken. De accountant kan bijvoorbeeld cijferanalyses toepassen om de financiële informatie die ten grondslag ligt aan de financiële overzichten te evalueren door analyse van mogelijke verbanden tussen zowel financiële als niet-financiële gegevens, en een beoordeling van resultaten op consistentie met verwachte waarden. Dit met het oog op het onderkennen van verbanden en individuele elementen die ongebruikelijk lijken of die verschillen van verwachte trends of waarden. De accountant zou de vastgelegde bedragen of ratio's bepaald uit vastgelegde bedragen, vergelijken met verwachtingen die door de accountant zijn ontwikkeld uit informatie die uit relevante bronnen is verkregen. Voorbeelden van bronnen van informatie die de accountant vaak gebruikt om verwachtingen te ontwikkelen, afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht, omvatten:

- financiële informatie voor vergelijkbare voorgaande verslagperiodes waarbij rekening wordt gehouden met bekende wijzigingen;
- informatie over verwachte operationele en financiële resultaten, zoals budgetten of voorspellingen, inclusief extrapolaties van tussentijdse of jaarlijkse gegevens;
- verbanden tussen elementen van financiële informatie binnen de verslagperiode;
- informatie met betrekking tot de sector waarin de entiteit werkzaam is, zoals brutomarge-informatie of vergelijkingen van de ratio van de verkopen ten opzichte van vorderingen van de entiteit met sectorgemiddelden of met andere entiteiten van vergelijkbare omvang in dezelfde sector;
- verbanden van financiële informatie met relevante niet-financiële informatie zoals de loon- en salariskosten in verhouding tot het aantal werknemers.

A92

De overweging van de accountant of de gegevens die voor de cijferanalyses worden gebruikt bevredigend zijn voor de/het beoogde doel(en) van deze werkzaamheden, is gebaseerd op het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving. Dit wordt door de aard en bron van de gegevens beïnvloed en door de omstandigheden waarin de gegevens zijn verkregen. De volgende overwegingen kunnen relevant zijn:

- bron van de beschikbare informatie. Informatie kan bijvoorbeeld betrouwbaarder zijn wanneer deze is verkregen uit onafhankelijke bronnen buiten de entiteit;
- vergelijkbaarheid van de beschikbare informatie. Zo kan het nodig zijn om sectorbrede gegevens aan te vullen of aan te passen om vergelijkbaar te zijn met gegevens van een entiteit die gespecialiseerde producten produceert en verkoopt;
- de aard en relevantie van de beschikbare informatie; bijvoorbeeld wanneer de budgetten van de entiteit zijn opgesteld als te verwachten resultaten in plaats van als te bereiken doelen; en
- de kennis en deskundigheid die hoort bij het opstellen van de informatie en de daaraan gerelateerde interne beheersingsmaatregelen die zijn opgezet om te zorgen voor de volledigheid, de juistheid en de geldigheid hiervan;
- dergelijke interne beheersingsmaatregelen kunnen bijvoorbeeld interne beheersingsmaatregelen omvatten over het opstellen, het beoordelen en het onderhouden van de budgettaire informatie.

Werkzaamheden om op specifieke omstandigheden in te spelen

Fraude en het niet-naleven van wet- en regelgeving

(Zie Par. 52(a) en (d))

Communicatie met het management en de met governance belaste personen
A93
In bepaalde rechtsgebieden, kan wet- of regelgeving de communicatie van de accountant van bepaalde aangelegenheden met het management of de met governance belaste personen beperken. Wet- of regelgeving kan specifiek communicatie, of andere actie, verbieden die een onderzoek door een bevoegde instantie naar een actuele of vermoede illegale handeling zou kunnen schaden, inclusief het hierop attenderen van de entiteit. Bijvoorbeeld wanneer van de accountant wordt vereist om geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving te rapporteren aan een bevoegde instantie krachtens anti-witwas wetgeving. In deze omstandigheden kunnen de kwesties die worden overwogen door de accountant complex zijn en de accountant kan het passend achten juridisch advies in te winnen.

Het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit
A94
Het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit kan vereist zijn of passend in de omstandigheden omdat:
a wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften van de accountant vereisen om te rapporteren;
b de accountant bepaald heeft dat rapporteren een passende actie is om in te spelen op geïdentificeerde of vermoede niet-naleving in overeenstemming met relevante ethische voorschriften (Zie Par. A95): of
c wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften de accountant het recht verschaffen om dit te doen (Zie Par. A96).
A95
In sommige gevallen kunnen de relevante ethische voorschriften van de accountant vereisen om te bepalen of het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit een passende actie is in de omstandigheden. De NV NOCLAR vereist bijvoorbeeld van de accountant om stappen te ondernemen om in te spelen op geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving en om te bepalen of verdere actie nodig is, hetgeen rapportage aan een bevoegde instantie buiten de entiteit kan omvatten. De VGBA legt uit dat een dergelijke rapportage niet zou worden beschouwd als een schending van de geheimhoudingsplicht onder de VGBA.[855]
A96
Zelfs als wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften geen vereisten omvatten die het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving adresseren, kunnen zij de accountant het recht verschaffen om geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit te rapporteren.
A97
– (Niet van toepassing in de Nederlandse situatie)
A98
De bepaling vereist door paragraaf 52(d) kan complexe overwegingen en professionele oordeelsvormingen omvatten. Bijgevolg kan de accountant overwegen om intern te consulteren (bijv. binnen de accountantseenheid of een netwerkonderdeel) of op een vertrouwelijke basis-met een regelgever of toezichthouder of beroepsorganisatie (tenzij dit op grond van wet- of regelgeving verboden is of de geheimhoudingsplicht zou schenden). De accountant kan ook overwegen om juridisch advies in te winnen om de opties van de accountant en de professionele of juridische implicaties van het ondernemen van een bepaalde actie te begrijpen.

Gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan met betrekking tot het gebruik van de continuïteitsveronderstelling in de financiële overzichten
(Zie Par. 54)
A99
De hieronder genoemde factoren geven voorbeelden van gebeurtenissen of omstandigheden die, afzonderlijk of collectief, gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de continuïteitsveronderstelling. De opsomming is niet limitatief en evenmin betekent het bestaan van één of meer van de elementen dat er altijd een onzekerheid bestaat over de vraag of de entiteit haar continuïteit kan handhaven.

Financiële gebeurtenissen of omstandigheden
- stand van de netto passiva of vlottende passiva. Leningen met een vaste looptijd die hun vervaldatum naderen zonder een realistisch uitzicht op vernieuwing of aflossing of het bovenmatig steunen op korte termijnleningen voor de financiering van langlopende activa;
- aanwijzingen voor het intrekken van financiële ondersteuning door crediteuren;

[855] Zie VGBA artikel 16

- negatieve operationele kasstromen in historische of toekomstgerichte financiële overzichten;
- ongunstige belangrijke financiële verhoudingscijfers;
- substantiële operationele verliezen of significante daling van de waarde van activa die gebruikt worden om kasstromen te genereren;
- achterstanden in of onderbreking van dividenduitkeringen;
- onmogelijkheid om crediteuren te betalen op de vervaldata;
- onmogelijkheid om de voorwaarden van leningsovereenkomsten na te leven;
- overschakeling van levering op krediet op levering onder rembours voor transacties met leveranciers;
- onmogelijkheid om financiering te verkrijgen voor ontwikkeling van essentiële nieuwe producten of voor andere essentiële investeringen.

Operationele gebeurtenissen of omstandigheden
- intenties van het management om de entiteit te liquideren of om activiteiten te beëindigen;
- het vertrek van kernpersonen binnen het management zonder dat in hun vervanging wordt voorzien;
- het verlies van een belangrijke markt, belangrijke klant(en), franchiseconcessie, licentie, of belangrijke leverancier(s);
- arbeidsconflicten;
- tekorten aan belangrijke voorraden;
- het opkomen van een zeer succesvolle concurrent.

Overige gebeurtenissen of omstandigheden
- het niet-naleven van kapitaalvereisten of andere wettelijke vereisten;
- lopende wettelijke of gerechtelijke procedures tegen de entiteit die, als zij worden toegewezen, in claims kunnen resulteren waaraan de entiteit waarschijnlijk niet zal kunnen voldoen;
- veranderingen in wet- of regelgeving of overheidsbeleid die de entiteit naar verwachting nadelig zullen beïnvloeden;
- rampen waarvoor men niet of onvoldoende verzekerd is.

Het belang van dergelijke gebeurtenissen of omstandigheden kan vaak door andere factoren worden beperkt. Het effect van het niet in staat zijn van een entiteit haar normale schulden af te lossen kan bijvoorbeeld worden opgevangen door plannen van het management om adequate kasstromen in stand te houden met alternatieve middelen zoals het afstoten van activa, het aanpassen van het tijdschema van aflossingen van leningen, of door het verkrijgen van aanvullend kapitaal. Op soortgelijke manier kan het verlies van een belangrijke leverancier worden beperkt door de beschikbaarheid van een geschikte alternatieve bron van toelevering.

Het aansluiten van de financiële overzichten op de onderliggende administratie
(Zie Par. 56)
A100
De accountant verkrijgt doorgaans assurance-informatie dat de financiële overzichten overeenstemmen met, of aansluiten op, de onderliggende administratie. Dit gebeurt door bedragen en rekeningen in de financiële overzichten te volgen naar de relevante administratie, zoals het grootboek, of een samenvatting of schema die de overeenstemming of aansluiting weergeeft van de bedragen in de financiële overzichten met de onderliggende administratie (zoals een saldibalans).

Het uitvoeren van aanvullende werkzaamheden
(Zie Par. 57)
A101
Aanvullende werkzaamheden zijn onder deze Standaard vereist indien de accountant zich bewust wordt van een aangelegenheid die ertoe leidt dat de accountant veronderstelt dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang kunnen bevatten.
A102
De reactie van de accountant bij het uitvoeren van aanvullende werkzaamheden met betrekking tot een element dat ertoe heeft geleid dat de accountant veronderstelt dat deze in de financiële overzichten een afwijking van materieel belang zou kunnen bevatten zal, afhankelijk van de omstandigheden, variëren. Dit is een afhankelijk van de professionele oordeelsvorming van de accountant.
A103
De oordeelsvorming van de accountant over de aard, timing en omvang van aanvullende werkzaamheden die nodig zijn om assurance-informatie te verkrijgen om te kunnen concluderen dat een afwijking van materieel belang niet waarschijnlijk is, of te bepalen dat er sprake is van een afwijking van materieel belang, wordt ondersteund door:
- informatie die is verkregen uit de evaluatie van de accountant van de resultaten van de werkzaamheden die reeds zijn uitgevoerd;

- het bijgewerkte inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving dat in de loop van de opdracht is verkregen; en
- de visie van de accountant inzake de aannemelijkheid van de assurance-informatie die nodig is om in te spelen op de aangelegenheid die ertoe leidt dat de accountant veronderstelt dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang kunnen bevatten.

A104

Aanvullende werkzaamheden richten zich op het verkrijgen van voldoende en geschikte assurance-informatie om de accountant in staat te stellen om een conclusie te vormen over aangelegenheden waarvan de accountant veronderstelt dat deze ertoe kunnen leiden dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten. De werkzaamheden kunnen het volgende omvatten:

- aanvullende verzoeken om inlichtingen of cijferanalyses die bijvoorbeeld gedetailleerder worden uitgevoerd of die zich richten op de betrokken elementen (d.w.z. de bedragen of toelichtingen met betrekking tot de betrokken bedragen of transacties zoals die in de financiële overzichten zijn weergegeven); of
- overige soorten werkzaamheden, zoals gegevensgerichte detailcontroles of externe bevestigingen.

A105

Het volgende voorbeeld illustreert de evaluatie van de accountant van de behoefte om aanvullende werkzaamheden uit te voeren en de reactie van de accountant wanneer hij veronderstelt dat aanvullende werkzaamheden nodig zijn.

- tijdens het verzoeken om inlichtingen en het uitvoeren van cijferanalyses voor de beoordeling komt uit de analyse van de accountant ten aanzien van vorderingen een bedrag naar voren van vervallen vorderingen dat van materieel belang is waarvoor geen voorziening bestaat voor dubieuze debiteuren;
- dit leidt ertoe dat de accountant veronderstelt dat de vorderingensaldi in de financiële overzichten een afwijking van materieel belang kunnen bevatten. De accountant verzoekt dan om inlichtingen bij het management of er oninbare vorderingen zijn waarvan het nodig is dat deze worden getoond als duurzaam verminderd in waarde;
- afhankelijk van de reactie van het management kan de evaluatie van de reactie door de accountant:
  a. de accountant in staat stellen te concluderen dat het vorderingensaldo waarschijnlijk geen afwijking van materieel belang zal bevatten. In dat geval zijn er geen verdere werkzaamheden vereist;
  b. de accountant in staat stellen te bepalen dat de aangelegenheid ertoe leidt dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten. Er zijn geen verdere werkzaamheden vereist en de accountant zou een conclusie vormen dat de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang bevatten;
  c. ertoe leiden dat de accountant veronderstelt dat de vorderingen waarschijnlijk een afwijking van materieel belang bevatten. Dit terwijl er voor de accountant niet voldoende en geschikte assurance-informatie beschikbaar is om te bepalen dat zij in feite een afwijking van materieel belang bevatten. In dat geval is van de accountant vereist om aanvullende werkzaamheden uit te voeren zoals het management verzoeken om een analyse van ontvangen bedragen voor deze posten na de balansdatum om oninbare vorderingen te identificeren. De evaluatie van de resultaten van de aanvullende werkzaamheden kan de accountant in staat stellen om bij (a) of (b) uit te komen. Zo niet, dan is van de accountant vereist om:
     1. aanvullende werkzaamheden uit te blijven voeren totdat de accountant of (a) of (b) bereikt; of
     2. indien de accountant niet in staat is om te kunnen concluderen dat de situatie er waarschijnlijk niet toe zal leiden dat de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang bevatten óf om te bepalen dat de aangelegenheid er wel toe leidt dat de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang bevatten, dan is er sprake van een beperking in de reikwijdte. Dan is de accountant niet in staat om een goedkeurende conclusie over de financiële overzichten tot uitdrukking te brengen.

Schriftelijke bevestigingen

(Zie Par. 61, 62 en 63)

A106

Schriftelijke bevestigingen zijn een belangrijke bron van assurance-informatie bij een beoordelingsopdracht. Indien het management de verzochte schriftelijke bevestigingen aanpast of niet verschaft kan het de accountant alert maken op de mogelijkheid dat er één of meerdere significante kwesties kunnen bestaan. Verder kan een verzoek om schriftelijke bevestigingen, eerder dan mondelinge, in veel gevallen het management ertoe aanzetten aan dergelijke aangelegenheden nadrukkelijker aandacht te besteden. Hierdoor wordt de kwaliteit van de bevestigingen verbeterd.

A107

Ter aanvulling op de schriftelijke bevestigingen die onder deze Standaard zijn vereist kan de accountant overwegen of het noodzakelijk is om te verzoeken om overige schriftelijke bevestigingen met betrekking tot de financiële overzichten. Deze kunnen bijvoorbeeld noodzakelijk zijn om de assurance-

informatie van de accountant te voltooien met betrekking tot bepaalde elementen of toelichtingen die in de financiële overzichten worden weergegeven. Dit in het geval dat de accountant dergelijke bevestigingen van belang acht bij het vormen van een aangepaste of goedkeurend conclusie over de financiële overzichten.

A108

In sommige gevallen kan het management in de schriftelijke bevestigingen een voorbehoud in de formulering opnemen waaruit blijkt dat bevestigingen naar beste weten worden opgesteld. Het is voor de accountant redelijk om dergelijke formulering te aanvaarden, indien de accountant zich ervan heeft vergewist dat de bevestigingen zijn gemaakt door degenen met de juiste verantwoordelijkheden en kennis van de aangelegenheden die in de bevestigingen zijn opgenomen.

Het evalueren van assurance-informatie verkregen uit de uitgevoerde werkzaamheden

(Zie Par. 66, 67 en 68)

A109

In sommige omstandigheden kan de accountant geen assurance-informatie hebben verkregen waarvan de accountant had verwacht deze te verkrijgen vanuit de verzochte inlichtingen en cijferanalyses waarbij er wordt ingespeeld op specifieke omstandigheden. In deze gevallen overweegt de accountant dat de uit de werkzaamheden verkregen assurance-informatie niet voldoende en geschikt is om een conclusie te kunnen vormen over de financiële overzichten. De accountant kan:

- de uitgevoerde werkzaamheden uitbreiden; of
- andere werkzaamheden uitvoeren die door de accountant in de omstandigheden noodzakelijk worden geacht.

Als beide niet praktisch uitvoerbaar zijn in de omstandigheden, zal de accountant niet in staat zijn om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen om een conclusie te vormen. Dan wordt door deze Standaard vereist het effect op de beoordelingsverklaring te bepalen, of op de mogelijkheden van de accountant om de opdracht af te ronden. Bijvoorbeeld indien een lid van het management gedurende de beoordeling niet in staat is om te reageren op de verzoeken om inlichtingen van de accountant inzake significante aangelegenheden. Deze situatie kan zich voordoen ook al is de accountant zich niet bewust van aangelegenheden die ertoe leiden dat hij veronderstelt dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang kunnen bevatten, zoals wordt beschreven in paragraaf 57.

Beperkingen in de reikwijdte

A110

Het niet in staat zijn om specifieke werkzaamheden uit te voeren vormt geen beperking in de reikwijdte van de beoordeling, als de accountant in staat is om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen door andere werkzaamheden uit te voeren.

A111

Beperkingen in de reikwijdte van de beoordeling die door het management worden opgelegd kunnen voor de beoordeling andere implicaties hebben. Zoals voor de overweging van de accountant van gebieden waar de financiële overzichten waarschijnlijk een afwijking van materieel belang zullen bevatten, en continuering van de opdracht.

Het vormen van de conclusie van de accountant over de financiële overzichten

Beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving

(Zie Par. 69(a))

A112

De beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving in de financiële overzichten is belangrijk omdat deze gebruikers van de financiële overzichten inlicht over het stelsel waarop de financiële overzichten zijn gebaseerd. Indien de financiële overzichten financiële overzichten voor bijzondere doeleinden betreffen, kunnen zij zijn opgesteld op basis van een stelsel inzake financiële verslaggeving voor bijzondere doeleinden dat alleen voor de betrokken partij en de accountant beschikbaar is. Beschrijving van het stelsel inzake financiële verslaggeving voor bijzondere doeleinden dat wordt gebruikt is belangrijk aangezien de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden niet geschikt kunnen zijn voor ander gebruik dan het beoogd gebruik dat voor de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden is geïdentificeerd.

A113

Een beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving die onnauwkeurige kwalificerende of beperkende bewoordingen omvat (bijvoorbeeld ‘de financiële overzichten zijn hoofdzakelijk in overeenstemming met International Financial Reporting Standards’) is geen adequate beschrijving van dat stelsel. Het kan gebruikers van de financiële overzichten misleiden.

Toelichting van effecten van transacties en gebeurtenissen van materieel belang op informatie die in de financiële overzichten wordt bekendgemaakt

(Zie Par. 69(b)(vi) en 71)

A114
Van de accountant is onder deze Standaard vereist om te evalueren of de financiële overzichten adequate toelichtingen verschaffen. Dit om de beoogde gebruikers in staat te stellen om het effect te begrijpen van transacties en gebeurtenissen die van materieel belang zijn op de financiële positie, de financiële prestaties en kasstromen van de entiteit.
A115
In het geval van financiële overzichten die in overeenstemming met de vereisten van een getrouw-beeld stelsel zijn opgesteld, kan het nodig zijn dat het management aanvullende toelichtingen in de financiële overzichten opneemt die verder gaan dan de toelichtingen die specifiek door het stelsel vereist zijn. Het kan ook nodig zijn dat het management, in buitengewoon zeldzame omstandigheden, afwijkt van een door het stelsel gestelde eis om de getrouwe weergave van de financiële overzichten te bereiken.

Overwegingen wanneer er gebruik wordt gemaakt van een compliance-stelsel
A116
Het zal voor de accountant buitengewoon zeldzaam zijn om financiële overzichten die in overeenstemming met een compliance-stelsel zijn opgesteld als misleidend te zien. Dit indien, overeenkomstig deze Standaard, de accountant op het tijdstip van de opdrachtaanvaarding heeft bepaald dat het stelsel aanvaardbaar is.

Kwalitatieve aspecten van de praktijken inzake administratieve verwerking van de entiteit
(Zie Par. 70(b))
A117
Bij het in overweging nemen van de kwalitatieve aspecten van de praktijken inzake administratieve verwerking van de entiteit, kan de accountant zich bewust worden van mogelijke tendentie met betrekking tot de oordeelsvormingen van het management. De accountant kan tot de conclusie komen dat het cumulatieve effect van een gebrek aan neutraliteit, samen met het effect van duidelijke niet-gecorrigeerde afwijkingen, ervoor zorgt dat de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang bevatten. Indicatoren van een gebrek aan neutraliteit die een effect kunnen hebben op de evaluatie door de accountant van de vraag of de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang kunnen bevatten omvatten de volgende:
- de selectieve correctie van duidelijke afwijkingen die gedurende de beoordeling onder de aandacht van het management zijn gebracht (bijvoorbeeld het corrigeren van afwijkingen met als effect het verhogen van het gerapporteerde resultaat, maar het niet corrigeren van afwijkingen met als effect het verlagen van de gerapporteerde resultaten);
- mogelijke tendentie van het management bij het maken van schattingen.

A118
Indicatoren van mogelijke tendentie door het management betekenen niet automatisch dat er afwijkingen in het kader van het trekken van conclusies over de redelijkheid van individuele schattingen bestaan. Zij kunnen echter een effect hebben op de overweging van de accountant of de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang kunnen bevatten.

Het vormen van de conclusie
(Zie Par. 74)

Beschrijving van de informatie die de financiële overzichten presenteren
A119
In het geval dat de financiële overzichten overeenkomstig een getrouw-beeld stelsel zijn opgesteld, stelt de conclusie van de accountant dat hem 'niets is gebleken op grond waarvan hij zou moeten concluderen dat de financiële overzichten, in alle van materieel belang zijnde opzichten, niet getrouw zijn weergegeven' (of geen getrouw beeld geven van...) in overeenstemming met [het van toepassing zijnde getrouw-beeld stelsel]. In het geval van veel stelsels voor algemene doeleinden wordt van de financiële overzichten bijvoorbeeld vereist de financiële positie van de entiteit aan het einde van de verslagperiode getrouw weer te geven (of een getrouw beeld geven van) en de financiële prestaties en kasstromen van de entiteit voor die verslagperiode weer te geven.

'In alle van materieel belang zijnde opzichten, getrouw zijn weergegeven' of 'geeft een getrouw beeld'
A120
Of de zin 'in alle van materieel belang zijnde opzichten, getrouw zijn weergegeven' of 'geeft een getrouw beeld' in een willekeurig rechtsgebied wordt gebruikt, wordt bepaald door wet- of regelgeving die de beoordeling van de financiële overzichten in dat rechtsgebied regelt, of door algemeen aanvaarde praktijk in dat rechtsgebied. Indien wet- of regelgeving het gebruik van verschillende formuleringen vereist, heeft dit geen invloed op het vereiste in deze Standaard voor de accountant om de getrouwe weergave van de financiële overzichten te evalueren in overeenstemming met een getrouw-beeld stelsel.

Het niet in staat zijn om een conclusie te vormen als gevolg van een beperking in de reikwijdte van de beoordeling die door het management is opgelegd nadat de opdracht is aanvaard
(Zie Par. 15 en 82)
A121
De uitvoerbaarheid van het teruggeven van een beoordelingsopdracht kan afhankelijk zijn van de fase van voltooiing van de opdracht op het moment dat het management de beperking in reikwijdte oplegt. Indien de accountant de beoordeling grotendeels heeft voltooid, kan de accountant ervoor kiezen om:
- de beoordeling voor zover als mogelijk is te voltooien;
- een onthouding van een conclusie te formuleren; en
- de beperking in de reikwijdte toe te lichten in de paragraaf in de verklaring die de onthouding van een conclusie onderbouwt.

A122
In bepaalde omstandigheden kan het teruggeven van de opdracht niet mogelijk zijn indien van de accountant door wet- of regelgeving wordt vereist om de opdracht voort te zetten. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn voor een accountant die is aangewezen om de financiële overzichten van een entiteit in de publieke sector te beoordelen. Het kan tevens het geval zijn in rechtsgebieden waar de accountant is aangewezen om de financiële overzichten te beoordelen die een bepaalde verslagperiode omvatten, of benoemd is voor een bepaalde verslagperiode en hij de opdracht niet mag teruggeven voordat de beoordeling van die financiële overzichten is voltooid of respectievelijk voor het einde van die verslagperiode. De accountant kan het tevens noodzakelijk achten om een paragraaf inzake overige aangelegenheden in de beoordelingsverklaring op te nemen om uit te leggen waarom het voor de accountant niet mogelijk is om de opdracht terug te geven.

Communicatie met regelgevers of de eigenaren van de entiteit
A123
Wanneer de accountant concludeert dat het teruggeven van de opdracht noodzakelijk is vanwege een beperking in de reikwijdte kan er voor de accountant een professionele, wettelijke of regelgevende vereiste bestaan om aangelegenheden op het gebied van teruggave van de opdracht aan regelgevers of eigenaren van de entiteit te communiceren.

De beoordelingsverklaring
(Zie Par. 86, 87, 88, 89, 90, 91 en 92)
A124
De schriftelijke verklaring omvat zowel verklaringen die zijn uitgebracht in hard copy als verklaringen die op elektronische wijze uit zijn gebracht.

Elementen van de beoordelingsverklaring
(Zie Par. 86)
A125
Een titel die aangeeft dat de verklaring de verklaring van een onafhankelijke accountant betreft, bijvoorbeeld ‘beoordelingsverklaring van de onafhankelijke accountant’ bevestigt dat de accountant heeft voldaan aan alle onafhankelijkheidsvoorschriften en onderscheidt derhalve de verklaring van de onafhankelijke accountant van de rapporten die door anderen zijn uitgegeven.
A126
Wet- of regelgeving kan specificeren aan wie de beoordelingsverklaring moet worden geadresseerd in dat specifieke rechtsgebied. De beoordelingsverklaring is doorgaans geadresseerd aan hen voor wie de verklaring is opgesteld, vaak zijn dat of de aandeelhouders of de met governance belaste personen van de entiteit waarvan de financiële overzichten worden beoordeeld.
A127
Wanneer de accountant zich ervan bewust is dat de financiële overzichten die beoordeeld zijn zullen worden opgenomen in een document dat andere informatie bevat, zoals een jaarrapport, kan de accountant overwegen, indien de vorm van de presentatie dit toestaat, de paginanummers waarop de financiële informatie wordt gepresenteerd te identificeren. Dit ondersteunt de gebruikers in het identificeren van de financiële overzichten waarop de beoordelingsverklaring betrekking heeft.

De verantwoordelijkheid van het management voor de financiële overzichten
(Zie Par. 86(d))
A128
De vereiste van deze Standaard dat de accountant de overeenstemming van het management moet verkrijgen dat deze zijn verantwoordelijkheden erkent en begrijpt, zowel in relatie tot het opstellen van de financiële overzichten als in relatie tot de beoordelingsopdracht, is essentieel voor het uitvoeren van de beoordeling en de rapportage over de opdracht. De beschrijving van de verantwoordelijkheden van het management in de beoordelingsverklaring verschaft context aan de lezers van de beoordelingsverklaring over de verantwoordelijkheden van het management zoals deze zich verhouden tot de uitgevoerde beoordelingsopdracht.
A129

De beoordelingsverklaring hoeft niet specifiek te verwijzen naar 'het management' maar kan in plaats daarvan verwijzen naar de term die in de context van het juridisch stelsel gepast is in dat bepaalde rechtsgebied. In sommige rechtsgebieden kan de passende referentie de met governance belaste personen van de entiteit zijn.

A130

Er kunnen zich omstandigheden voordoen waarin het voor de accountant passend is om de beschrijving van de verantwoordelijkheden van het management zoals in deze Standaard staat beschreven uit te breiden. Dit om aanvullende verantwoordelijkheden weer te geven die relevant zijn voor het opstellen van de financiële overzichten in de context van een rechtsgebied, of als gevolg van het soort entiteit.

A131

In bepaalde rechtsgebieden is het mogelijk dat wet- of regelgeving die de verantwoordelijkheden van het management voorschrijft op specifieke wijze verwijst naar een verantwoordelijkheid voor het adequaat zijn van de administratie en vastleggingen of administratieve systeem. Omdat de administratie, vastleggingen of systemen een integraal onderdeel van interne beheersing zijn, maakt deze Standaard geen gebruik van deze beschrijvingen of verwijst zij hier niet specifiek naar.

De verantwoordelijkheid van de accountant

(Zie Par. 86(f))

A132

De beoordelingsverklaring vermeldt dat de verantwoordelijkheid van de accountant ligt bij het tot uitdrukking brengen van een conclusie over de financiële overzichten op basis van de uitgevoerde beoordeling. Dit gebeurt om de verantwoordelijkheid van de accountant te laten contrasteren met de verantwoordelijkheid van het management voor het opstellen van de financiële overzichten.

Verwijzing naar de standaarden

(Zie Par. 86(f))

A133

De verwijzing naar de standaarden die door de accountant worden gehanteerd voor de beoordeling maakt de gebruikers van de beoordelingsverklaring duidelijk dat de beoordeling is uitgevoerd in overeenstemming met vastgestelde standaarden.

Communicatie van de aard van een beoordeling van financiële overzichten

(Zie Par. 86(g))

A134

De beschrijving van de aard van een beoordelingsopdracht in de beoordelingsverklaring legt de reikwijdte en beperkingen uit van de opdracht die ten behoeve van de lezers van de verklaring is uitgevoerd. Deze uitleg verduidelijkt, om twijfel te voorkomen, dat de beoordeling geen controle betreft en dat de accountant derhalve geen controleoordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking brengt.

Beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de wijze waarop dit de conclusie van de accountant kan beïnvloeden

(Zie Par. 86(i) en (ii))

A135

De identificatie van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving in de conclusie van de accountant is bedoeld om de gebruikers van de beoordelingsverklaring te wijzen op de context waarin die conclusie tot uitdrukking is gebracht. Het is niet bedoeld om de evaluatie zoals vereist op grond van paragraaf 30(a) in te perken. Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving wordt aangegeven in termen als:

'... in overeenstemming met International Financial Reporting Standards'; of

'... in overeenstemming met de in Rechtsgebied X algemeen aanvaarde verslaggevingsprincipes ...'.

A136

Wanneer het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving standaarden voor financiële verslaggeving en wettelijke of regelgevende vereisten omvat, wordt het stelsel aangegeven in termen als '... overeenkomstig International Financial Reporting Standards en de door de vennootschapswet van Rechtsgebied X gestelde eisen'.

Paragraaf over de onderbouwing van de aanpassing wanneer de conclusie is aangepast

(Zie Par. 85(h)(ii))

A137

Een afkeurende conclusie of een onthouding van een conclusie die gebaseerd is op een specifieke aangelegenheid die beschreven wordt in de paragraaf over de onderbouwing van de aanpassing, rechtvaardigt niet het weglaten van een beschrijving van overige geïdentificeerde aangelegenheden die anders een aanpassing van de conclusie van de accountant zouden hebben vereist. In dergelijke gevallen kan de toelichting van dergelijke overige aangelegenheden waarvan de accountant zich

bewust is, relevant zijn voor gebruikers van de financiële overzichten.

Ondertekening door de accountant
(Zie Par. 86(l))
A138
De ondertekening van de accountant is uit naam van de eenheid van de accountant óf de persoonlijke naam van de individuele accountant, of beiden, naar gelang wat gepast is in het betreffende rechtsgebied. Naast de ondertekening van de accountant kan van de accountant in bepaalde rechtsgebieden worden vereist om een verklaring op te nemen in de beoordelingsverklaring over beroepsaanduiding of -erkenning door de passende instantie die in dat rechtsgebied de vergunningen heeft verstrekt.

De lezers er op attenderen dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden
(Zie Par. 88)
A139
De financiële overzichten voor bijzondere doeleinden kunnen gebruikt worden voor andere doeleinden dan die waarvoor zij waren bedoeld. Een regelgever of toezichthouder kan bijvoorbeeld van bepaalde entiteiten vereisen om de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden openbaar te maken. Om misverstanden te voorkomen is het van belang dat de accountant de gebruikers van de beoordelingsverklaring erop attendeert dat de financiële overzichten in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden zijn opgesteld en derhalve niet geschikt kunnen zijn voor een ander doel.

Beperking van verspreiding of gebruik
A140
Het is onder deze Standaard vereist om de lezer van de beoordelingsverklaring erop te attenderen dat de financiële overzichten zijn opgesteld door gebruik te maken van een stelsel voor bijzondere doeleinden. Daarnaast kan de accountant overwegen of het gepast is om aan te geven dat de beoordelingsverklaring alleen bedoeld is voor specifieke gebruikers. Afhankelijk van de wet- of regelgeving van het betreffende rechtsgebied kan dit worden bereikt door een beperking op de verspreiding of het gebruik van de beoordelingsverklaring op te leggen. In deze omstandigheden kan de paragraaf waarin de lezer alert wordt gemaakt op het gebruik van een stelsel voor bijzondere doeleinden worden uitgebreid met deze overige aangelegenheden en kan de titel dienovereenkomstig worden aangepast.

Overige rapporteringsverantwoordelijkheden
(Zie Par. 91)
A141
In sommige rechtsgebieden kan de accountant aanvullende verantwoordelijkheden hebben om te rapporteren over overige aangelegenheden die aanvullend zijn op de verantwoordelijkheid van de accountant onder deze Standaard. De accountant kan bijvoorbeeld worden gevraagd om te rapporteren over bepaalde aangelegenheden indien deze tijdens het verloop van de beoordeling van de financiële overzichten onder de aandacht van de accountant komen. Aan de andere kant kan de accountant worden gevraagd om aanvullende gespecificeerde werkzaamheden uit te voeren en hierover te rapporteren of om een conclusie tot uitdrukking te brengen over specifieke aangelegenheden zoals het adequaat zijn van de administratie en vastleggingen. Standaarden betreffende opdrachten om in het specifieke rechtsgebied financiële overzichten te beoordelen kunnen leidraden verschaffen voor de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot specifieke aanvullende rapporteringsverantwoordelijkheden in dat rechtsgebied.
A142
In sommige gevallen is het mogelijk dat de relevante wet- of regelgeving vereist of toestaat dat de accountant rapporteert over deze overige verantwoordelijkheden in de beoordelingsverklaring over de financiële overzichten. In andere gevallen kan het vereist of toegestaan zijn dat de accountant daarover in een afzonderlijke rapportage rapporteert.
A143
Deze overige rapporteringsverantwoordelijkheden worden in een aparte sectie van de beoordelingsverklaring behandeld om deze duidelijk te onderscheiden van de verantwoordelijkheid van de accountant onder deze Standaard te rapporteren over de financiële overzichten. Waar relevant kan deze sectie subtitels bevatten die de inhoud van de paragraaf inzake overige rapporteringsverantwoordelijkheden beschrijven. In sommige rechtsgebieden kunnen de aanvullende rapporteringsverantwoordelijkheden worden behandeld in een rapport dat losstaat van de beoordelingsverklaring dat voor de beoordeling van de financiële overzichten is verschaft.

Datum van de beoordelingsverklaring
(Zie Par. 86(k) en 92)
A144
De datum van de beoordelingsverklaring informeert de gebruikers van de beoordelingsverklaring dat

de accountant de invloed van gebeurtenissen en transacties in overweging heeft genomen waarvan hij zich bewust werd en die hebben plaatsgevonden tot op die datum.

A145

De conclusie van de accountant wordt verschaft over de financiële overzichten en de financiële overzichten vallen onder de verantwoordelijkheid van het management. De accountant verkeert niet in de positie om te concluderen dat voldoende en geschikte assurance-informatie is verkregen totdat de accountant zich ervan heeft vergewist dat alle overzichten die de financiële overzichten vormen, inclusief daarop betrekking hebbende toelichtingen, zijn opgesteld en het management de verantwoordelijkheid hiervoor op zich heeft genomen.

A146

In sommige rechtsgebieden identificeert wet- of regelgeving de individuen of instanties (bijvoorbeeld de bestuurders) die verantwoordelijk zijn voor het concluderen dat alle overzichten die de financiële overzichten vormen inclusief de daarop betrekking hebbende toelichtingen, zijn opgesteld, en specificeert tevens het noodzakelijke goedkeuringsproces. In dergelijke gevallen wordt assurance-informatie verkregen die deze goedkeuring aantoont vóór het dateren van de verklaring betreffende de financiële overzichten. In andere rechtsgebieden wordt het goedkeuringsproces evenwel niet voorgeschreven in wet- of regelgeving. In dergelijke gevallen worden de procedures die de entiteit volgt bij het opstellen en voltooien van haar financiële overzichten met het oog op haar management- en governance-structuren in overweging genomen. Dit om de individuen of de instantie te identificeren die de bevoegdheid hebben om te concluderen dat alle overzichten die de financiële overzichten vormen inclusief de daarop betrekking hebbende toelichtingen, zijn opgesteld. In bepaalde gevallen kan de wet- of regelgeving het punt in het proces van verslaggeving over de financiële overzichten aanduiden waarop verwacht wordt dat de beoordeling is afgerond.

A147

In bepaalde rechtsgebieden is de uiteindelijke goedkeuring door de aandeelhouders van de financiële overzichten vereist voordat de financiële overzichten openbaar worden gemaakt. In deze rechtsgebieden is de uiteindelijke goedkeuring door de aandeelhouders niet noodzakelijk voor de accountant om een conclusie te kunnen vormen over de financiële overzichten. De datum van goedkeuring van de financiële overzichten in het kader van deze Standaard is de eerdere datum waarop:

- degenen met de erkende bevoegdheid bepalen dat alle overzichten die de financiële overzichten vormen, inclusief de daarop betrekking hebbende toelichtingen, zijn opgesteld; en
- dat degenen met de erkende bevoegdheid hebben beweerd dat zij daarvoor verantwoordelijk zijn.

Beoordelingsverklaring voorgeschreven door wet- of regelgeving

(Zie Par. 34, 35 en 86)

A148

Consistentie in de beoordelingsverklaring, wanneer de beoordeling overeenkomstig deze Standaard is uitgevoerd, bevordert de geloofwaardigheid in de wereldwijde markt door het gemakkelijker identificeerbaar maken van die beoordelingen van financiële overzichten die werden uitgevoerd in overeenstemming met wereldwijd erkende standaarden. De beoordelingsverklaring kan naar deze Standaard verwijzen wanneer de verschillen tussen de wettelijke of regelgevende vereisten en deze Standaard alleen betrekking hebben op de lay-out of formulering van de beoordelingsverklaring en de verklaring tenminste voldoet aan de vereisten van alinea 86 van deze Standaard. Dienovereenkomstig wordt in dergelijke omstandigheden verwacht dat de accountant de vereisten van deze Standaard heeft nageleefd, zelfs wanneer de in de beoordelingsverklaring gebruikte lay-out en bewoordingen worden voorgeschreven door wettelijke of regelgevende verslaggevingsvereisten. In het geval de specifieke vereisten in een bepaald rechtsgebied niet conflicteren met deze Standaard, vormt het aannemen van de lay-out en bewoordingen die in deze Standaard worden gebruikt een hulpmiddel voor gebruikers van de beoordelingsverklaring om de gemakkelijker de beoordelingsverklaring te herkennen als een verklaring betreffende een beoordeling van financiële overzichten die overeenkomstig deze Standaard is uitgevoerd. Omstandigheden waar wet- of regelgeving de lay-out of bewoordingen van de beoordelingsverklaring voorschrijft in termen die aanzienlijk afwijken van de vereisten van deze Standaard, worden in de vereisten van deze Standaard op het gebied van opdrachtaanvaarding van beoordelingsopdrachten en in voortzetten van cliëntrelaties geadresseerd.

Beoordelingsverklaring voor beoordelingen die zijn uitgevoerd overeenkomstig zowel andere standaarden als de NV COS

(Zie Par. 86(f))

A149

Wanneer, ter aanvulling op het naleven van de vereisten van deze Standaard uit de NV COS, de accountant tevens andere standaarden naleeft, kan de verklaring verwijzen naar de beoordeling die overeenkomstig deze Standaard en andere standaarden is uitgevoerd voor opdrachten tot het beoordelen van financiële overzichten. Een verwijzing naar zowel deze Standaard als naar andere standaarden is echter niet passend als er een conflict bestaat tussen de vereisten van deze Standaard en die in andere standaarden, die de accountant ertoe zou brengen om een andere conclusie te vormen of om geen paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden op te nemen die, in

de bijzondere omstandigheden, door deze Standaard vereist is. In een dergelijk geval verwijzen de beoordelingsverklaringen alleen naar de relevante standaarden (deze Standaard of andere standaarden) in overeenstemming waarmee de beoordelingsverklaring is opgesteld.

Voorbeelden van verklaringen
(Zie Par. 86)
A150
Bijlage 2 van deze Standaard bevat voorbeelden van beoordelingsverklaringen voor een beoordeling van financiële overzichten waarin de verslaggevingsvereisten van deze Standaard zijn opgenomen.

Documentatie

Tijdigheid van opdrachtdocumentatie
(Zie Par. 93)
A151
Wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing vereist van de accountantseenheden dat zij beleidslijnen en procedures vaststellen voor het tijdig voltooien van de samenstelling van opdrachtdossiers[856].

Bijlage 1: Voorbeeld van een opdrachtbevestiging voor een opdracht tot het beoordelen van financiële overzichten

(Zie Par. A56)
Voor een voorbeeldtekst van een opdrachtbevestiging bij een beoordelingsopdracht wordt verwezen naar HRA deel 3 op www.nba.nl/Voorbeeldteksten.

Bijlage 2: Voorbeeld van beoordelingsverklaringen

(Zie Par. A150)
Voor voorbeeldteksten van beoordelingsverklaringen betreffende financiële overzichten voor algemene doeleinden wordt verwezen naar HRA deel 3 op www.nba.nl/Voorbeeldteksten.

2410 Het beoordelen van tussentijdse financiële informatie door de accountant van de entiteit

Inleiding
1
Deze Standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen en aanwijzingen te geven omtrent de vaktechnische verantwoordelijkheid van de accountant ten aanzien van de uitvoering van een opdracht tot beoordeling van tussentijdse financiële informatie van een controlecliënt, omtrent de werkzaamheden die de accountant bij een dergelijke beoordelingsopdracht verricht en omtrent de vorm en inhoud van de verklaring.
2
In het kader van deze Standaard wordt onder 'tussentijdse financiële informatie' verstaan: financiële informatie die wordt opgesteld en gepresenteerd in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving[857] in de vorm van volledige of verkorte set van financiële overzichten over een periode die korter is dan de verslagperiode van de entiteit.
3

Een accountant die de opdracht heeft aanvaard om tussentijdse financiële informatie van een entiteit te beoordelen, dient zich bij de uitvoering van deze opdracht te baseren op deze Standaard. Door zijn controle van de jaarrekening verkrijgt de accountant kennis van de entiteit en haar omgeving met inbegrip van haar interne beheersing. Wanneer de accountant de opdracht heeft aanvaard tussentijdse financiële informatie te beoordelen, actualiseert hij zijn kennis door de inlichtingen die hij tijdens de beoordeling inwint, terwijl zijn kennis van de entiteit hem helpt bij het bepalen van de aard en omvang van de in te winnen inlichtingen, de te verrichten cijferanalyses en de andere uit te voeren beoordelingswerkzaamheden. Een accountant die de opdracht heeft aanvaard tussentijdse financiële informatie te beoordelen van een entiteit waarvan hij niet de financiële overzichten controleert, houdt zich bij zijn beoordelingswerkzaamheden aan Standaard 2400, *Opdrachten tot het beoordelen van financiële overzichten*. Aangezien de accountant in deze omstandigheden doorgaans niet beschikt over dezelfde

[856] Een geschikt tijdsbestek waarbinnen de samenstelling van het definitieve opdrachtdossier moet worden afgerond, is gewoonlijk niet meer dan 2 maanden na de datum van de verklaring (gelijk aan de periode die geldt voor controledossiers zoals gesuggereerd in Standaard 230, paragraaf A21.
[857] Bijvoorbeeld de door de International Accounting Standards Board gepubliceerde *International Financial Reporting Standards*.

diepgaande kennis van de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing, als de controlerend accountant van de entiteit, is de beoordelend accountant genoodzaakt inlichtingen in te winnen en andere werkzaamheden uit te voeren teneinde de doelstelling van de beoordelingsopdracht te kunnen verwezenlijken.

3A

Deze Standaard heeft betrekking op de beoordeling van tussentijdse financiële informatie door de accountant van de entiteit. Voorts is deze Standaard voor zover relevant van toepassing op een opdracht tot beoordeling van historische financiële informatie anders dan tussentijdse financiële informatie welke wordt uitgevoerd door de accountant van de entiteit. In deze situatie kan de Standaard, indien noodzakelijk geacht, worden aangepast aan de feitelijke omstandigheden.

Algemene uitgangspunten voor de beoordeling van tussentijdse financiële informatie

4

De accountant dient te voldoen aan de ethische normen die van toepassing zijn op de controle van de jaarlijkse financiële overzichten van de entiteit. Deze ethische normen stellen eisen aan de professionele verantwoordelijkheid van de accountant op de volgende gebieden: onafhankelijkheid, integriteit, objectiviteit, deskundigheid en zorgvuldigheid, geheimhouding, professioneel gedrag en vaktechnische normen.

5

De accountant dient voor de individuele opdracht relevante procedures voor kwaliteitsbeheersing te volgen. De aspecten van kwaliteitsbeheersing die van toepassing zijn op een individuele opdracht omvatten: de verantwoordelijkheid van het bestuur voor de kwaliteit van de opdracht, ethische normen, het aanvaarden en voortzetten van de relatie met de opdrachtgever en van specifieke opdrachten, de samenstelling van opdrachtteams, de uitvoering van de opdracht en de bewaking daarvan.

6

De accountant dient de beoordeling te plannen en uit te voeren met een professioneel-kritische instelling en te onderkennen dat zich omstandigheden kunnen voordoen die ertoe leiden dat de tussentijdse financiële informatie omtrent het object van onderzoek onjuistheden van materieel belang bevat. Een professioneel-kritische instelling houdt in dat de accountant de deugdelijkheid van de verkregen informatie aan een kritische beoordeling onderwerpt en daarop niet blindelings vertrouwt en dat hij alert is op informatie die in tegenspraak is met of vragen oproept over de betrouwbaarheid van de documentatie of de voorstelling van zaken door het bestuur van de entiteit.

Doel van een opdracht tot het beoordelen van tussentijdse financiële informatie

7

Een opdracht tot het beoordelen van tussentijdse financiële informatie heeft tot doel de accountant in staat te stellen een conclusie te formuleren dat hem, op basis van de uitgevoerde werkzaamheden, niets is gebleken op grond waarvan hij zou moeten concluderen dat de tussentijdse financiële informatie niet, in alle van materieel belang zijnde aspecten, is opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving. De accountant wint inlichtingen in en voert cijferanalyses en andere beoordelingswerkzaamheden uit teneinde het risico van het formuleren van een onjuiste conclusie, wanneer de tussentijdse financiële informatie een afwijking van materieel belang bevat, tot een beperkt niveau te reduceren.

8

Een beoordeling van tussentijdse financiële informatie heeft duidelijk een ander doel dan een overeenkomstig de Standaarden uitgevoerde controle. Een beoordeling van tussentijdse financiële informatie biedt geen basis voor het tot uitdrukking brengen van een oordeel dat de tussentijdse financiële informatie in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving een getrouw beeld geeft.

9

Een beoordeling is, in tegenstelling tot een controle, niet gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid dat de tussentijdse financiële informatie geen afwijking van materieel belang bevat. Een beoordeling bestaat uit het inwinnen van inlichtingen, met name bij de voor financiën en de verslaggeving verantwoordelijke personen, en worden cijferanalyses en andere beoordelingswerkzaamheden uitgevoerd. Een beoordeling kan belangrijke omstandigheden die van invloed zijn op de tussentijdse financiële informatie ter kennis van de accountant brengen, maar verschaft niet alle controle-informatie die voor een controle vereist is.

Overeenstemming over de opdrachtvoorwaarden

10

De accountant en de opdrachtgever dienen de opdrachtvoorwaarden overeen te komen.

11

De overeengekomen opdrachtvoorwaarden worden doorgaans vastgelegd in een schriftelijke opdrachtbevestiging. Een opdrachtbevestiging helpt misverstanden te voorkomen over de aard van de opdracht en met name over het doel en de reikwijdte van de beoordeling, de verantwoordelijkheden

van het bestuur en van de accountant, de te verkrijgen mate van zekerheid en de aard en vorm van de verklaring. Een opdrachtbevestiging bevat doorgaans de volgende elementen:
- het doel van de beoordeling van tussentijdse financiële informatie;
- de reikwijdte van de beoordeling;
- de verantwoordelijkheid van het bestuur van de entiteit voor de tussentijdse financiële informatie;
- de verantwoordelijkheid van het bestuur van de entiteit voor het invoeren en in stand houden van effectieve interne beheersingsmaatregelen die relevant zijn voor het opstellen van tussentijdse financiële informatie;
- de verantwoordelijkheid van het bestuur van de entiteit om de accountant vrije toegang te verlenen tot alle financiële vastleggingen en daaraan gerelateerde informatie;
- de toezegging van het bestuur van de entiteit dat alle mondelinge informatie die tijdens de beoordeling wordt verstrekt, alsmede alle impliciet in de documentatie en vastleggingen aanwezige informatie, schriftelijk zal worden bevestigd;
- een voorbeeld van de vorm en inhoud van de beoordelingsverklaring die naar verwachting zal worden gegeven, inclusief de naam van de geadresseerde;
- de toezegging van het bestuur van de entiteit om de beoordelingsverklaring op te nemen in alle documenten die de tussentijdse financiële informatie bevatten en waarin wordt aangegeven dat deze informatie door de accountant van de entiteit is beoordeeld.

De opdrachtvoorwaarden voor een beoordeling van tussentijdse financiële informatie kunnen worden gecombineerd met de opdrachtvoorwaarden voor de controle van de jaarrekening.

Uit te voeren werkzaamheden bij het beoordelen van tussentijdse financiële informatie

Kennis van de entiteit en haar omgeving met inbegrip van de interne beheersingsmaatregelen

12

De accountant dient te beschikken over kennis van de entiteit en haar omgeving met inbegrip van de interne beheersingsmaatregelen. Met betrekking tot het opstellen van zowel tussentijdse financiële informatie als de jaarrekening dient deze kennis voldoende te zijn om de opdracht zo te plannen en uit te voeren dat de accountant:

a. **de aard en mate van waarschijnlijkheid kan bepalen van een mogelijke afwijking van materieel belang; en**

b. **de in te winnen inlichtingen en uit te voeren cijferanalyses en andere werkzaamheden kan bepalen op basis waarvan hij verklaart of hem omstandigheden ter kennis zijn gekomen op grond waarvan hij zou moeten concluderen dat de tussentijdse financiële informatie niet, in alle van materieel belang zijnde aspecten, is opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving.**

13

Zoals gesteld in Standaard 315, *Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang door middel van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving*, beschikt een accountant die de financiële overzichten van een entiteit gedurende een of meer boekjaren heeft gecontroleerd, over voldoende kennis van de entiteit en haar omgeving (met inbegrip van de voor de totstandkoming van de jaarrekening relevante aspecten van de interne beheersing) om de controle te kunnen uitvoeren. Bij de planning van een beoordeling van tussentijdse financiële informatie actualiseert de accountant deze kennis. De accountant verkrijgt tevens voldoende kennis van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het opstellen van tussentijdse financiële informatie omdat deze mogelijk verschillen van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het opstellen van de jaarrekening.

14

De accountant gebruikt zijn kennis van de entiteit en haar omgeving met inbegrip van haar interne beheersing om te bepalen welke inlichtingen moeten worden ingewonnen en welke cijferanalyses en andere beoordelingswerkzaamheden moeten worden uitgevoerd en om te bepalen op welke specifieke gebeurtenissen, transacties of beweringen de in te winnen inlichtingen zich zullen richten, de cijferanalyses of andere beoordelingswerkzaamheden.

15

De accountant voert doorgaans de volgende werkzaamheden uit om zijn kennis van de entiteit en haar omgeving met inbegrip van haar interne beheersing te actualiseren:
- kennisnemen, voor zover nodig, van het dossier van de jaarrekeningcontrole van het voorgaande jaar, van de eerdere beoordelingen van tussentijdse financiële informatie in de lopende verslagperiode en van eerdere beoordelingen in dezelfde periode(n) in de vorige verslagperiode. Dit stelt hem in staat eventuele effecten hiervan op de tussentijdse financiële informatie over de onderhavige periode te onderkennen;
- vaststellen welke risico's van materieel belang, inclusief het risico dat interne beheersingsmaatregelen door het bestuur van de entiteit terzijde worden gesteld, het voorgaande jaar bij controle van de financiële overzichten naar voren zijn gekomen;
- kennisnemen van de meest recente jaarrekening en vergelijkbare tussentijdse financiële informatie over een vergelijkbare vorige periode;

- op basis van algemeen aanvaarde grondslagen voor tussentijdse financiële verslaggeving het materialiteitsniveau van tussentijdse financiële informatie bepalen teneinde de aard en reikwijdte van de uit te voeren werkzaamheden en de gevolgen van een afwijking te kunnen vaststellen;
- de aard vaststellen van eventuele gecorrigeerde afwijkingen van materieel belang en geconstateerde doch niet gecorrigeerde, niet-materiële afwijkingen in de financiële overzichten van het vorige jaar;
- bepalen of zich eerder belangrijke zaken met betrekking tot de verslaglegging en verantwoording hebben voorgedaan die ook nu nog van invloed zijn, zoals materiële tekortkomingen in de interne beheersing;
- de uitkomsten doornemen van controlewerkzaamheden die eventueel zijn uitgevoerd met betrekking tot financiële overzichten over de lopende verslagperiode;
- beoordelen van de uitkomsten van een eventuele controle van de interne accountantsfunctie en de naar aanleiding daarvan door het bestuur getroffen maatregelen beoordelen;
- inlichtingen inwinnen bij het bestuur omtrent haar inschatting van het risico dat de tussentijdse financiële informatie een afwijking van materieel belang bevat als gevolg van fraude;
- inlichtingen inwinnen bij het bestuur omtrent de effecten van veranderingen in de bedrijfsactiviteiten;
- inlichtingen inwinnen bij het bestuur omtrent belangrijke wijzigingen van de interne beheersingsmaatregelen en de mogelijke effecten daarvan op het opstellen van de tussentijdse financiële informatie;
- inlichtingen inwinnen bij het bestuur omtrent het voor het opstellen van de tussentijdse financiële informatie gevolgde proces en de betrouwbaarheid van de onderliggende administratie waarop de tussentijdse financiële informatie is afgestemd of aangesloten.

16

De accountant bepaalt de aard van eventuele beoordelingswerkzaamheden die bij andere onderdelen van de entiteit moeten worden uitgevoerd en deelt deze zo nodig mede aan andere bij de beoordeling betrokken accountants. Daarbij wordt rekening gehouden met factoren als de materialiteit van en het risico van een afwijking in de tussentijdse financiële informatie van organisatieonderdelen, alsmede met de mate waarin de interne beheersing over het opstellen van tussentijdse financiële informatie gecentraliseerd dan wel gedecentraliseerd is.

17

Een recent benoemde accountant die nog geen jaarrekeningcontrole overeenkomstig de Standaarden heeft uitgevoerd, dient voor de planning en uitvoering van een beoordeling van tussentijdse financiële informatie kennis te verwerven van de entiteit en haar omgeving met inbegrip van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het opstellen van zowel de jaarrekening als de tussentijdse financiële informatie.

18

Deze kennis stelt de accountant in staat gericht de inlichtingen in te winnen en cijferanalyses en andere beoordelingswerkzaamheden uit te voeren die nodig zijn voor de beoordeling van tussentijdse financiële informatie overeenkomstig deze Standaard voor beoordelingsopdrachten. Om zich deze kennis eigen te maken, zal de accountant doorgaans inlichtingen inwinnen bij de vorige accountant en, waar uitvoerbaar, het dossier reviewen dat de vorige accountant heeft aangelegd over de jaarrekeningcontrole van het vorige jaar en over eventuele tussentijdse financiële informatie over het lopende boekjaar die door de vorige accountant zijn beoordeeld. Daarbij overweegt de accountant met name de volgende aspecten: de aard van eventuele gecorrigeerde onjuistheden en door de vorige accountant geaggregeerde, niet-gecorrigeerde onjuistheden, eventuele significante risico's, waaronder het risico dat interne beheersingsmaatregelen door het bestuur van de entiteit terzijde worden gesteld, alsmede aangelegenheden waarover gerapporteerd moet worden die mogelijk nog steeds van invloed zijn, zoals materiële tekortkomingen in de interne beheersing.

Inlichtingen, cijferanalyses en andere beoordelingswerkzaamheden

19

De accountant dient inlichtingen in te winnen, met name bij personen die verantwoordelijk zijn voor aangelegenheden op het gebied van financiën en verslaggeving, en cijferanalyses en andere beoordelingswerkzaamheden uit te voeren op basis waarvan hij kan verklaren of hem iets ter kennis is gekomen op grond waarvan hij zou moeten concluderen dat de tussentijdse financiële informatie niet, in alle van materieel belang zijnde aspecten, is opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving.

20

Een beoordeling omvat doorgaans geen toetsing van de administratie door middel van inspectie, waarneming ter plaatse of bevestigingen van derden. De werkzaamheden voor het uitvoeren van een beoordeling van tussentijdse financiële informatie beperken zich eerder tot het inwinnen van inlichtingen, met name bij personen die verantwoordelijk zijn voor aangelegenheden op het gebied van financiën en verslaggeving, en het uitvoeren van cijferanalyses en andere beoordelingswerkzaamheden dan dat zij gericht zijn op het verkrijgen van overtuigende informatie met betrekking tot significante verslaggevingsaangelegenheden aangaande de tussentijdse financiële informatie. De aard

en omvang van de in te winnen inlichtingen en uit te voeren cijferanalyses en andere beoordelingswerkzaamheden worden mede bepaald door de bij de accountant aanwezige kennis van de entiteit en haar omgeving met inbegrip van de interne beheersingsmaatregelen, de uitkomsten van de risicoinschattingen met betrekking tot de vorige controle en het door de accountant ingeschatte materialiteitsniveau met betrekking tot de tussentijdse financiële informatie.

21

De accountant voert doorgaans de volgende werkzaamheden uit:

- het doorlezen van de notulen van vergaderingen van aandeelhouders, de organen belast met governance en andere relevante commissies ter bepaling van aangelegenheden die van invloed zouden kunnen zijn op de tussentijdse financiële informatie, alsmede het inwinnen van inlichtingen over aangelegenheden die op vergaderingen zijn besproken waarvan geen notulen beschikbaar zijn en die van invloed zouden kunnen zijn op de tussentijdse financiële informatie;
- het bepalen van de eventuele effecten van aangelegenheden die bij de vorige accountantscontrole of eerdere beoordelingen hebben geleid tot een aanpassing in de formulering van de accountants- of beoordelingsverklaring, tot correcties of tot niet-gecorrigeerde afwijkingen;
- het zo nodig onderhouden van contact met andere accountants die belast zijn met de beoordeling van tussentijdse financiële informatie van belangrijke (groeps)onderdelen van de entiteit;
- het inwinnen van inlichtingen bij de personen die binnen het bestuur van de entiteit verantwoordelijk zijn voor financiën en verslaggeving en, voor zover van toepassing, bij anderen omtrent de volgende onderwerpen:
  - of de tussentijdse financiële informatie is opgesteld en gepresenteerd overeenkomstig het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving;
  - of zich wijzigingen hebben voorgedaan in de grondslagen voor de financiële verslaggeving of in de toepassing daarvan;
  - of nieuwe transacties de toepassing van nieuwe grondslagen voor de financiële verslaggeving noodzakelijk hebben gemaakt;
  - of de tussentijdse financiële informatie bekende niet gecorrigeerde afwijkingen bevat;
  - ongebruikelijke of complexe situaties die van invloed kunnen zijn op de tussentijdse financiële informatie, zoals bedrijfsovernames of afstoting van bedrijfsonderdelen;
  - belangrijke aannames in verband met de waardering van activa, verplichtingen en andere vermogensbestanddelen die tegen reële waarde zijn opgenomen en de mate waarin het bestuur van plan en in staat is namens de entiteit bepaalde handelwijzen uit te voeren;
  - of transacties tussen verbonden partijen op de juiste wijze zijn verwerkt en toegelicht in de tussentijdse financiële informatie;
  - belangrijke wijzigingen in financiële en contractuele verplichtingen;
  - belangrijke wijzigingen in de voorwaardelijke verplichtingen, waaronder begrepen verplichtingen in verband met juridische geschillen en claims;
  - de naleving van kredietvoorwaarden;
  - aangelegenheden waarover tijdens het uitvoeren van de beoordelingswerkzaamheden vragen zijn gerezen;
  - significante transacties die hebben plaatsgevonden in de laatste paar dagen van de periode waarop de tussentijdse financiële informatie betrekking heeft, of in de eerste paar dagen van de daaropvolgende periode;
  - kennis over eventuele gevallen van fraude of vermoedens van fraude die gevolgen hebben voor de entiteit waarbij betrokken zijn:
    - het bestuur;
    - medewerkers die een belangrijke functie vervullen binnen het interne beheersingssysteem, of belang kan zijn;
    - anderen, in het geval dat de fraude van materieel kan zijn voor de tussentijdse financiële informatie.
  - kennis over eventuele beschuldigingen van fraude of vermoedens van fraude die van invloed zijn op de tussentijdse financiële informatie van de entiteit en die door medewerkers, oud-medewerkers, analisten, toezichthouders of anderen zijn geuit;
  - kennis over gevallen waarin wet- en regelgeving daadwerkelijk of mogelijk niet is nageleefd en die van materieel belang voor de tussentijdse financiële informatie kunnen zijn.
- het uitvoeren van cijferanalyses op de tussentijdse financiële informatie ter beoordeling van verhoudingen en afzonderlijke posten die ongebruikelijk lijken of duiden op een afwijking van materieel belang in de tussentijdse financiële informatie. Bij een cijferanalyse valt bijvoorbeeld te denken aan ratioanalyses en statistische technieken als trend- of regressieanalyse. Deze kunnen handmatig of met behulp van de computer worden uitgevoerd;
- het doornemen van de door het bestuur opgestelde tussentijdse financiële informatie en het bepalen of hem omstandigheden bekend zijn die erop duiden dat de tussentijdse financiële informatie niet ten aanzien van alle van materieel belang zijnde aspecten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving is opgesteld.

22

De accountant kan een groot aantal van zijn beoordelingswerkzaamheden uitvoeren voorafgaande aan

of tegelijk met het opstellen van de tussentijdse financiële informatie door de entiteit. Zo kan het voor de accountant bijvoorbeeld praktisch zijn om zijn kennis van de entiteit en haar omgeving met inbegrip van de interne beheersingsmaatregelen te actualiseren en alvast de relevante notulen te lezen voordat de periode waarop de tussentijdse financiële informatie betrekking heeft is verstreken. Tevens kan hij, door bepaalde beoordelingswerkzaamheden vroeg in de periode waarop de tussentijdse financiële informatie betrekking heeft uit te voeren, significante aangelegenheden die van invloed zijn op de tussentijdse financiële informatie in een vroeg stadium onderkennen en in aanmerking nemen.

23

De accountant die de beoordeling van tussentijdse financiële informatie uitvoert is tevens belast met de controle van de jaarrekening van de entiteit. Omdat het voor de hand ligt en doelmatig is kan hij bepaalde controlewerkzaamheden tegelijk met de beoordeling van tussentijdse financiële informatie uitvoeren. Zo is informatie uit de notulen van bestuursvergaderingen die in verband met de beoordeling van de tussentijdse financiële informatie zijn doorgenomen, tevens bruikbaar bij de jaarrekeningcontrole. Voorts kan de accountant tijdens de tussentijdse beoordeling besluiten alvast controlewerkzaamheden uit te voeren die ook voor de controle van de jaarrekening nodig zijn, bijvoorbeeld het uitvoeren van de controle van significante of ongebruikelijke transacties die zich gedurende de verslagperiode hebben voorgedaan, zoals bedrijfsovernames, herstructureringen of transacties waarmee grote bedragen gemoeid zijn.

24

Het beoordelen van tussentijdse financiële informatie vereist doorgaans geen bevestiging van de ingewonnen inlichtingen inzake juridische geschillen of claims. Het is daarom doorgaans niet nodig de juridisch adviseur van de entiteit een verzoek om inlichtingen te sturen. Direct contact met de juridisch adviseur kan echter toepasselijk zijn wanneer de accountant over informatie beschikt die erop duidt dat de tussentijdse financiële informatie niet, in alle van materieel belang zijnde aspecten, is opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving en hij van mening is dat de juridisch adviseur over relevante informatie beschikt.

25

De accountant dient informatie te verkrijgen dat de tussentijdse financiële informatie overeenkomt met of aansluit op de onderliggende administratie. Hij kan deze verkrijgen door de tussentijdse financiële informatie af te stemmen:

a. op de financiële administratie, bijvoorbeeld op het grootboek of een consolidatiestaat die aansluit op de administratie; en
b. indien nodig op andere ondersteunende gegevens uit de administratie van de entiteit.

26

De accountant dient door het inwinnen van inlichtingen te bepalen of het bestuur alle gebeurtenissen tot aan de datum van de beoordelingsverklaring heeft onderkend die een aanpassing van of een toelichting in de tussentijdse financiële informatie kunnen vereisen. De accountant behoeft geen andere werkzaamheden uit te voeren om gebeurtenissen na de datum van de beoordelingsverklaring vast te stellen.

27

De accountant dient door het inwinnen van inlichtingen te bepalen of het bestuur haar inschatting van de continuïteit van de entiteit heeft gewijzigd. Indien uit deze inlichtingen of uit andere beoordelingswerkzaamheden gebeurtenissen of omstandigheden blijken die aanleiding geven tot ernstige onzekerheid omtrent de continuïteit van de entiteit, dient de accountant:

a. **bij het bestuur navraag te doen naar de geplande maatregelen in het licht van de gehanteerde continuïteitsveronderstelling, de haalbaarheid van deze plannen, en of het bestuur van mening is dat de resultaten van deze plannen tot verbetering van de situatie zullen leiden; en**
b. **te beoordelen of de in de tussentijdse financiële informatie gegeven toelichtingen omtrent deze aangelegenheden adequaat zijn.**

28

Gebeurtenissen of omstandigheden die leiden tot ernstige onzekerheid over de continuïteit van de entiteit kunnen reeds op de datum van de jaarrekening hebben bestaan, dan wel blijken uit bij het bestuur ingewonnen inlichtingen of bij de uitvoering van andere beoordelingswerkzaamheden. Wanneer de accountant beschikt over informatie omtrent dergelijke gebeurtenissen of omstandigheden vraagt hij het bestuur welke maatregelen zij denkt te gaan nemen, zoals de verkoop van activa, het afsluiten van kredieten, schuldsanering, verlaging of uitstel van uitgaven of het aantrekken van extra vermogen. Voorts wint de accountant inlichtingen in over de haalbaarheid van de plannen van het bestuur en of zij van mening is dat de resultaten van deze plannen tot verbetering van de situatie zullen leiden. Het is doorgaans echter niet nodig dat de accountant bevestiging zoekt van de haalbaarheid van de plannen en of de resultaten van deze plannen tot verbetering van de situatie zullen leiden.

29

Wanneer de accountant kennisneemt van een aangelegenheid die er toe leidt dat hij zich afvraagt of een aanpassing van materieel belang moet worden gemaakt in de tussentijdse financiële informatie zodat deze ten aanzien van alle van materieel belang zijnde aspecten is opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving, dient hij aanvullende

inlichtingen in te winnen of andere werkzaamheden uit te voeren die hem in staat stellen een conclusie te formuleren in de beoordelingsverklaring. Als de door hem uitgevoerde beoordelingswerkzaamheden er bijvoorbeeld toe leiden dat de accountant zich afvraagt of een belangrijke verkooptransactie wel is verantwoord in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving voert hij zodanige aanvullende werkzaamheden uit dat zijn vragen afdoende zijn beantwoord. Zo kan hij de transactievoorwaarden bespreken met de voor marketing en administratie verantwoordelijke managers of kennisnemen van de verkoopovereenkomst.

Het evalueren van afwijkingen

30

De accountant dient te evalueren of niet-gecorrigeerde afwijkingen waarvan hij kennis neemt, afzonderlijk of in totaal, van materieel belang zijn voor de tussentijdse financiële informatie.

31

In tegenstelling tot een controleopdracht is een beoordeling niet gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid dat de tussentijdse financiële informatie geen afwijking van materieel belang bevat. Afwijkingen die ter kennis van de accountant komen, waaronder ontoereikende toelichtingen, worden echter zowel afzonderlijk als in totaal geëvalueerd teneinde vast te stellen of een aanpassing van materieel belang moet worden gemaakt in de tussentijdse financiële informatie die in alle van materieel belang zijnde aspecten moet worden opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving.

32

De accountant past professionele oordeelsvorming toe bij de beoordeling van het materieel belang van eventuele afwijkingen die de entiteit niet heeft gecorrigeerd. De accountant schenkt daarbij aandacht aan de aard, de oorzaak en het bedrag van de afwijkingen, aan de vraag of zij zijn ontstaan in het voorgaande boekjaar of in de tussentijdse periode van het lopende boekjaar en aan het mogelijke effect dat de afwijkingen zouden kunnen hebben op de toekomstige tussentijdse of jaarlijkse perioden.

33

De accountant kan een minimumbedrag vaststellen en bepalen dat afwijkingen die betrekking hebben op een lager bedrag niet getotaliseerd behoeven te worden, omdat hij verwacht dat het totaal van dergelijke bedragen niet van materieel belang is voor de tussentijdse financiële informatie. De accountant houdt daarbij rekening met het feit dat bij het bepalen de materialiteit zowel kwantitatieve als kwalitatieve factoren een rol spelen en dat ook relatief geringe afwijkingen van materieel belang kunnen zijn voor de tussentijdse financiële informatie.

Bevestigingen van het bestuur

34

De accountant dient schriftelijke bevestigingen van het bestuur van de entiteit te verkrijgen dat:

a. **zij haar verantwoordelijkheid aanvaardt voor de opzet en implementatie van interne beheersingsmaatregelen bedoeld om fraude en het maken van fouten te voorkomen en te ontdekken;**
b. **de tussentijdse financiële informatie is opgesteld en gepresenteerd in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving;**
c. **zij van mening is dat de niet-gecorrigeerde afwijkingen die door de accountant bij diens beoordeling zijn getotaliseerd, noch afzonderlijk noch in totaal van materieel belang zijn voor de tussentijdse financiële informatie als geheel. Een overzicht van bedoelde posten is opgenomen in of gevoegd bij haar schriftelijke bevestigingen;**
d. **zij de accountant heeft geïnformeerd over alle belangrijke feiten met betrekking tot (vermoedens van) fraude die bij haar bekend zijn en die gevolgen voor de entiteit zouden kunnen hebben;**
e. **zij de accountant heeft geïnformeerd over de uitkomsten van haar inschatting van het risico dat de tussentijdse financiële informatie als gevolg van fraude een afwijkingen van materieel belang bevat;**
f. **zij de accountant heeft geïnformeerd over alle bekende of mogelijke gevallen waarin wetten, regels of voorschriften niet zijn nageleefd en de gevolgen daarvan bij het opstellen van de tussentijdse financiële informatie in aanmerking genomen moeten worden; en**
g. **zij de accountant heeft geïnformeerd over alle belangrijke gebeurtenissen die zich tussen de balansdatum en de datum van de beoordelingsverklaring hebben voorgedaan die een aanpassing van de tussentijdse financiële informatie nodig maken of in de toelichting moeten worden opgenomen.**

35

De accountant verkrijgt zo nodig aanvullende bevestigingen van het bestuur omtrent aangelegenheden die specifiek zijn voor de entiteit of de bedrijfstak waarin zij actief is.

De verantwoordelijkheid van de accountant voor additionele informatie

36

De accountant dient kennis te nemen van de bij de tussentijdse financiële informatie gepresenteerde additionele informatie en te bepalen of er sprake is van materiële tegenstrijdigheden met de tussentijdse financiële informatie. Indien de accountant een materiële tegenstrijdigheid ontdekt,

overweegt hij of de tussentijdse financiële informatie dan wel de andere informatie moet worden gewijzigd. Indien een wijziging in de tussentijdse financiële informatie moet worden aangebracht en het bestuur van de entiteit deze weigert door te voeren beoordeelt de accountant wat de gevolgen van deze weigering zijn voor de af te geven beoordelingsverklaring. Indien de andere informatie moet worden gewijzigd en het bestuur van de entiteit deze weigert door te voeren overweegt de accountant in zijn beoordelingsverklaring een extra paragraaf op te nemen waarin hij de materiële tegenstrijdigheid beschrijft, of andere maatregelen te treffen, zoals het niet afgeven van een beoordelingsverklaring of het teruggeven van de opdracht. Zo zou het bestuur in de andere informatie een methode van winstbepaling kunnen hanteren die de financiële resultaten gunstiger voorstelt dan in de tussentijdse financiële informatie. Wanneer dergelijke cijfers buitengewoon prominent worden gepresenteerd, niet duidelijk worden toegelicht of niet duidelijk zijn aangesloten op de tussentijdse financiële informatie kan dit verwarrend en mogelijk misleidend zijn.

37

Indien de accountant een aangelegenheid ter kennis komt die erop wijst dat in de andere informatie sprake zou kunnen zijn van een materieel onjuiste voorstelling van zaken dient hij deze met het bestuur van de entiteit te bespreken. Wanneer de accountant in het kader van zijn onderzoek naar materiële tegenstrijdigheden de andere informatie doorneemt kan het voorkomen dat hij daarin een materieel onjuiste voorstelling van zaken opmerkt (d.w.z. informatie die geen verband houdt met aangelegenheden in de tussentijdse financiële informatie en die onjuist is verantwoord of gepresenteerd). Wanneer hij deze aangelegenheid met het bestuur bespreekt beoordeelt hij de deugdelijkheid van de additionele informatie en de reactie van het bestuur op zijn verzoek om inlichtingen, of er een gegrond verschil van mening of beoordeling bestaat, en of hij het bestuur moet vragen een onafhankelijke deskundige in te schakelen om een oplossing te vinden voor de kennelijk materieel onjuiste voorstelling van zaken. Indien een materieel onjuiste voorstelling van zaken een wijziging noodzakelijk maakt en het bestuur deze weigert door te voeren overweegt de accountant passende maatregelen te nemen, zoals het informeren van de organen belast met governance en het verkrijgen van juridisch advies.

Communicatie

38

Wanneer als gevolg van het uitvoeren van een beoordeling van tussentijdse financiële informatie een aangelegenheid ter kennis van de accountant komt die ertoe leidt dat hij van mening is dat een aanpassing van materieel belang moet worden gemaakt in de tussentijdse financiële informatie zodat deze ten aanzien van alle van materieel belang zijnde aspecten moet worden opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving, dient de accountant de leiding op het juiste bevoegdheidsniveau hierover zo spoedig mogelijk te informeren.

39

Wanneer het bestuur naar de mening van de accountant niet binnen een redelijke termijn op een juiste wijze reageert, dient de accountant de organen belast met governance te informeren. Deze communicatie vindt zo snel mogelijk mondeling dan wel schriftelijk plaats. Bij zijn keuze voor mondelinge dan wel schriftelijke communicatie weegt de accountant factoren mee als de aard, de gevoeligheid en de significantie van de aangelegenheid waarover het overleg zal plaatsvinden en het tijdstip van het overleg. Wanneer de informatie mondeling wordt medegedeeld documenteert de accountant dit overleg.

40

Wanneer de organen belast met governance naar de mening van de accountant niet binnen een redelijke termijn op een juiste wijze reageren, dient de accountant te overwegen:

a. **of hij de formulering van het oordeel in de verklaring zal aanpassen; of**
b. **de mogelijkheid tot het teruggeven van de opdracht; en**
c. **de mogelijkheid tot het beëindigen van de benoeming als controlerend accountant van de jaarrekening van de entiteit.**

41

Wanneer als gevolg van het uitvoeren van een beoordeling van tussentijdse financiële informatie een aangelegenheid ter kennis van de accountant komt die ertoe leidt dat hij van mening is dat er sprake is van fraude of het niet naleven door de entiteit van wet- en regelgeving, dient de accountant de leiding op het juiste bevoegdheidsniveau hierover zo spoedig mogelijk te informeren. Wat hiervoor het juiste bevoegdheidsniveau is wordt mede bepaald door de waarschijnlijkheid van samenspanning of de betrokkenheid van een lid van het bestuur. De accountant overweegt tevens of deze aangelegenheden aan de organen belast met governance gerapporteerd moeten worden en wat de gevolgen ervan zijn voor de beoordeling.

41A

Indien de accountant bij de beoordelingsopdracht van tussentijdse financiële overzichten aanwijzingen van fraude en/of onwettig handelen ontdekt, dient hij met betrekking tot deze aanwijzingen overeenkomstig hetgeen is voorgeschreven in Standaard 240 'De verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten' en Standaard 250 'Het in overweging nemen van de wet- en regelgeving bij een controle van financiële

overzichten' te handelen. *De accountant houdt hierbij rekening met de aard en reikwijdte van de opdracht.*

42

De accountant dient de organen belast met governance te informeren over aangelegenheden die voortkomen uit de beoordeling van tussentijdse financiële informatie en die van belang zijn voor de governance van de entiteit. Als gevolg van het uitvoeren van zijn beoordeling de tussentijdse financiële informatie kunnen de accountant aangelegenheden ter kennis komen die naar zijn mening zowel van belang als relevant zijn voor de organen belast met governance bij hun toezicht op het proces van financiële verslaggeving en het verstrekken van toelichtingen. De accountant informeert de organen belast met governance over dergelijke aangelegenheden.

Rapporteren over de aard, reikwijdte en uitkomsten van de beoordeling van tussentijdse financiële informatie

43

De accountant dient een schriftelijke verklaring op te stellen die de volgende elementen bevat:

a. **een passend opschrift;**
b. **een geadresseerde, zoals vereist door de omstandigheden van de opdracht;**
c. **opgave van de tussentijdse financiële informatie waarop de beoordeling betrekking heeft, waaronder een opsomming van de titel van elk overzicht van de volledige of beknopte set van financiële overzichten en de datum en periode waarop de tussentijdse financiële informatie betrekking heeft;**
d. **indien de tussentijdse financiële informatie een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden bevat die zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel van financiële verslaggeving dat een getrouwe weergave beoogt, een vermelding dat het bestuur van de entiteit verantwoordelijk is voor het opstellen en de getrouwe weergave van de tussentijdse financiële informatie in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving;**
e. **in andere gevallen een vermelding dat het bestuur van de entiteit verantwoordelijk is voor het opstellen en de weergave van de tussentijdse financiële informatie in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving;**
f. **een vermelding dat de accountant verantwoordelijk is voor het formuleren van een conclusie bij de tussentijdse financiële informatie op basis van de beoordeling;**
g. **een vermelding dat de beoordeling van de tussentijdse financiële informatie is uitgevoerd in overeenstemming met Standaard 2410, *Het beoordelen van tussentijdse financiële informatie door de accountant van de entiteit* en een vermelding dat een dergelijke beoordeling bestaat uit het inwinnen van inlichtingen, met name bij personen die verantwoordelijk zijn voor financiën en verslaggeving, en het uitvoeren van cijferanalyses en andere beoordelingswerkzaamheden;**
h. **een vermelding dat de reikwijdte van een beoordeling aanzienlijk geringer is dan die van een controle die is uitgevoerd in overeenstemming met controlestandaarden en daarom de accountant niet in staat stelt zekerheid te verkrijgen dat de accountant kennis heeft genomen van alle aangelegenheden van materieel belang die bij een controle onderkend zouden worden, en dat om die reden geen controleverklaring wordt afgegeven;**
i. **indien de tussentijdse financiële informatie een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden bevat die zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel van financiële verslaggeving dat een getrouwe weergave beoogt, een conclusie waarin wordt vermeld of de accountant iets ter kennis is gekomen dat erop wijst dat de tussentijdse financiële informatie geen getrouw beeld zou geven, of niet in alle aspecten van materieel belang in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving is opgesteld (wanneer een ander stelsel van financiële verslaggeving is toegepast dan de *International Financial Reporting Standards* dient tevens te worden verwezen naar het land of rechtsgebied waarin deze grondslagen gelden); of**
j. **in andere gevallen een conclusie waarin wordt vermeld of de accountant iets ter kennis is gekomen dat erop wijst dat de tussentijdse financiële informatie niet in alle aspecten van materieel belang in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving is opgesteld (wanneer een ander stelsel van financiële verslaggeving is toegepast dan de *International Financial Reporting Standards* of een Nederlands verslaggevingstelsel dient tevens te worden verwezen naar het land of rechtsgebied waarin deze grondslagen gelden);**
k. **de datum van de verklaring;**
l. **het adres van de accountant;**
m. **de ondertekening door de accountant.**

44

In sommige rechtsgebieden kunnen wetten of regels inzake de beoordeling van tussentijdse financiële informatie bewoordingen voorschrijven voor de conclusie van de accountant die afwijken van de bewoordingen in paragraaf 43(i) of (j) van deze Standaard. Hoewel de accountant verplicht kan zijn voorgeschreven bewoordingen te gebruiken blijven zijn verantwoordelijkheden voor het bereiken van zijn conclusie zoals beschreven in deze Standaard voor beoordelingsopdrachten dezelfde.

Afwijking van het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving

45

Wanneer de accountant een aangelegenheid ter kennis komt die ertoe leidt dat hij van mening is dat een aanpassing van materieel belang moet worden gemaakt in de tussentijdse financiële informatie zodat deze ten aanzien van alle van materieel belang zijnde aspecten wordt opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving, dient de accountant een conclusie met beperking of een afkeurende conclusie af te geven.

46

Indien de accountant aangelegenheden ter kennis komen die ertoe leiden dat hij van mening is dat de tussentijdse financiële informatie een afwijking van materieel belang bevat of kan bevatten doordat wordt afgeweken van het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving, en het bestuur de tussentijdse financiële informatie niet corrigeert, past de accountant de formulering van de beoordelingsverklaring aan. Met de aangepaste formulering beschrijft hij de aard van de afwijking en zo mogelijk de effecten ervan op de tussentijdse financiële informatie. Indien de informatie die de accountant nodig acht voor een adequate toelichting niet in de tussentijdse financiële informatie is opgenomen past de accountant de formulering van zijn beoordelingsverklaring aan en neemt hij de noodzakelijke informatie zo mogelijk in de beoordelingsverklaring op. Een aanpassing van de formulering van de beoordelingsverklaring houdt doorgaans in dat de accountant een toelichtende paragraaf opneemt in de beoordelingsverklaring en dat hij een conclusie met beperking afgeeft.

47

Indien het effect van de geconstateerde afwijking op de tussentijdse financiële informatie zodanig materieel en wezenlijk is voor de tussentijdse financiële informatie dat de accountant van mening is dat een conclusie met beperking het misleidende of onvolledige karakter van de tussentijdse financiële informatie onvoldoende uiteenzet geeft hij een afkeurende conclusie.

Beperkingen aan de uitvoering

48

Een beperking aan de uitvoering is voor de accountant in normale omstandigheden een belemmering om de beoordeling af te ronden.

49

Wanneer de accountant niet in staat is de beoordeling af te ronden dient hij zijn redenen schriftelijk mede te delen aan het bestuur op het juiste bevoegdheidsniveau en aan de organen belast met governance en dient hij te overwegen of het in de omstandigheden gepast is een verklaring af te geven.

Door het bestuur opgelegde beperking aan de uitvoering

50

De accountant weigert een opdracht tot het beoordelen van tussentijds financiële informatie te aanvaarden indien uit de omstandigheden waaronder de opdracht moet worden uitgevoerd van tevoren duidelijk blijkt dat hij niet in staat zal zijn de opdracht af te ronden omdat er een beperking in de beoordelingswerkzaamheden zal zijn die is opgelegd door het bestuur van de entiteit.

51

Indien het bestuur een beperking oplegt aan de uitvoering van een beoordeling nadat de accountant de opdracht heeft aanvaard, verzoekt de accountant het bestuur de beperkingen weg te nemen. Wanneer het bestuur dit weigert is de accountant niet in staat de beoordeling af te ronden en een conclusie te formuleren. In die gevallen informeert de accountant het bestuur op het juiste bevoegdheidsniveau en de organen belast met governance schriftelijk omtrent de redenen waarom de beoordeling niet kan worden afgerond. Indien echter de accountant een aangelegenheid ter kennis komt die ertoe leidt dat hij van mening is dat een aanpassing van materieel belang moet worden gemaakt in de tussentijdse financiële informatie zodat deze ten aanzien van alle van materieel belang zijnde aspecten wordt opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving, geeft hij hierover informatie conform de aanwijzingen in de paragrafen 38–40 van deze Standaard.

52

De accountant houdt verder rekening met zijn verplichtingen uit hoofde van wet- en regelgeving, waaronder met de vraag of hij de plicht heeft een verklaring af te geven. Indien deze verplichting bestaat onthoudt hij zich van een oordeel, en vermeldt hij in zijn beoordelingsverklaring de reden waarom de beoordeling niet kan worden afgerond. Indien echter de accountant een aangelegenheid ter kennis komt die ertoe leidt dat hij van mening is dat een aanpassing van materieel belang moet worden gemaakt in de tussentijdse financiële informatie die in alle van materieel belang zijnde aspecten moet worden opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving, vermeldt hij een dergelijke aangelegenheid eveneens in zijn verklaring.

Overige beperkingen aan de uitvoering

53

Een beperking aan de uitvoering kan voortvloeien uit andere omstandigheden dan een beperking aan

de uitvoering die is opgelegd door het bestuur. In de laatstgenoemde omstandigheden is de accountant gewoonlijk niet in staat de beoordeling af te ronden en een conclusie te formuleren en vindt hij aanwijzingen in de paragrafen 51–52 van deze Standaard. In uitzonderlijke gevallen kan het echter voorkomen dat de beperkingen aan de uitvoering van de werkzaamheden van de accountant duidelijk slechts betrekking hebben op één of enkele specifieke aangelegenheden die weliswaar van materieel belang zijn, maar naar de mening van de accountant niet wezenlijk zijn voor de tussentijdse financiële informatie als geheel. In dergelijke gevallen past de accountant de formulering van zijn verklaring aan door te vermelden dat de beoordeling, met uitzondering van de aangelegenheid die is beschreven in de toelichtende paragraaf, conform deze Standaard voor beoordelingsopdrachten is uitgevoerd, en door een conclusie met beperking te formuleren.

54

De accountant kan de meest recente jaarrekening van de entiteit hebben voorzien van een controleverklaring met beperking vanwege een beperking aan de controlewerkzaamheden. De accountant beoordeelt of deze beperking nog steeds bestaat en zo ja, de gevolgen daarvan voor de beoordelingsverklaring.

Continuïteit en ernstige onzekerheden

55

In bepaalde gevallen kan de accountant een toelichtende paragraaf aan zijn beoordelingsverklaring toevoegen om de aandacht te vestigen op een aangelegenheid die in de toelichting bij de tussentijdse financiële informatie uitgebreider aan de orde komt zonder dat deze aangelegenheid van invloed is op zijn oordeel. Een toelichtende paragraaf wordt bij voorkeur opgenomen na de oordeelparagraaf en verwijst doorgaans naar het feit dat de het geen conclusie met beperking betreft als gevolg van deze aangelegenheid.

56

Indien voldoende toegelicht in de tussentijdse financiële informatie, dient de accountant in zijn beoordelingsverklaring een toelichtende paragraaf op te nemen om de aandacht te vestigen op een gebeurtenis of een situatie die ernstige onzekerheid doet ontstaan omtrent de continuïteitsveronderstelling.

57

Mogelijk heeft de accountant in een eerdere accountants- of beoordelingsverklaring reeds een toelichtende paragraaf opgenomen om de aandacht te vestigen op ernstige onzekerheid omtrent de continuïteitsveronderstelling. Indien deze ernstige onzekerheid voortduurt en in de tussentijdse financiële informatie adequaat is toegelicht, past de accountant de formulering van zijn beoordelingsverklaring bij de huidige tussentijdse financiële informatie aan door een toelichtende paragraaf op te nemen waarin hij de aandacht vestigt op de voortdurende onzekerheid van materieel belang.

58

Indien aan de accountant uit ingewonnen inlichtingen of andere beoordelingswerkzaamheden blijkt dat er sprake is van ernstige onzekerheid omtrent de continuïteitsveronderstelling en dat de tussentijdse financiële informatie toereikend is toegelicht, past de accountant de formulering van zijn beoordelingsverklaring aan door een toelichtende paragraaf op te nemen.

59

Indien er sprake is van ernstige onzekerheid omtrent de continuïteitsveronderstelling en dit in de tussentijdse financiële informatie ontoereikende is toegelicht, dient de accountant, afhankelijk van de situatie, een conclusie met beperking of een afkeurende conclusie te formuleren. In de verklaring dient expliciet te worden vermeld dat een dergelijke ernstige onzekerheid bestaat.

60

Indien de accountant kennis neemt van een ernstige onzekerheid (anders dan een continuïteitsprobleem) waarvan de uitkomst afhankelijk is van toekomstige gebeurtenissen en die van invloed zou kunnen zijn op de tussentijdse financiële informatie, dient hij te overwegen of en hoe hij de formulering van zijn beoordelingsverklaring moet aanpassen.

Andere overwegingen

61

In de opdrachtvoorwaarden is onder andere bepaald dat het bestuur ermee instemt dat de beoordelingsverklaring wordt bijgevoegd bij alle documenten die tussentijdse financiële informatie bevatten en waarin wordt verwezen naar het feit dat deze informatie door de accountant van de entiteit is beoordeeld. Indien het bestuur de beoordelingsverklaring in het document achterwege laat overweegt de accountant juridisch advies in te winnen omtrent de in de gegeven omstandigheden te nemen stappen.

62

Indien de accountant een aanpassing in de formulering van de beoordelingsverklaring heeft aangebracht en het bestuur de tussentijdse financiële informatie publiceert zonder deze verklaring op te nemen in het gepubliceerde document, overweegt de accountant juridisch advies in te winnen omtrent de in de gegeven omstandigheden te nemen stappen en de mogelijkheid om zijn opdracht tot controle van de jaarrekening terug te geven.

63
Een tussentijds bericht dat slechts bestaat uit verkorte financiële overzichten bevat niet altijd alle informatie die in een volledige set van financiële overzichten is opgenomen, maar biedt veeleer een toelichting op de gebeurtenissen en wijzigingen die van belang zijn voor een juist begrip van de financiële positie en de prestaties van de entiteit sinds de datum waarop de laatst gecontroleerde periode is afgesloten. Dit komt omdat wordt aangenomen dat de gebruikers van de tussentijdse financiële informatie kunnen beschikken over de meest recente gecontroleerde financiële overzichten, hetgeen bij beursgenoteerde entiteiten inderdaad het geval is. In andere gevallen bespreekt de accountant met het bestuur of in de tussentijdse financiële informatie een mededeling moet worden opgenomen dat de tussentijdse financiële informatie in samenhang met de meest recente gecontroleerde financiële overzichten moet worden gelezen. Indien een dergelijke verwijzing naar de gecontroleerde financiële overzichten ontbreekt beoordeelt de accountant of de tussentijdse financiële informatie voor de gebruikers in de gegeven omstandigheden misleidend is en welke gevolgen dit heeft voor zijn beoordelingsverklaring.

Documentatie
64
De accountant dient de beoordeling zodanig te documenteren dat deze documentatie voldoende en geschikt is voor de accountant om daarop zijn conclusie te baseren en hem voorziet van informatie om aan te tonen dat de beoordeling is uitgevoerd in overeenstemming met deze Standaard en de van toepassing zijnde wet- en regelgeving. Op basis van de documentatie is een ervaren accountant, die niet eerder bij de opdracht betrokken is geweest, in staat zich een goed beeld te vormen van de aard, de tijdsfasering en de omvang van de ingewonnen inlichtingen, cijferanalyses en andere uitgevoerde beoordelingswerkzaamheden, van de verkregen informatie en van alle significante aangelegenheden die tijdens de uitvoering van de beoordeling aan de orde zijn geweest, waaronder de wijze waarop deze zijn afgehandeld.

Specifieke aspecten publieke sector
1
In paragraaf 10 van deze Standaard is bepaald dat de accountant en diens opdrachtgever de opdrachtvoorwaarden overeenkomen. In paragraaf 11 van deze Standaard wordt gesteld dat een schriftelijke opdrachtbevestiging helpt misverstanden te voorkomen over de aard van de opdracht, met name over het doel en de reikwijdte van de beoordeling, over de verantwoordelijkheden van het bestuur, over de omvang van de verantwoordelijkheden van de accountant, over de verkregen zekerheid en over de aard en vorm van de verklaring. De benoeming van een accountant voor beoordelingsopdrachten binnen de publieke sector is doorgaans op grond van wet- of regelgeving geregeld. Toch kan een schriftelijke opdrachtbevestiging waarin de in paragraaf 11 bedoelde aangelegenheden worden vastgelegd, nuttig zijn voor zowel de accountant werkzaam binnen de publieke sector als diens cliënt. Accountants werkzaam binnen de publieke sector overwegen dan ook de voorwaarden van een beoordelingsopdracht met de cliënt overeen te komen door middel van een schriftelijke opdrachtbevestiging.
2
Accountants werkzaam binnen de publieke sector zijn mogelijk verplicht naast voorgeschreven controles ook andere werkzaamheden uit te voeren, waaronder het beoordelen van tussentijdse financiële informatie. Wanneer dit het geval is kan de accountant werkzaam binnen de publieke sector zich niet aan een dergelijke verplichting onttrekken en verkeert hij daardoor niet in een positie om een beoordelingsopdracht niet te aanvaarden (zie paragraaf 50 van deze Standaard) of deze terug te geven (zie paragraaf 36 en 40(b) van deze Standaard). Het kan ook voorkomen dat de accountant werkzaam binnen de publieke sector niet in staat is zijn benoeming als controlerend accountant te beëindigen (zie paragraaf 40(c)) en 62 van deze Standaard).
3
In paragraaf 41 van deze Standaard wordt de verantwoordelijkheid van de accountant besproken wanneer hem een aangelegenheid ter kennis komt die ertoe leidt dat hij van mening is dat er sprake is van fraude of het niet naleven door de entiteit van wet- en regelgeving. De accountant werkzaam binnen de publieke sector kan in een dergelijk geval gehouden zijn op grond van wet- en regelgeving om een dergelijke aangelegenheid bij een toezichthouder of andere overheidsinstellingen te melden.

3000–3900 Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie

3000–3399 Van toepassing op alle assurance-opdrachten

3000A Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie (attest-opdrachten)

Inleiding

1
Deze Standaard behandelt attest-opdrachten. Deze assurance-opdrachten zijn anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie. Die opdrachten worden in andere Standaarden behandeld. (Zie Par. A21 en A22)
2
Assurance-opdrachten omvatten:
- attest-opdrachten, waarbij een andere partij dan de accountant het onderzoeksobject meet of evalueert ten opzichte van de criteria (Zie deze Standaard 3000A);
- directe-opdrachten, waarbij de accountant het onderzoeksobject meet of evalueert ten opzicht van de criteria (Zie Standaard 3000D).

Deze Standaard 3000A bevat vereisten en toepassingsgerichte en overige verklarende teksten specifiek voor attest-opdrachten tot het verkrijgen van zowel een redelijke als een beperkte mate van zekerheid.
3
Deze Standaard is gebaseerd op de veronderstelling dat:
a. de leden van het opdrachtteam alsmede de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar (voor de opdrachten waar er een is aangesteld) onderworpen zijn aan regels bij of krachtens de *Verordening gedrags- en beroepsregels accountants* (VGBA) en de *Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten* (ViO)[858] of -indien van toepassing- andere wettelijke of professionele vereisten, die ten minste gelijkwaardig zijn; en (Zie Par. A30, A31, A32, A33 en A34)
b. de accountant die de opdracht uitvoert werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantseenheid die onderworpen is aan de NVKS. (Zie Par. A61, A62, A63, A64, A65 en A66)

4
Assurance-opdrachten van hoge kwaliteit vereisen, ten behoeve van het maatschappelijk belang, kwaliteitsbeheersing binnen accountantseenheden en het naleven van ethische principes, met inbegrip van onafhankelijkheidsvereisten. Accountants zullen met dergelijke vereisten bekend zijn. Als een andere eindverantwoordelijk professional dan een accountant ervoor kiest om te vermelden dat hij deze of andere Standaarden heeft nageleefd, dient hij rekening te houden met de regelgeving zoals omschreven in de vorige paragraaf.

Toepassingsgebied
5
Deze Standaard omvat assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie, zoals beschreven in het *Stramien voor assurance-opdrachten* (Stramien). Waar een specifieke Standaard relevant is voor het onderzoeksobject van een bepaalde opdracht, is die Standaard van toepassing in aanvulling op deze Standaard. (Zie Par. A21 en A22)
6
Niet alle opdrachten die door accountants worden uitgevoerd zijn assurance-opdrachten. Andere opdrachten die veelvuldig worden uitgevoerd en die niet voldoen aan de definitie in paragraaf 12(a) (en daardoor ook niet vallen onder deze Standaarden) zijn onder meer:
a. opdrachten die vallen onder de Standaarden voor aan assurance verwante opdrachten waaronder opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden en samenstellingsopdrachten;[859]
b. het verzorgen van belastingaangiftes waarbij geen conclusie wordt verwoord die zekerheid verschaft; en
c. consultancy opdrachten (of adviesopdrachten) zoals management- en belastingadvies. (Zie Par. A1)

7
Een assurance-opdracht die onder de Standaarden wordt uitgevoerd kan onderdeel uitmaken van een grotere opdracht. In die omstandigheden zijn de Standaarden alleen maar relevant voor het assurance-gedeelte van de opdracht.
8
De volgende opdrachten, die verenigbaar kunnen zijn met de beschrijving in paragraaf 12(a) worden niet gezien als assurance-opdrachten in termen van de Standaarden:
a. opdrachten om op te treden als getuige in rechtszaken met betrekking tot verslaggeving, controleaangelegenheden, belastingen of overige aangelegenheden; en
b. opdrachten die professionele oordelen, standpunten of uitspraken omvatten waaraan een gebruiker zekerheid zou kunnen ontlenen, indien alle van de onderstaande punten van toepassing zijn:

[858] De ViO beschrijft in artikel 3, lid 7 een verlicht onafhankelijkheidsregime indien sprake is van een beperkte verspreidingskring en voldaan is aan een aantal voorwaarden.
[859] Standaard 4400, *Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie* en Standaard 4410, *Samenstellingsopdrachten*.

1. deze oordelen, standpunten of uitspraken zijn van ondergeschikte betekenis binnen de gehele opdracht;
2. het gebruik van elk uitgebracht schriftelijk rapport is uitdrukkelijk beperkt tot alleen de beoogde gebruikers die in het rapport zijn gespecificeerd;
3. op grond van een schriftelijke afspraak met de gespecificeerde beoogde gebruikers is de opdracht niet bedoeld als een assurance-opdracht; en
4. de opdracht wordt in het rapport van de accountant niet aangemerkt als een assurance-opdracht.

Ingangsdatum
9
Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstellingen
10
Bij het uitvoeren van een assurance-opdracht zijn de doelstellingen van de accountant:
a. het verkrijgen van een redelijke of beperkte mate van zekerheid of de informatie over het onderzoeksobject geen afwijking van materieel belang bevat;
b. het tot uitdrukking brengen van een conclusie met betrekking tot de uitkomst van de meting of evaluatie van het onderzoeksobject door middel van een schriftelijk rapport. Het rapport bevat een conclusie met een redelijke of beperkte mate van zekerheid en tevens de basis voor de conclusie; (Zie Par. A2) en
c. het verder communiceren zoals door deze Standaard en andere relevante Standaarden wordt vereist.

11
In die gevallen waarin er geen redelijke of beperkte mate van zekerheid kan worden verkregen en een conclusie met beperking in het assurance-rapport van de accountant in de gegeven omstandigheden onvoldoende is voor rapportering aan de beoogde gebruikers, vereist deze Standaard dat de accountant:
- een onthouding van een conclusie formuleert: of
- de opdracht teruggeeft (dan wel zijn ontslag aanbiedt) indien dat onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is.

Definities
12
In het kader van de Standaarden 3000 tot en met 3999 hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis: (Zie Par. A27)
a. *assurance-opdracht* – Een professionele dienst waarbij een accountant voldoende en geschikte assurance-informatie wil verkrijgen om een conclusie tot uitdrukking te brengen om de mate van vertrouwen van de beoogde gebruikers, niet zijnde de verantwoordelijke partij in de uitkomst van de meting of evaluatie van het onderzoeksobject ten opzichte van criteria te versterken. Elke assurance-opdracht wordt ingedeeld op basis van twee aspecten; *of er sprake is van een opdracht met een redelijke of beperkte mate van zekerheid en of er sprake is van een attest-opdracht dan wel een directe-opdracht* (Zie Par. A3).
i. Een opdracht met een redelijke of een beperkte mate van zekerheid:
   a. *opdracht met een redelijke mate van zekerheid* – Een assurance-opdracht waarbij de accountant het opdrachtrisico, als basis voor zijn conclusie, terugbrengt tot een aanvaardbaar laag niveau, rekening houdend met de omstandigheden van de opdracht. De conclusie wordt tot uitdrukking gebracht in een vorm die het oordeel van de accountant uitdrukt over de uitkomst van de meting of evaluatie.
   b. *opdracht met een beperkte mate van zekerheid* – Een assurance-opdracht waarbij de accountant het opdrachtrisico als basis voor zijn conclusie terugbrengt tot een niveau dat aanvaardbaar is rekening houdend met de omstandigheden van de opdracht, maar waarbij het risico hoger is dan voor een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. Op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance informatie wordt de conclusie tot uitdrukking gebracht in een vorm die uitdrukt of een aangelegenheid onder de aandacht van de accountant is gekomen die ertoe leidt dat de accountant veronderstelt:
      - bij een attest-opdracht: dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat;
      - bij een directe-opdracht: dat het onderzoeksobject een verschil van materieel belang bevat ten opzichte van de van toepassing zijnde criteria.

      De aard, timing en omvang van uitgevoerde werkzaamheden bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid zijn beperkt in vergelijking met de werkzaamheden die noodzakelijk zijn bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid, maar dienen wel zinvol te zijn. Om zinvol te zijn, zal het door de accountant verkregen zekerheidsniveau waarschijnlijk leiden tot vertrouwen bij de gebruikers met betrekking tot de informatie over het onderzoeksobject

dat duidelijk meer dan onbeduidend is. (Zie Par. A3, A4, A5, A6 en A7)

ii. Een attest-opdracht of een directe-opdracht: (Zie Par. A8)
   a. *attest-opdracht* – Een assurance-opdracht waarbij een andere partij dan de accountant het onderzoeksobject meet of evalueert ten opzichte van de criteria. Deze partij geeft ook vaak de resulterende informatie over het onderzoeksobject weer in een rapport of een vermelding. In bepaalde gevallen kan de informatie over het onderzoeksobject echter door de accountant in het assurance-rapport worden weergegeven. Bij een attest-opdracht is de conclusie van de accountant gericht op de vraag of de informatie over het onderzoeksobject geen afwijking van materieel belang bevat. De conclusie van de accountant kan betrekking hebben op: (Zie Par. A179, A181)
      1. het onderzoeksobject en de van toepassing zijnde criteria;
      2. de informatie over het onderzoeksobject en de van toepassing zijnde criteria; of
      3. een vermelding die door de geschikte partij is gemaakt.
   b. *directe-opdracht* – Een assurance-opdracht waarbij de accountant zelf het onderzoeksobject ten opzichte van de van toepassing zijnde criteria meet of evalueert. De accountant geeft de resulterende informatie over het onderzoeksobject weer als onderdeel van het assurance-rapport, of samen met het assurance-rapport. Bij een directe-opdracht is de conclusie van de accountant gericht op de gerapporteerde uitkomst van zijn meting of evaluatie van het onderzoeksobject ten opzichte van de criteria.

b. *assurance-vaardigheden en -technieken* – De vaardigheden en technieken die door een accountant worden toegepast met betrekking tot het plannen, het verzamelen van assurance-informatie, het evalueren van assurance-informatie, communicatie en rapporteren. Deze onderscheiden zich van deskundigheid op het gebied van het onderzoeksobject van een specifieke assurance-opdracht dan wel de meting of evaluatie hiervan. (Zie Par. A9)

c. *criteria* – De benchmarks die worden gebruikt om het onderzoeksobject te meten of evalueren. De 'van toepassing zijnde criteria' zijn de criteria die voor die specifieke opdracht worden gebruikt.(Zie Par. A10)

d. *omstandigheden van de opdracht* – De context die de specifieke opdracht definieert. Deze wordt bepaald door:
1. de opdrachtvoorwaarden;
2. de vaststelling of het een opdracht met een redelijke of een beperkte mate van zekerheid betreft;
3. de kenmerken van het onderzoeksobject;
4. de criteria voor toetsing;
5. de behoefte aan informatie van beoogde gebruikers;
6. relevante kenmerken van de verantwoordelijke partij;
7. de evalueerder; en
8. de opdrachtgever en haar omgeving;
9. overige aangelegenheden. Deze omvatten bijvoorbeeld gebeurtenissen, transacties, omstandigheden en praktijken die een significante invloed kunnen hebben op de opdracht.

e. *opdrachtpartner* – De partner of andere persoon binnen de accountantseenheid die verantwoordelijk is voor de opdracht en de uitvoering daarvan en voor het assurance-rapport dat namens de accountantseenheid wordt uitgebracht en aan wie, indien vereist, door een beroepsorganisatie of een wettelijke, regelgevende of toezichthoudende instantie passende bevoegdheden zijn toegekend. 'Opdrachtpartner' dient waar relevant te worden gelezen als verwijzend naar het equivalent binnen de publieke sector.

f. *opdrachtrisico* – Het risico dat de accountant een onjuiste conclusie tot uitdrukking brengt wanneer de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat. (Zie Par. A11, A12, A13 en A14)

g. *opdrachtgever* – De partij(en) die de accountant de opdracht geeft/geven om de assurance-opdracht uit te voeren. (Zie Par. A15)

h. *opdrachtteam* – alle partners en staf die de opdracht uitvoeren, alsmede alle door de accountantseenheid of een netwerkonderdeel ingeschakelde personen die werkzaamheden voor de opdracht uitvoeren. Hieronder wordt niet verstaan een door de accountantseenheid of een netwerkonderdeel ingeschakelde externe deskundige.

i. *assurance-informatie* – Informatie die door de accountant wordt gebruikt om te komen tot zijn conclusie. Assurance-informatie omvat zowel informatie opgenomen in eventuele relevante informatiesystemen en andere informatie. In het kader van de Standaarden geldt dat: (Zie Par. A147, A148, A149, A150, A151, A152 en A153)
1. het voldoende zijn van assurance-informatie de maatstaf is voor de hoeveelheid assurance-informatie;
2. het geschikt zijn van assurance-informatie de maatstaf is voor de kwaliteit van assurance-informatie.

j. *accountantseenheid* – accountantseenheid als bedoeld in artikel 1 van de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten.

k. *historische financiële informatie* – historische financiële informatie als bedoeld in paragraaf 13, onderdeel g, van Standaard 200 van de NV COS.

l. *interne auditfunctie* – interne auditfunctie als bedoeld in paragraaf 14, onderdeel a, van Standaard 610 van de NV COS.
m. *beoogde gebruikers* – De perso(o)nen, organisatie(s) of groep(en) waarvan de accountant verwacht dat zij gebruik zullen maken van het assurance-rapport. In bepaalde gevallen kunnen de beoogde gebruikers anderen zijn dan degenen aan wie het assurance-rapport is gericht. (Zie Par. A16, A17, A18 en A37)
n. *evalueerder* – De partij(en) die het onderzoeksobject meet of evalueert ten opzichte van de criteria. De evalueerder beschikt over deskundigheid betreffende het onderzoeksobject. (Zie Par. A37 en A39)
o. *afwijking* – Een verschil tussen de informatie over het onderzoeksobject en de geschikte meting of evaluatie van het onderzoeksobject in overeenstemming met de criteria. Afwijkingen kunnen al dan niet opzettelijk, kwalitatief of kwantitatief zijn en omvatten weglatingen.
p. *onjuiste voorstelling van zaken (met betrekking tot andere informatie)* – Andere informatie die geen verband houdt met aangelegenheden die in de informatie over het onderzoeksobject of in het assurance-rapport zijn vermeld en die onjuist is vermeld of gepresenteerd. Een van materieel belang zijnde onjuiste voorstelling van zaken kan de geloofwaardigheid ondermijnen van het document waarin de informatie over het onderzoeksobject is opgenomen.
q. *andere informatie* – Informatie (anders dan de informatie over het onderzoeksobject en het daarbij horende assurance-rapport) die op grond van wet-, regelgeving of omdat dit gebruikelijk is, is opgenomen in een document waarin de informatie over het onderzoeksobject en het daarbij horende assurance-rapport zijn opgenomen.
r. *accountant* – accountant als bedoeld in paragraaf 13, onderdeel d, van Standaard 200 van de NV COS.(Zie Par. A37)
s. *door de accountant ingeschakelde deskundige* – door de accountant ingeschakelde deskundige als bedoeld in paragraaf 6, onderdeel a, van Standaard 620 van de NV COS.
t. *professionele oordeelsvorming* – Het toepassen van relevante training, kennis en ervaring in de context van assurance- en ethische Standaarden bij het maken van weloverwogen keuzes over de te treffen maatregelen in de omstandigheden van de opdracht.
u. *professioneel-kritische instelling* – Een houding die onder meer gekenmerkt wordt door een onderzoekende instelling, het alert zijn op omstandigheden die kunnen duiden op eventuele afwijkingen en een kritische evaluatie van assurance-informatie.
v. *verantwoordelijke partij* – De partij(en) verantwoordelijk voor het onderzoeksobject. (Zie Par. A37)
w. *risico van een afwijking van materieel belang* – Het risico dat de informatie over het onderzoeksobject voorafgaand aan de opdracht een afwijking van materieel belang bevat.
x. *informatie over het onderzoeksobject* – De informatie die het resultaat is van het toepassen van de criteria op het onderzoeksobject, dat wil zeggen de uitkomst van de meting of evaluatie van het onderzoeksobject ten opzichte van de criteria, (Zie Par. A19)
y. *onderzoeksobject* – Het verschijnsel dat wordt gemeten of geëvalueerd door de criteria toe te passen.

12A
De definities in de Standaarden 000N t/m 800 zijn van overeenkomstige toepassing, voor zover in deze Standaard niet anders is bepaald.
13
In het kader van de Standaarden 3000 tot en met 3999 dienen verwijzingen naar 'geschikte partij(en)', in voorkomend geval, hierna te worden gelezen als 'de verantwoordelijke partij, de evalueerder, of de opdrachtgever'.

Vereisten

Het uitvoeren van een assurance-opdracht overeenkomstig de Standaarden

Het naleven van de Standaarden die voor de opdracht relevant zijn
14
De accountant dient deze Standaard na te leven alsmede elke specifieke Standaard met betrekking tot het onderzoeksobject die voor de opdracht relevant is.
15
De accountant dient niet te vermelden dat de werkzaamheden zijn uitgevoerd in overeenstemming met deze of andere Standaarden tenzij hij deze heeft uitgevoerd in overeenstemming met de vereisten van deze Standaard en met alle andere voor de opdracht relevante Standaarden. (Zie Par. A21, A22, A171)

Tekst van een Standaard
16
De accountant dient inzicht te hebben in de gehele tekst van een Standaard, met inbegrip van de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten, om de doelstellingen te begrijpen en de vereisten naar behoren toe te passen.(Zie Par. A23, A24, A25, A26, A27 en A28)

Het naleven van relevante vereisten
17
Behoudens de volgende paragraaf dient de accountant alle vereisten van deze Standaard en Standaarden specifiek voor het onderzoeksobject na te leven, tenzij in de omstandigheden van de opdracht het vereiste niet relevant is omdat die van voorwaardelijke aard is en de voorwaarde niet is vervuld. Vereisten die alleen van toepassing zijn op opdrachten met een beperkte mate van zekerheid dan wel opdrachten met een redelijke mate van zekerheid zijn weergegeven met de letter 'B' (beperkte mate van zekerheid) of 'R' (redelijke mate van zekerheid) na het nummer van de paragraaf. (Zie Par. A29)
18
In uitzonderlijke omstandigheden kan de accountant het noodzakelijk achten om af te wijken van een relevante vereiste in een Standaard4. In die omstandigheden dient de accountant alternatieve werkzaamheden uit te voeren om het doel van dit vereiste te bereiken. De noodzaak dat de accountant van een relevante vereiste moet afwijken, komt naar verwachting alleen voor wanneer wordt vereist dat er een specifieke maatregel moet worden uitgevoerd en deze maatregel niet effectief zou zijn om het doel van het vereiste te bereiken in de specifieke omstandigheden van de opdracht. (Zie Par. A29A)

Het niet bereiken van een doelstelling
19
Wanneer een doelstelling van deze Standaard of een specifieke Standaard voor het onderzoeksobject niet kan worden bereikt, dient de accountant te evalueren of hierdoor de conclusie van de accountant dient te worden aangepast dan wel de opdracht dient te worden teruggegeven. Dit laatste kan alleen indien teruggave onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is. Het niet bereiken van een doelstelling in een relevante Standaard vormt een belangrijke aangelegenheid die documentatie vereist overeenkomstig paragraaf 79 van deze Standaard.

Ethische voorschriften
20
De accountant dient de VGBA en de ViO na te leven of -indien van toepassing- andere wettelijke of professionele vereisten, die ten minste gelijkwaardig zijn. (Zie Par. A30, A31, A32, A33, A34 en A60)

Aanvaarding en continuering
21
De opdrachtpartner dient ervan overtuigd te zijn dat passende procedures met betrekking tot aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en assurance-opdrachten zijn gevolgd door de accountantseenheid. De opdrachtpartner dient vast te stellen dat conclusies die hieromtrent zijn getrokken passend zijn.
22
De accountant dient een assurance-opdracht alleen te aanvaarden of te continueren wanneer: (Zie Par. A30, A31, A32, A33 en A34)
a. de accountant geen reden heeft te veronderstellen dat er aan de relevante ethische voorschriften, met inbegrip van onafhankelijkheid, niet zal worden voldaan;
b. de accountant zich ervan heeft vergewist dat die personen die de opdracht uit moeten voeren gezamenlijk over de juiste competentie en capaciteiten beschikken (Zie Par. 32); en
c. de basis waarop de opdracht wordt uitgevoerd overeengekomen is middels:
    1. het vaststellen dat de randvoorwaarden voor een assurance-opdracht aanwezig zijn (Zie Par. 24, 25 en 26); en
    2. het confirmeren dat er een gemeenschappelijk begrip bestaat tussen de accountant en de opdrachtgever over de voorwaarden van de opdracht, met inbegrip van de rapporteringsverantwoordelijkheden van de accountant.
23
Indien de opdrachtpartner informatie verkrijgt die ertoe zou hebben geleid dat de accountantseenheid de opdracht zou hebben geweigerd als die informatie eerder beschikbaar zou zijn geweest, dient de opdrachtpartner deze informatie onmiddellijk aan de accountantseenheid mee te delen, zodat de accountantseenheid en de opdrachtpartner de noodzakelijke maatregelen kunnen nemen.

Randvoorwaarden voor de assurance-opdracht
24
Teneinde vast te stellen of de randvoorwaarden voor een assurance-opdracht aanwezig zijn, dient de accountant, op basis van voorlopige kennis van de omstandigheden van de opdracht alsmede overleg met de geschikte partij(en), te bepalen of: (Zie Par. A35 en A36)
a. de rollen en verantwoordelijkheden van de geschikte partijen passend zijn in de omstandigheden; en (Zie Par. A37, A38 en A39)
b. de opdracht al de volgende kenmerken vertoont;
    1. het onderzoeksobject is geschikt; (Zie Par. A40, A41, A42, A43, en A44)
    2. de criteria waarvan de accountant verwacht dat deze worden toegepast bij het opstellen van de informatie over het onderzoeksobject zijn geschikt voor de omstandigheden van de opdracht,

en vertonen de volgende kenmerken: (Zie Par. A45, A46, A47, A48, A49 en A50)
   a. relevantie;
   b. volledigheid;
   c. betrouwbaarheid;
   d. neutraliteit;
   e. begrijpelijkheid.
3. de criteria waarvan de accountant verwacht dat deze worden toegepast bij het opstellen van de informatie over het onderzoeksobject voor de beoogde gebruikers beschikbaar zullen zijn; (Zie Par. A51 en A52)
4. de accountant verwacht dat hij in staat zal zijn assurance-informatie te verkrijgen die nodig is om zijn conclusie te onderbouwen; (Zie Par. A53, A54 en A55)
5. de conclusie van de accountant zal, in de vorm die passend is voor een opdracht met een redelijke of een beperkte mate van zekerheid, worden opgenomen in een schriftelijk rapport; en
6. er een rationeel doel is waarbij, in het geval van een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, de accountant verwacht dat hij in staat is een zinvol niveau van zekerheid te verkrijgen. (Zie Par. A56)

25

Wanneer de randvoorwaarden van een assurance-opdracht niet aanwezig zijn, dient de accountant deze aangelegenheid met de opdrachtgever te bespreken. Indien er geen wijzigingen kunnen worden aangebracht om te voldoen aan de randvoorwaarden, dient de accountant de opdracht niet te aanvaarden als een assurance-opdracht, tenzij dit op grond van wet- of regelgeving vereist is. Een opdracht die onder dergelijke omstandigheden is uitgevoerd voldoet niet aan de Standaarden. Behoudens de situatie beschreven in paragraaf 25A, dient de accountant derhalve in het assurance-rapport geen verwijzingen op te nemen naar het feit dat de opdracht overeenkomstig deze Standaard of andere Standaarden is uitgevoerd.

25A

Conform paragraaf 5 van de bijlage kunnen de accountant en de verantwoordelijke partij overeenkomen om de beginselen van de Standaarden toe te passen op een opdracht wanneer er geen andere beoogde gebruikers zijn dan de verantwoordelijke partij maar waar er aan alle andere vereisten van de Standaard wordt voldaan. In dergelijke gevallen omvat het rapport van de accountant een vermelding die het gebruik van het rapport beperkt tot de verantwoordelijke partij. De opdracht kan in dit geval wel als assurance-opdracht worden aanvaard en er kan naar deze Standaard verwezen worden in het assurance-rapport.

Beperking in de reikwijdte voorafgaand aan de aanvaarding van de opdracht

26

Wanneer de opdrachtgever in de voorwaarden van een voorgestelde assurance-opdracht een zodanige beperking in de reikwijdte van het werk van de accountant oplegt dat de accountant van mening is dat de beperking zal resulteren in het formuleren door de accountant van een onthouding van een conclusie over de informatie over het onderzoeksobject, dient de accountant een dergelijke opdracht niet te aanvaarden als een assurance-opdracht, tenzij dit op grond van wet- of regelgeving vereist is. (Zie Par. A156(c))

Het overeenkomen van de voorwaarden van de opdracht

27

De accountant dient de voorwaarden van de opdracht met de opdrachtgever overeen te komen. De overeengekomen voorwaarden van de opdracht dienen voldoende gedetailleerd te worden vastgelegd in een opdrachtbevestiging of andere passende vorm van schriftelijke overeenkomst, schriftelijke bevestiging, of in wet- of regelgeving. (Zie Par. A57 en A58)

28

Bij doorlopende opdrachten dient de accountant in te schatten of de omstandigheden vereisen dat de voorwaarden van de opdracht worden herzien en of het nodig is om de opdrachtgever aan de bestaande voorwaarden van de opdracht te herinneren.

Aanvaarding van een wijziging in de voorwaarden van de opdracht

29

De accountant dient niet met een wijziging in de voorwaarden van de opdracht in te stemmen wanneer er geen redelijke rechtvaardiging is om dat te doen. Indien een dergelijke wijziging is aangebracht dient de accountant assurance-informatie die voorafgaand aan de wijziging was verkregen niet te negeren. (Zie Par. A59)

Assurance-rapport voorgeschreven bij wet- of regelgeving

30

In sommige gevallen wordt de indeling en formulering van het assurance-rapport in de wet- of regelgeving van het relevante rechtsgebied vastgelegd. In deze omstandigheden dient de accountant te evalueren:

a. of de beoogde gebruikers de assurance-conclusie wellicht verkeerd kunnen begrijpen; en
b. zo ja, of een aanvullende uiteenzetting in het assurance-rapport mogelijke misverstanden kan beperken.

Indien de accountant concludeert dat aanvullende uiteenzetting in het assurance-rapport de kans op misverstanden niet kan beperken, dient de accountant de opdracht niet te aanvaarden tenzij hij door wet- of regelgeving vereist wordt dit wel te doen. Een opdracht die in overeenstemming met dergelijke wet- of regelgeving wordt uitgevoerd, voldoet niet aan de Standaarden. Derhalve dient de accountant in het assurance-rapport geen verwijzingen op te nemen naar het feit dat de opdracht overeenkomstig deze Standaard of andere Standaarden is uitgevoerd. (Zie Par. 71)

Kwaliteitsbeheersing

Kenmerken van de opdrachtpartner

31

De opdrachtpartner dient:
a. werkzaam te zijn bij of verbonden aan een accountantseenheid die de NVKS toepast; (Zie Par. A60, A61, A62, A63, A64, A65 en A66)
b. competent te zijn op het gebied van assurance-vaardigheden en -technieken die zijn ontwikkeld door uitgebreide training en praktijkervaring; en (Zie Par. A60)
c. over voldoende competentie te beschikken betreffende het onderzoeksobject en de meting of evaluatie hiervan, om de verantwoordelijkheid voor de assurance-conclusie te kunnen aanvaarden. (Zie Par. A67 en A68)

Toewijzing van het team

32

Om de verantwoordelijkheid voor de assurance-conclusie over de informatie van het onderzoeksobject te kunnen aanvaarden dient de opdrachtpartner in voldoende mate (Zie Par. A69):
a. ervan overtuigd te zijn dat die personen die de opdracht uit moeten voeren gezamenlijk over de juiste competentie en capaciteiten beschikken om: (Zie Par. A70 en A71)
    1. de opdracht overeenkomstig relevante Standaarden en in overeenstemming met door wet- en regelgeving gestelde vereisten uit te voeren; en
    2. het mogelijk te maken dat een passend assurance-rapport wordt uitgebracht.
b. ervan overtuigd te zijn dat de accountant in staat zal zijn te worden betrokken bij de werkzaamheden van:
    1. een door de accountant ingeschakelde deskundige, en (Zie Par. A70 en A71)
    2. een andere accountant, die geen deel uitmaakt van het opdrachtteam, (Zie Par. A72 en A73)

waar er van dat werk gebruik wordt gemaakt.

Verantwoordelijkheden van de opdrachtpartner

33

De opdrachtpartner dient verantwoordelijkheid te nemen voor de algehele kwaliteit van de opdracht. Dit omvat de verantwoordelijkheid voor:
a. het uitvoeren van passende procedures met betrekking tot de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en opdrachten;
b. het plannen en uitvoeren van de opdracht (met inbegrip van passende aansturing en toezicht) om de professionele Standaarden en de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde vereisten na te leven.
c. het uitvoeren van beoordelingen in overeenstemming met de beleidslijnen en procedures van de accountantseenheid, alsmede het beoordelen van de opdrachtdocumentatie op of vòòr de datum van het assurance-rapport; (Zie Par. A74)
d. geschikte opdrachtdocumentatie die wordt bewaard om informatie te verschaffen over het bereiken van de doelstellingen van de accountant, alsmede dat de opdracht is uitgevoerd overeenkomstig relevante Standaarden en relevante door wet- en regelgeving gestelde vereisten; en
e. passende consultatie die door het opdrachtteam wordt gepleegd over moeilijke of omstreden aangelegenheden.

34

De opdrachtpartner dient door middel van observatie en het verzoeken om inlichtingen, voor zover noodzakelijk, gedurende de opdracht alert te blijven op informatie die aantoont dat leden van het opdrachtteam relevante ethische voorschriften niet hebben nageleefd. Indien via het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantseenheid of op andere wijze aangelegenheden onder de aandacht van de opdrachtpartner komen, die erop wijzen dat leden van het opdrachtteam relevante ethische voorschriften niet hebben nageleefd, dient hij in overleg met anderen binnen de accountantseenheid de passende maatregelen te bepalen.

35

Onder een effectief stelsel van kwaliteitsbeheersing valt een monitoringproces dat is opgezet voor het

verschaffen van een redelijke mate van zekerheid aan de accountantseenheid dat de beleidslijnen en procedures met betrekking tot het stelsel van kwaliteitsbeheersing relevant en adequaat zijn en effectief werken. De opdrachtpartner dient de bevindingen uit het monitoringproces van de accountantseenheid die blijken uit de meest recente informatie die door de accountantseenheid en, indien van toepassing, andere accountantseenheden die tot het netwerk behoren is uitgebracht, in aanmerking te nemen, alsmede de vraag of tekortkomingen die in deze informatie zijn opgemerkt van invloed kunnen zijn op de assurance-opdracht.

Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling
36
Voor eventuele opdrachten waarvoor op grond van wet- of regelgeving een kwaliteitsbeoordeling is vereist of waarvoor de accountantseenheid heeft bepaald dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is vereist, geldt dat:
a. de opdrachtpartner de verantwoordelijkheid dient te nemen voor het met de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar bespreken van significante aangelegenheden die zich tijdens de opdracht voordoen. Hij mag het assurance-rapport niet dateren voordat die beoordeling is afgerond; en
b. de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar een objectieve evaluatie dient uit te voeren van de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam en de conclusies die getrokken zijn bij het formuleren van het assurance-rapport. Deze evaluatie dient het volgende in te houden: (Zie Par. A75)
    1. bespreking van significante aangelegenheden met de opdrachtpartner;
    2. beoordeling van de informatie over het onderzoeksobject en het voorgestelde assurance-rapport;
    3. beoordeling van geselecteerde opdrachtdocumentatie met betrekking tot de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam en de conclusies die zijn getrokken; en
    4. evaluatie van de conclusies die zijn getrokken bij het formuleren van het assurance-rapport alsmede de overweging of het voorgestelde assurance-rapport passend is.

Professioneel-kritische instelling, professionele oordeelsvorming en assurance-vaardigheden en -technieken.
37
De accountant dient de opdracht met een professioneel-kritische instelling te plannen en uit te voeren, waarbij hij er rekening mee houdt dat er omstandigheden kunnen bestaan die ertoe leiden dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat. (Zie Par. A76, A77, A78, A79 en A80)
38
De accountant dient bij het plannen en uitvoeren van een assurance-opdracht professionele oordeelsvorming toe te passen, met inbegrip van het bepalen van de aard, timing en omvang van de werkzaamheden. (Zie Par. A81, A82, A83, A84 en A85)
39
De accountant dient assurance-vaardigheden en -technieken toe te passen als onderdeel van het iteratief en systematisch opdrachtproces.

Het plannen en uitvoeren van de opdracht

Het plannen
40
De accountant dient de opdracht zo te plannen dat deze op effectieve wijze wordt uitgevoerd, met inbegrip van het bepalen van de reikwijdte, timing en richting van de opdracht. Dit omvat ook het bepalen van de aard, timing en omvang van de geplande werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd om de doelstelling van de accountant te bereiken. (Zie Par. A86, A87, A88 en A89)
41
De accountant dient te bepalen of de criteria geschikt zijn voor de omstandigheden van de opdracht, met inbegrip van de vraag of zij de kenmerken vertonen die in paragraaf 24(b)(ii) zijn geïdentificeerd.
42
Indien na aanvaarding van de opdracht ontdekt wordt dat één of meerdere randvoorwaarden voor een assurance-opdracht niet aanwezig zijn, dient de accountant de aangelegenheid met de geschikte partij(en) te bespreken en te bepalen:
a. of de aangelegenheid naar tevredenheid van de accountant kan worden opgelost;
b. of het passend is om de opdracht voort te zetten; en
c. of en, zo ja, hoe de aangelegenheid in het assurance-rapport moet worden gecommuniceerd.
43
Indien na aanvaarding van de opdracht ontdekt wordt dat een aantal of alle van toepassing zijnde criteria ongeschikt zijn of dat een aantal of alle objecten van onderzoek niet geschikt zijn voor een assurance-opdracht en er geen rechtvaardiging bestaat om dit te herzien, dient de accountant het effect op zijn werkzaamheden en de rapportering te overwegen of te overwegen om de opdracht terug

te geven, wanneer dat onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is. Indien de accountant de opdracht continueert, dient de accountant een conclusie met beperking of een afkeurende conclusie, dan wel een onthouding van een conclusie te formuleren, naar gelang passend in de omstandigheden. (Zie Par. A90 en A91)

Materialiteit

44

De accountant dient materialiteit in aanmerking te nemen bij: (Zie Par. A92, A93, A94, A95, A96, A97, A98, A99 en A100)

a. het plannen en uitvoeren van de assurance-opdracht, met inbegrip van het bepalen van de aard, timing en omvang van de werkzaamheden; en
b. het evalueren of de informatie over het onderzoeksobject geen afwijking van materieel belang bevat.

Inzicht in het onderzoeksobject en overige omstandigheden van de opdracht

45

De accountant dient bij de geschikte partij(en) om inlichtingen te verzoeken met betrekking tot:

a. de vraag of zij op de hoogte zijn van feitelijke, vermoede of vermeende opzettelijke afwijkingen- of niet-naleving van wet- of regelgeving- van invloed op de informatie over het onderzoeksobject; (Zie Par. A101–A102)
b. de vraag of de verantwoordelijke partij over een interne auditfunctie beschikt en, zo ja, verder om inlichtingen te verzoeken om inzicht te verwerven in de activiteiten en voornaamste bevindingen van de interne auditfunctie omtrent de informatie over het onderzoeksobject; en
c. de vraag of de verantwoordelijke partij bij het opstellen van de informatie over het onderzoeksobject gebruik heeft gemaakt van deskundigen.

46B

De accountant dient bij opdrachten om een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen voldoende inzicht te verwerven in het onderzoeksobject en in overige omstandigheden van de opdracht om:

a. gebieden te identificeren waar het waarschijnlijk is dat er zich een afwijking van materieel belang zal voordoen in de informatie over het onderzoeksobject; en
b. daardoor een basis te verkrijgen voor het opzetten en uitvoeren van werkzaamheden om in te spelen op deze gebieden om zijn conclusie te onderbouwen. (Zie Par. A101, A102, A103, A104, A105, A108)

46R

De accountant dient bij opdrachten om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen voldoende inzicht te verwerven in het onderzoeksobject en in overige omstandigheden van de opdracht om:

a. risico's op afwijkingen van materieel belang in de informatie over het onderzoeksobject te identificeren en in te schatten; en
b. daardoor een basis te verkrijgen voor het opzetten en uitvoeren van werkzaamheden om in te spelen op deze risico's om zijn conclusie te onderbouwen. (Zie Par. A101, A102, A103, A104, A108)

47B

Bij het verwerven van inzicht in het onderzoeksobject en overige omstandigheden van de opdracht om een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen, dient de accountant het proces waarvan gebruik is gemaakt om de informatie over het onderzoeksobject op te stellen in overweging te nemen. (Zie Par. A107)

47R

Bij het verwerven van inzicht in het onderzoeksobject en overige omstandigheden van de opdracht om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen, dient de accountant inzicht te verwerven in de interne beheersing die voor de opdracht relevant is met betrekking tot het opstellen van de informatie over het onderzoeksobject. Dit omvat het evalueren van de opzet van die interne beheersingsmaatregelen die voor de opdracht relevant zijn en het nagaan of ze zijn geïmplementeerd door werkzaamheden uit te voeren in aanvulling op het verzoeken om inlichtingen bij personeelsleden die verantwoordelijk zijn voor de informatie over het onderzoeksobject. (Zie Par. A106)

Het verkrijgen van assurance-informatie

Het overwegen van risico's en hierop inspelen

48B

Op basis van het inzicht van de accountant (Zie Par. 46B) dient hij: (Zie Par. A109, A110, A111, A112 en A113)

a. gebieden te identificeren waar een afwijking van materieel belang in de informatie over het onderzoeksobject zich waarschijnlijk zal voordoen; en
b. werkzaamheden op te zetten en uit te voeren om in te spelen op deze gebieden en om een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen om zijn conclusie te onderbouwen.

48R

Op basis van het inzicht van de accountant (Zie Par. 46R) dient hij: (Zie Par. A109, A110 en A111)

a. risico's op afwijkingen van materieel belang in de informatie over het onderzoeksobject te identificeren en in te schatten; en
b. werkzaamheden op te zetten en uit te voeren om in te spelen op de ingeschatte risico's en om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen om zijn conclusie te onderbouwen. Dit omvat werkzaamheden omtrent de informatie over het onderzoeksobject die in de omstandigheden van de opdracht passend zijn. De werkzaamheden van de accountant dienen het verkrijgen van voldoende en geschikte assurance-informatie over de effectiviteit van de relevante interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de informatie over het onderzoeksobject te omvatten wanneer:
    1. de inschatting door de accountant van de risico's van een afwijking van materieel belang een verwachting omvat dat de interne beheersingsmaatregelen effectief werken; of
    2. andere werkzaamheden dan het toetsen van interne beheersingsmaatregelen op zichzelf niet voldoende en geschikte assurance-informatie kunnen verschaffen.

Bepalen of er aanvullende werkzaamheden nodig zijn bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid
49B
Indien de accountant zich bewust wordt van een aangelegenheid waardoor hij veronderstelt dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang kan bevatten, dient hij aanvullende werkzaamheden op te zetten en uit te voeren om verdere assurance-informatie te verkrijgen. Hiermee dient hij in staat te zijn om: (Zie Par. A113, A114, A115, A116, A117 en A118)
a. te concluderen dat het niet waarschijnlijk is dat de aangelegenheid ertoe leidt dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat; of
b. te bepalen dat de aangelegenheid ertoe leidt dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat.

Herziening van risico-inschatting bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid
49R
De door de accountant gemaakte inschatting van de risico's van een afwijking van materieel belang in de informatie over het onderzoeksobject kan gedurende de opdracht veranderen door het verkrijgen van aanvullende assurance-informatie. In de omstandigheden waar de accountant assurance-informatie verkrijgt die niet consistent is met de assurance-informatie waarop hij aanvankelijk zijn inschatting van risico's op een afwijking van materieel belang heeft gebaseerd, dient hij de inschatting te herzien en de geplande werkzaamheden dienovereenkomstig aan te passen. (Zie Par. A113)
50
Bij het opzetten en uitvoeren van werkzaamheden dient de accountant de relevantie en betrouwbaarheid van de informatie die gebruikt zal worden als assurance-informatie in overweging te nemen. Het is mogelijk dat:
a. assurance-informatie die verkregen is uit één bron inconsistent is met de assurance-informatie verkregen uit een andere bron; of
b. de accountant twijfels heeft over de betrouwbaarheid van informatie die als assurance-informatie wordt gebruikt.
In die gevallen dient hij te bepalen welke aanpassingen of toevoegingen aan de werkzaamheden nodig zijn om de aangelegenheid op te lossen en dient hij het eventuele effect van de aangelegenheid op andere aspecten van de opdracht in aanmerking te nemen.
51
De accountant dient niet-gecorrigeerde afwijkingen die tijdens de opdracht zijn geïdentificeerd te accumuleren, met uitzondering van afwijkingen die duidelijk triviaal zijn. (Zie Par. A119 en A120)

Werkzaamheden die zijn uitgevoerd door een door de accountant ingeschakelde deskundige
52
Wanneer er van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige gebruik wordt gemaakt, dient de accountant ook: (Zie Par. A121, A122, A123, A124 en A125)
a. te evalueren of de door de accountant ingeschakelde deskundige beschikt over de competentie, capaciteiten en objectiviteit die noodzakelijk zijn voor de doeleinden van de accountant. In het geval van een door de accountant ingeschakelde externe deskundige dient de evaluatie van objectiviteit onder meer in te houden dat verzocht wordt om inlichtingen met betrekking tot de belangen en relaties die een bedreiging kunnen vormen voor de objectiviteit van die deskundige; (Zie Par. A126, A127, A128 en A129)
b. voldoende inzicht te verwerven in het deskundigheidsgebied van een door de accountant ingeschakelde deskundige; (Zie Par. A130 en A131)
c. met de door hem ingeschakelde deskundige de aard, reikwijdte en doelstelling van de werkzaamheden van die deskundige overeen te stemmen; en (Zie Par. A132 en A133)
d. de accountant dient het adequaat zijn van de werkzaamheden van de door hem ingeschakelde deskundige voor de doeleinden van de accountant te evalueren. (Zie Par. A134 en A135)

Werkzaamheden die zijn uitgevoerd door een andere accountant, een door de verantwoordelijke

partij of de evalueerder ingeschakelde deskundige, of door een interne auditor
(Zie Par. A136)
53
Wanneer er van de werkzaamheden van een andere accountant gebruik wordt gemaakt dient de accountant te evalueren of die werkzaamheden adequaat zijn voor zijn doeleinden.
54
Indien informatie die als assurance-informatie wordt gebruikt is opgesteld door gebruik te maken van een door de verantwoordelijke partij of de evalueerder ingeschakelde deskundige, dient de accountant, voor zover dat nodig is gelet op de significantie van de werkzaamheden van die deskundige voor zijn doeleinden, het volgende te doen:
a. de competentie, capaciteiten en objectiviteit van die deskundige te evalueren;
b. inzicht te verwerven in de werkzaamheden van die deskundige; en
c. de geschiktheid van het werk van die deskundige als assurance-informatie te evalueren.
55
Indien de accountant van plan is om gebruik te maken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie dient hij het volgende te evalueren:
a. de mate waarin de organisatorische positie en relevante beleidslijnen en procedures van de interne auditfunctie de objectiviteit van de interne auditors onderbouwen;
b. het competentieniveau van de interne auditfunctie;
c. of de interne auditfunctie een systematische en gedisciplineerde benadering hanteert, met inbegrip van kwaliteitsbeheersing; en
d. of het werk van de interne auditfunctie adequaat is voor de doeleinden van de opdracht.

Schriftelijke bevestigingen
56
De accountant dient bij de verantwoordelijke partij(en) te verzoeken om een schriftelijke bevestiging:
a. dat zij aan de accountant alle informatie hebben verschaft waarvan de geschikte partij(en) weten dat deze voor de opdracht relevant is; (Zie Par. A54 en A55 en A137, A138 en A139)
b. van de meting of evaluatie van het onderzoeksobject ten opzichte van de van toepassing zijnde criteria, met inbegrip dat alle relevante aangelegenheden in de informatie over het onderzoeksobject zijn weergegeven.
57
Indien de accountant, ter aanvulling op vereiste bevestigingen, bepaalt dat het noodzakelijk is om één of meerdere schriftelijke bevestigingen te verkrijgen ter onderbouwing van overige assurance-informatie die voor de informatie over het onderzoeksobject relevant is, dient hij om dergelijke andere schriftelijke bevestigingen te verzoeken.
58
Wanneer de schriftelijke bevestigingen betrekking hebben op aangelegenheden die voor de informatie over het onderzoeksobject van materieel belang zijn dient de accountant:
a. de redelijkheid ervan en consistentie met andere verkregen assurance-informatie te evalueren, met inbegrip van overige bevestigingen (mondelinge of schriftelijke); en
b. te overwegen of er van degenen die bevestigingen maken kan worden verwacht of zij over specifieke aangelegenheden goed zijn geïnformeerd.
59
De datum van de schriftelijke bevestigingen dient zo dicht als praktisch uitvoerbaar is bij, maar niet na, de datum van het assurance-rapport te liggen.

Gevraagde schriftelijke bevestigingen die niet verstrekt zijn of niet betrouwbaar zijn
60
Indien een of meer van de gevraagde schriftelijke bevestigingen niet zijn verstrekt of indien de accountant concludeert dat er gerede twijfel bestaat over de competentie, integriteit, ethische waarden of zorgvuldigheid van degenen die de schriftelijke bevestigingen verschaffen, of dat de schriftelijke bevestigingen anderszins niet betrouwbaar zijn, dient de accountant: (Zie Par. A140)
a. de aangelegenheid met de geschikte partij(en) te bespreken;
b. de integriteit van degenen bij wie om de bevestigingen is verzocht of van wie deze zijn verkregen te herevalueren, alsmede het effect dat dit kan hebben op de betrouwbaarheid van de (mondelinge of schriftelijke) bevestigingen en op de assurance-informatie in het algemeen; en
c. gepaste maatregelen te nemen, met inbegrip van het bepalen van het mogelijke effect op de conclusie in het assurance-rapport.

Gebeurtenissen na de periode of het tijdstip waarop de opdracht betrekking heeft
61
Wanneer het voor de opdracht relevant is, dient de accountant het effect van gebeurtenissen op de informatie over het onderzoeksobject alsmede op het assurance-rapport tot op de datum van het assurance-rapport in overweging te nemen. Hij dient tevens gepast te reageren op feiten die na de datum van het assurance-rapport onder de aandacht van de accountant komen die, als hij hier op die

datum van had geweten, ertoe hadden kunnen leiden dat hij het assurance-rapport had aangepast. De mate waarin gebeurtenissen na de periode of het tijdstip waarop de opdracht betrekking heeft meewegen, is afhankelijk van de mogelijke invloed van dergelijke gebeurtenissen op de informatie over het onderzoeksobject en op de geschiktheid van de conclusie van de accountant. De accountant heeft echter geen verantwoordelijkheid om werkzaamheden uit te voeren omtrent de informatie over het onderzoeksobject na de datum van het assurance-rapport. (Zie Par. A141 en A142)

Andere informatie
62
Wanneer documenten met de informatie over het onderzoeksobject alsmede het assurance-rapport daarover andere informatie bevatten, dient de accountant die andere informatie te lezen om eventuele van materieel belang zijnde inconsistenties met de informatie over het onderzoeksobject of het assurance-rapport te identificeren. Indien bij het lezen van die andere informatie de accountant: (Zie Par. A143)

a. een van materieel belang zijnde inconsistentie identificeert tussen die andere informatie en de informatie over het onderzoeksobject of het assurance-rapport; of
b. zich bewust wordt van een van materieel belang zijnde onjuiste voorstelling van zaken in die andere informatie die geen verband houdt met aangelegenheden die voorkomen in de informatie over het onderzoeksobject of het assurance-rapport,

dient hij de aangelegenheid met de geschikte partij(en) te bespreken en naar gelang passend verdere maatregelen te nemen.

Beschrijving van de van toepassing zijnde criteria
63
De accountant dient te evalueren of de informatie over het onderzoeksobject op adequate wijze verwijst naar de van toepassing zijnde criteria of deze beschrijft. (Zie Par. A144, A145 en A146)

Het vormen van de assurance-conclusie
64
De accountant dient het voldoende en geschikt zijn van de assurance-informatie te evalueren en, indien nodig in de omstandigheden, trachten verdere assurance-informatie te verkrijgen. Hij dient alle relevante assurance-informatie in aanmerking te nemen, ongeacht of het lijkt dat deze de meting of evaluatie van het object ten opzichte van de van toepassing zijnde criteria bekrachtigt of tegenspreekt. Indien de accountant niet in staat is om de benodigde verdere assurance-informatie te verkrijgen dient hij de implicaties voor zijn conclusie in paragraaf 65 in aanmerking te nemen. (Zie Par. A147, A148, A149, A150, A151, A152 en A153)
65
De accountant dient een conclusie te vormen over de vraag of (de informatie over) het onderzoeksobject vrij is van een afwijking van materieel belang. Bij het vormen van die conclusie dient hij het volgende in overweging te nemen:

- zijn conclusie met betrekking tot het voldoende en geschikt zijn van de verkregen assurance-informatie; en
- een evaluatie of niet-gecorrigeerde afwijkingen, afzonderlijk of gezamenlijk, van materieel belang zijn. (Zie Par. A3, A154 en A155)

66
Indien de accountant niet in staat is om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen is er sprake van een beperking in de reikwijdte en dient hij, naar gelang passend:

- een conclusie met beperking of een onthouding van een conclusie te formuleren; dan wel
- de opdracht terug te geven indien teruggave onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is. (Zie Par. A156, A157 en A158)

Het opstellen van het assurance-rapport
67
Het assurance-rapport dient in schriftelijke vorm te zijn en een duidelijke formulering van de conclusie van de accountant te bevatten over de informatie over het onderzoeksobject. (Zie Par. A2, A159, A160 en A161)
68
De conclusie van de accountant dient duidelijk te worden onderscheiden van informatie of uitleg waarvan het niet de bedoeling is dat deze de conclusie van de accountant beïnvloeden. Dit omvat tevens:

- eventuele paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden of inzake overige aangelegenheden;
- bevindingen die betrekking hebben op bepaalde aspecten van de opdrachten;
- aanbevelingen; of
- aanvullende informatie die in het assurance-rapport is opgenomen.

De bewoordingen waarvan gebruik wordt gemaakt dienen duidelijk te maken dat een paragraaf ter

benadrukking van aangelegenheden of inzake overige aangelegenheden, bevindingen, aanbevelingen of aanvullende informatie niet bedoeld is om afbreuk te doen aan de conclusie van de accountant. (Zie Par. A159, A160 en A161)

Inhoud van het assurance-rapport
69
Het assurance-rapport dient in ieder geval de volgende basiselementen te bevatten:
a. een titel die duidelijk aangeeft dat het rapport een onafhankelijk assurance-rapport betreft; (Zie Par. A162)
b. een geadresseerde; (Zie Par. A163)
c. een identificatie of beschrijving van het niveau van zekerheid dat door de accountant is verkregen, de informatie over het onderzoeksobject of, wanneer van toepassing, het onderzoeksobject zelf. Wanneer de accountant in zijn conclusie verwijst naar een vermelding die door de geschikte partij wordt gemaakt, dient die vermelding:
    1. bij het assurance-rapport te worden gevoegd; of
    2. in het assurance-rapport te worden weergegeven; of
    3. dient in het assurance-rapport een verwijzing te worden opgenomen naar een bron die voor de beoogde gebruikers beschikbaar is. (Zie Par. A164)
d. beschrijving van de van toepassing zijnde criteria; (Zie Par. A165)
e. waar passend, een beschrijving van significante inherente beperkingen die verband houden met de meting of evaluatie van het onderzoeksobject ten opzichte van de van toepassing zijnde criteria; (Zie Par. A166)
f. wanneer de van toepassing zijnde criteria voor een specifiek doel zijn ontworpen, een vermelding die lezers hierop attent maakt en op het feit dat, als gevolg hiervan, de informatie over het onderzoeksobject mogelijk niet geschikt is voor een ander doel; (Zie Par. A167, A168)
g. een vermelding van de verantwoordelijke partij en van de evalueerder indien dit een andere partij betreft alsmede een omschrijving van hun verantwoordelijkheden en die van de accountant; (Zie Par. A169)
h. een vermelding dat de opdracht overeenkomstig deze Standaard is uitgevoerd, of waar er een specifieke Standaard voor het onderzoeksobject is, die Standaard; (Zie Par. A170, A171)
i. een vermelding dat de accountantseenheid waarbij de accountant werkzaam is of aan verbonden is, de NVKS toepast. Indien de eindverantwoordelijk professional geen accountant is, dient de vermelding de professionele vereisten te identificeren die zijn toegepast; (Zie Par. A172)
j. een vermelding dat de accountant de vereisten van de VGBA en de ViO heeft nageleefd. Als de eindverantwoordelijk professional geen accountant is, dient de vermelding de vergelijkbare professionele vereisten te identificeren die zijn toegepast; (Zie Par. A173)
k. een informatieve samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden als basis voor de conclusie van de accountant. In het geval van een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, is een begrip van de aard, timing en omvang van de uitgevoerde werkzaamheden essentieel voor het inzicht in de conclusie van de accountant. Bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid dient de samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden het volgende te vermelden:
    1. dat de werkzaamheden die bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid zijn uitgevoerd verschillend zijn in aard en timing en geringer van omvang zijn dan voor opdrachten tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid; en
    2. dat daardoor het niveau van zekerheid dat is verkregen bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid aanzienlijk lager ligt dan wanneer een opdracht met een redelijke mate van zekerheid was uitgevoerd. (Zie Par. A174, A175, A176, A177, A178)
l. de conclusie van de accountant: (Zie Par. A2, A179, A180, A181)
    1. wanneer dit passend is, dient de conclusie de beoogde gebruikers te informeren over de context waarin de conclusie van de accountant moet worden gelezen; (Zie Par. A180)
    2. bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid dient de conclusie in bevestigende vorm te worden geformuleerd; (Zie Par. A179)
    3. bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid dient de conclusie tot uitdrukking te worden gebracht in een vorm die, op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie, uitdrukt of er een aangelegenheid onder de aandacht van de accountant is gekomen die ertoe leidt dat hij veronderstelt dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat; (Zie Par. A181)
    4. de conclusie in (2) of (3) dient te worden geformuleerd door gebruik te maken van de gepaste bewoordingen voor het onderzoeksobject en de van toepassing zijnde criteria gezien de omstandigheden van de opdracht en dient te worden geformuleerd in termen van: (Zie Par. A182)
        a. het onderzoeksobject en de van toepassing zijnde criteria;
        b. de informatie over het onderzoeksobject en de van toepassing zijnde criteria; of
        c. een vermelding die door de geschikte partij is gemaakt.
    5. wanneer de accountant een aangepaste conclusie formuleert, dient het assurance-rapport het volgende te bevatten:

a. een sectie die een beschrijving geeft van de aangelegenheid die tot de aanpassing heeft geleid; en
b. een sectie die de aangepaste conclusie van de accountant bevat. (Zie Par. A183)

m. de handtekening van de accountant; (Zie Par. A184)
n. de datum van het assurance-rapport. Het assurance-rapport dient niet te worden gedateerd vóór de datum waarop de accountant de assurance-informatie heeft verkregen waarop hij zijn conclusie heeft gebaseerd. Hieronder valt tevens de assurance-informatie waarvoor degenen met de erkende bevoegdheid hebben beweerd dat zij de verantwoordelijkheid hebben genomen voor de informatie over het onderzoeksobject; (Zie Par. A185)
o. de locatie in het rechtsgebied waar de accountant werkzaam is.

Verwijzing naar de door de accountant ingeschakelde deskundige in het assurance-rapport
70
Indien de accountant in het assurance-rapport verwijst naar de werkzaamheden van een door hem ingeschakelde deskundige dienen de bewoordingen van dat rapport niet te impliceren dat de verantwoordelijkheid van de accountant voor de conclusie in dat rapport is verminderd door de betrokkenheid van die deskundige. (Zie Par. A186, A187 en A188)

Assurance-rapport voorgeschreven door wet- of regelgeving
71
Indien van de accountant op grond van wet- of regelgeving wordt vereist om in het assurance-rapport gebruik te maken van specifieke bewoordingen of lay-out dient het assurance-rapport alleen naar deze Standaard of andere Standaarden te verwijzen als dit assurance-rapport minstens elk van de in paragraaf 69 geïdentificeerde elementen bevat.

Goedkeurende en aangepaste conclusies
72
De accountant dient een goedkeurende conclusie tot uitdrukking te brengen wanneer hij het volgende concludeert:
a. in het geval van een opdracht met een redelijke mate van zekerheid, dat de informatie over het onderzoeksobject, in alle van materieel belang zijnde aspecten is opgesteld in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria; of
b. in het geval van een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, dat op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie er geen aangelegenheid onder de aandacht van de accountant is gekomen die ertoe leidt dat hij veronderstelt dat de informatie over het onderzoeksobject niet, in alle van materieel belang zijnde aspecten, is opgesteld in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria.

73
Indien dit niet op grond van wet- of regelgeving is verboden kan de accountant het noodzakelijk achten om:
a. in een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden de aandacht van de beoogde gebruikers te vestigen op een aangelegenheid die in de informatie over het onderzoeksobject wordt weergegeven of toegelicht. Dit gebeurt als deze aangelegenheid naar het oordeel van de accountant dermate belangrijk is dat ze fundamenteel is voor het begrip van de beoogde gebruikers van de informatie over het onderzoeksobject; of
b. in een paragraaf inzake overige aangelegenheden een andere aangelegenheid te communiceren dan degene die in de informatie over het onderzoeksobject wordt weergegeven of toegelicht. Dit gebeurt als deze naar het oordeel van de accountant relevant is voor het begrip van de beoogde gebruikers van de opdracht, de verantwoordelijkheid van de accountant dan wel het assurance-rapport.

De paragraaf heeft een passende titel die duidelijk aangeeft dat de conclusie van de accountant door de aangelegenheid niet is aangepast. In het geval van een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden dient een dergelijke paragraaf alleen te verwijzen naar informatie die in de informatie over het onderzoeksobject wordt weergegeven of toegelicht.
74
De accountant dient in de volgende omstandigheden een aangepaste conclusie tot uitdrukking te brengen:
a. wanneer, naar de professionele oordeelsvorming van de accountant, er sprake is van een beperking in de reikwijdte en het effect van de aangelegenheid van materieel belang zou kunnen zijn (Zie Par. 66). In dergelijke gevallen dient hij een conclusie met beperking of een onthouding van een conclusie te formuleren;
b. wanneer naar de professionele oordeelsvorming van de accountant, de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat. In dergelijke gevallen dient hij een conclusie met beperking of een afkeurende conclusie te formuleren. (Zie Par. A191)

75

De accountant dient een conclusie met beperking tot uitdrukking te brengen wanneer, naar de professionele oordeelsvorming van de accountant, de effecten, of mogelijke effecten, van een aangelegenheid niet van dergelijk materieel belang en diepgaande invloed zijn dat er een afkeurende conclusie of een onthouding van een conclusie is vereist. Een conclusie met beperking dient tot uitdrukking te worden gebracht als 'uitgezonderd' de effecten, of mogelijke effecten, van de aangelegenheid waarop de beperking betrekking heeft. (Zie Par. A189 en A190)

76

Als de accountant een aangepaste conclusie tot uitdrukking brengt vanwege een beperking in de reikwijdte, maar hij tevens op de hoogte is van een aangelegenheid die ertoe leidt dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat, dient hij in het assurance-rapport een duidelijke beschrijving op te nemen van zowel de beperking in de reikwijdte als de aangelegenheid die de oorzaak ervan is dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat.

77

Wanneer de door de geschikte partij gemaakte vermelding de afwijking van materieel belang in de informatie over het onderzoeksobject heeft geïdentificeerd en naar behoren heeft beschreven, dient de accountant:

a. een conclusie met beperking of een afkeurende conclusie tot uitdrukking te brengen die refereert aan het onderzoeksobject en de van toepassing zijnde criteria; of
b. een conclusie zonder beperking tot uitdrukking te brengen, indien het specifiek is vereist op grond van de voorwaarden van de opdracht om in de conclusie te verwijzen naar de vermelding die door de geschikte partij wordt gemaakt. Hij dient dan in het assurance-rapport wel door een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden specifiek te verwijzen naar de vermelding die door de geschikte partij is gemaakt. Deze vermelding identificeert en beschrijft naar behoren dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat. (Zie Par. A192)

Overige communicatieverantwoordelijkheden

78

De accountant dient te overwegen of, conform de voorwaarden en overige omstandigheden van de opdracht, er een aangelegenheid onder zijn aandacht is gekomen die aan de verantwoordelijke partij, de evalueerder, de opdrachtgever, de met governance belaste personen of anderen moet worden gecommuniceerd. (Zie Par. A193, A194, A195, A196, A197, A198 en A199)

Documentatie

79

De accountant dient tijdig opdrachtdocumentatie op te stellen die een vastlegging van de basis voor het assurance-rapport verschaft die voldoende en geschikt is om een ervaren accountant die niet eerder bij de opdracht betrokken was in staat te stellen inzicht te verwerven in: (Zie Par. A200, A201, A202, A203 en A204)

a. de aard, timing en omvang van de werkzaamheden die zijn uitgevoerd overeenkomstig de relevante Standaarden en de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde vereisten;
b. de uitkomsten van de uitgevoerde werkzaamheden alsmede de verkregen assurance-informatie; en
c. significante aangelegenheden die tijdens de opdracht aan de orde zijn gekomen, de daaruit getrokken conclusies, en significante professionele oordeelsvormingen die tot die conclusies hebben geleid.

80

Indien de accountant informatie heeft geïdentificeerd die inconsistent is met zijn eindconclusie met betrekking tot een significante aangelegenheid dient hij te documenteren op welke wijze hij met deze inconsistentie is omgegaan.

81

De accountant dient de opdrachtdocumentatie samen te voegen in een opdrachtdossier en het administratieve proces van het samenstellen van het definitieve opdrachtdossier tijdig na de datum van het assurance-rapport te voltooien. (Zie Par. A205 en A206)

82

Nadat het samenstellen van de definitieve opdrachtdossier is voltooid, dient de accountant geen enkele opdrachtdocumentatie, van welke aard ook, te vernietigen of te verwijderen, voordat de bewaartermijn is afgelopen. (Zie Par. A207)

83

Als de accountant het noodzakelijk acht om veranderingen aan te brengen in de bestaande opdrachtdocumentatie dan wel om nieuwe opdrachtdocumentatie toe te voegen nadat de samenstelling van het definitieve opdrachtdossier is voltooid, dient hij, ongeacht de aard van de veranderingen of toevoegingen, het volgende te documenteren:

a. de specifieke redenen voor het aanbrengen daarvan; en
b. wanneer, en door wie zij werden aangebracht en beoordeeld.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Inleiding
(Zie Par. 6)
A1
Bij een consultancy-opdracht past de accountant vaardigheden toe op het gebied van techniek, educatie, waarnemingen, ervaringen en kennis. Consultancy-opdrachten omvatten een analytisch proces dat wordt gekenmerkt door een bepaalde combinatie van activiteiten die betrekking heeft op:
- het bepalen van de doelstelling;
- feitenonderzoek;
- het definiëren van problemen of mogelijkheden;
- evaluaties van alternatieven;
- ontwikkeling van aanbevelingen, met inbegrip van maatregelen;
- communicatie van resultaten; en
- soms het implementeren en follow-up.

Rapportages (indien uitgebracht) worden doorgaans geschreven in een beschrijvende vorm (of 'rapportage in uitgebreide vorm' ('long form')). Doorgaans zijn de uitgevoerde werkzaamheden alleen bestemd voor het gebruik door de cliënt. De aard en reikwijdte van het werk worden bepaald door een overeenkomst tussen de accountant en de cliënt. Een dienst die voldoet aan de definitie van een assurance-opdracht is geen consultancy-opdracht, maar een assurance-opdracht.

Doelstellingen

Opdrachten met informatie over het onderzoeksobject dat een aantal aspecten bevat
(Zie Par. 10, 65, 69(I))
A2
Wanneer de informatie over het onderzoeksobject is samengesteld uit een aantal aspecten, kunnen afzonderlijke conclusies over ieder aspect worden verschaft. Dergelijke afzonderlijke conclusies hoeven niet met hetzelfde niveau van zekerheid te zijn uitgedrukt. Sterker nog, elke conclusie wordt tot uitdrukking gebracht in de vorm die gepast is voor een opdracht meteen redelijke of een beperkte mate van zekerheid. Verwijzingen in deze Standaard naar de conclusie in het assurance-rapport omvatten iedere conclusie wanneer afzonderlijke conclusies worden verschaft.

Definities

De aard, timing en omvang van de werkzaamheden bij opdrachten tot het verkrijgen van een beperkte en een redelijke mate van zekerheid
(Zie Par. 12 (a)(i))
A3
Omdat het niveau van zekerheid verkregen bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid lager ligt dan bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid, variëren de werkzaamheden die de accountant uitvoert bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid in aard en timing, en zijn deze geringer van omvang dan die bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid. De voornaamste verschillen tussen de werkzaamheden voor een opdracht met een redelijke mate en een beperkte mate van zekerheid omvatten:
a. de nadruk die wordt gelegd op de aard van diverse werkzaamheden als een bron van assurance-informatie zal waarschijnlijk verschillen, afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht. De accountant kan het bijvoorbeeld in de omstandigheden van een opdracht met een beperkte mate van zekerheid passend achten om relatief meer nadruk te leggen op het verzoeken om inlichtingen bij het personeel van de entiteit en op cijferanalyses. Hij kan eventueel relatief minder nadruk leggen op het toetsen van interne beheersingsmaatregelen en het verkrijgen van assurance-informatie uit externe bronnen dan bij opdracht met een redelijke mate van zekerheid;
b. bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid kan de accountant:
   - minder elementen voor onderzoek selecteren; of
   - minder werkzaamheden uitvoeren (bijvoorbeeld alleen cijferanalyses uitvoeren waar bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid zowel cijferanalyses als andere werkzaamheden zouden worden uitgevoerd);
c. bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid omvatten cijferanalyses die zijn uitgevoerd als wijze van inspelen op het opdrachtrisico, het ontwikkelen van verwachtingen die voldoende precies zijn om afwijkingen van materieel belang te identificeren. Bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid kunnen cijferanalyses worden opgezet om verwachtingen met betrekking tot de richting van trends, relaties en ratio's te onderbouwen in plaats van om afwijkingen te identificeren met het niveau van precisie dat wordt verwacht bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid;
d. verder kan, wanneer er significante fluctuaties, relaties of verschillen worden geïdentificeerd, geschikte assurance-informatie bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid worden

verkregen door te verzoeken om inlichtingen en het in aanmerking nemen van de ontvangen reacties in het licht van de bekende omstandigheden van de opdracht;

e. bovendien kan de accountant, bijvoorbeeld bij het uitvoeren van cijferanalyses bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, gebruik maken van gegevens die meer geaggregeerd zijn, zoals kwartaalgegevens in plaats van maandgegevens. Hij kan ook gebruik maken van gegevens die niet zijn onderworpen aan afzonderlijke werkzaamheden om de betrouwbaarheid hiervan in dezelfde mate als voor een opdracht met een redelijke mate van zekerheid te toetsen.

Een niveau van zekerheid dat zinvol is
(Zie Par. 12 (a)(i)(b), 47B)

A4
Het niveau van zekerheid dat de accountant van plan is te verkrijgen is doorgaans niet vatbaar voor kwantificering. De vraag of een bepaald niveau zinvol is in de omstandigheden van de opdracht, is voor de accountant een kwestie van professionele oordeelsvorming. Bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid voert de accountant werkzaamheden uit die beperkt zijn vergeleken met de werkzaamheden die noodzakelijk zijn bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid. Desalniettemin zijn deze gepland om een niveau van zekerheid te verkrijgen dat zinvol is. Om zinvol te kunnen zijn, zal het niveau van zekerheid dat door de accountant is verkregen waarschijnlijk het vertrouwen van de beoogde gebruikers in de informatie over het onderzoeksobject versterken tot een niveau dat aanzienlijk meer dan onbeduidend is (Zie Par. A16, A17 en A18).

A5
Wat zinvol is kan, binnen het scala van alle opdrachten tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid verschillen. Dit varieert van zekerheid die waarschijnlijk net voldoende is om het vertrouwen van de beoogde gebruikers in de informatie over het onderzoeksobject te versterken tot net onder een redelijke mate van zekerheid. Wat in een bepaalde opdracht zinvol is geeft een oordeelsvorming binnen die opdrachten weer die afhankelijk is van de omstandigheden van de opdracht, met inbegrip van de informatiebehoeften van de beoogde gebruikers als groep, de criteria en het onderzoeksobject van de opdracht.

A6
Omdat het niveau van zekerheid dat door de accountant is verkregen bij opdrachten tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid verschilt, bevat het rapport van de accountant een informatieve samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden, waarin wordt erkend dat een bespreking van de aard, timing en omvang van de uitgevoerde werkzaamheden essentieel is voor het begrip van de conclusie van de accountant (Zie Par. 69(k) en A174, A175, A176, A177 en A178).

A7
Sommige van de factoren die relevant kunnen zijn bij het bepalen van wat een zinvolle mate van zekerheid inhoudt bij een specifieke opdracht omvatten bijvoorbeeld:

- de kenmerken van het onderzoeksobject en de criteria alsmede de vraag of er Standaarden zijn die betrekking hebben op het onderzoeksobject;
- instructies of andere aanwijzingen van de opdrachtgever over de aard van de zekerheid waarvan de opdrachtgever verwacht dat de accountant deze verkrijgt. De voorwaarden van de opdracht kunnen bijvoorbeeld bepaalde werkzaamheden vaststellen die de opdrachtgever noodzakelijk acht, of bepaalde aspecten van de informatie over het onderzoeksobject waarvan de opdrachtgever zou willen dat de accountant zijn werkzaamheden hierop richt. De accountant kan echter overwegen dat andere werkzaamheden vereist zijn om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen om zinvolle zekerheid te verkrijgen;
- een algemeen aanvaarde praktijk, indien dit bestaat, met betrekking tot assurance-opdrachten voor de specifieke informatie over het onderzoeksobject of soortgelijke of gerelateerde informatie over het onderzoeksobject;
- de informatiebehoeften van de beoogde gebruikers als groep. Over het algemeen geldt dat hoe groter de consequentie voor de beoogde gebruikers is van het ontvangen van een niet-passende conclusie wanneer de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat, des te groter de zekerheid die nodig zou zijn om voor hen zinvol te zijn. In sommige gevallen kan de consequentie voor de beoogde gebruikers van het ontvangen van een niet-passende conclusie bijvoorbeeld zo groot zijn dat een opdracht met een redelijke mate van zekerheid voor de accountant nodig is om een niveau van zekerheid te verkrijgen dat in de omstandigheden zinvol is;
- de verwachting van beoogde gebruikers dat de accountant de conclusie van beperkte mate van zekerheid over de informatie over het onderzoeksobject binnen korte tijd en tegen lage kosten zal vormen.

Voorbeelden van een attest-opdracht
(Zie Par. 12(a)(ii)(a))

A8
Voorbeelden van opdrachten die onder deze Standaard kunnen worden uitgevoerd omvatten:

a. *duurzaamheid* – Een opdracht betreffende duurzaamheid heeft betrekking op het verkrijgen van

zekerheid over een rapport over de duurzaamheidsprestaties van de entiteit dat door het management of door een door het management ingeschakelde deskundige (de evalueerder) is opgesteld;

b. *naleven van wet- of regelgeving* – Een opdracht betreffende het naleven van wet- of regelgeving omvat het verkrijgen van zekerheid over een vermelding van een andere partij (de evalueerder) over het naleven van de relevante wet- of regelgeving;

c. *toegevoegde waarde* ('Value for money') – Een opdracht betreffende toegevoegde waarde omvat het verkrijgen van zekerheid over een toetsing van toegevoegde waarde door een andere partij (de evalueerder).

Assurance-vaardigheden en -technieken
(Zie Par. 12(b))
A9
Assurance-vaardigheden en -technieken omvatten:
- het toepassen van een professioneel-kritische instelling en professionele oordeelsvorming;
- het plannen en uitvoeren van een assurance-opdracht met inbegrip van het verkrijgen en evalueren van assurance-informatie;
- het begrijpen van informatiesystemen en de rol en beperkingen van interne beheersing;
- het verband leggen tussen het overwegen van materialiteits- en opdrachtrisico's en de aard, timing en omvang van werkzaamheden; en
- het, in voorkomend geval, toepassen van werkzaamheden op de opdracht (wat het verzoeken om inlichtingen, inspectie, herberekening, het opnieuw uitvoeren, waarneming, externe bevestiging en cijferanalyses kan omvatten);
- systematische documentatiepraktijken en vaardigheden in het schrijven van assurance-rapporten.

Criteria
(Zie Par. 12(c), Bijlage)
A10
Er zijn geschikte criteria vereist voor een redelijk consistente meting of evaluatie van een onderzoeksobject binnen de context van professionele oordeelsvorming. Zonder het referentiekader dat door de van toepassing zijnde criteria wordt verschaft staat elke conclusie open voor afzonderlijke interpretatie en misverstand. De geschiktheid van criteria is contextgevoelig. Dat wil zeggen dat deze wordt bepaald in de context van de omstandigheden van de opdracht. Zelfs voor hetzelfde onderzoeksobject kunnen er verschillende criteria zijn die een andere meting of evaluatie opleveren. Een evalueerder kan bijvoorbeeld als een van de criteria voor het onderzoeksobject van klanttevredenheid, het aantal klachten van de klanten die naar de tevredenheid van de klant zijn afgehandeld selecteren. Een andere evalueerder zou het aantal herhalingsaankopen binnen drie maanden na de eerste aankoop kunnen selecteren. De geschiktheid van de criteria wordt niet beïnvloed door het niveau van zekerheid. Dat wil zeggen dat wanneer de criteria ongeschikt zijn voor een opdracht met een redelijke mate van zekerheid deze tevens ongeschikt zijn voor een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, en vice versa. Geschikte criteria omvatten criteria voor presentatie en toelichting, wanneer relevant.

Opdrachtrisico
(Zie Par. 12(f))
A11
Opdrachtrisico verwijst niet naar, noch omvat, de bedrijfsrisico's van de accountant zoals het verliezen van een rechtszaak, negatieve publiciteit of andere gebeurtenissen die zich voordoen in het kader van bepaalde informatie over het onderzoeksobject.
A12
Over het algemeen kan het opdrachtrisico worden weergegeven door de volgende componenten, al zullen niet al deze componenten noodzakelijkerwijs aanwezig noch significant zijn voor alle assurance-opdrachten:

a. risico's waarop de accountant niet direct invloed heeft, die op hun beurt bestaan uit:
   1. de vatbaarheid van de informatie over het onderzoeksobject voor een afwijking van materieel belang voordat rekening wordt gehouden met eventuele daarop betrekking hebbende interne beheersingsmaatregelen die zijn getroffen door de geschikte partij(en) (inherent risico); en
   2. het risico dat een afwijking van materieel belang die in de informatie over het onderzoeksobject voorkomt, niet tijdig door de interne beheersing van de geschikte partij(en) voorkomen of gedetecteerd en hersteld kan worden (intern beheersingsrisico); en

b. het risico waarop de accountant wel directe invloed heeft. Dit is het risico dat de door de accountant uitgevoerde werkzaamheden geen afwijking van materieel belang zullen detecteren (ontdekkingsrisico).

A13
De mate waarin elk van deze componenten voor de opdracht relevant is, wordt door de omstandigheden van de opdracht beïnvloed, in het bijzonder:
- de aard van het onderzoeksobject en de informatie over het onderzoeksobject. Het concept van intern beheersingsrisico kan bijvoorbeeld nuttiger zijn wanneer het onderzoeksobject verband

houdt met het opstellen van informatie over de prestaties van een entiteit dan wanneer het verband houdt met informatie over de effectiviteit van een beheersingsmaatregel dan wel het bestaan van een fysieke voorwaarde;
- de vraag of een opdracht met een redelijke of een beperkte mate van zekerheid wordt uitgevoerd. Bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid kan de accountant er bijvoorbeeld vaak voor kiezen om op een andere manier zekerheid te verkrijgen dan door het toetsen van interne beheersingsmaatregelen. In dit geval kan het in overweging nemen van het intern beheersingsrisico minder relevant zijn dan bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid voor dezelfde informatie over het onderzoeksobject.

Het in overweging nemen van risico's is eerder een kwestie van professionele oordeelsvorming dan een zaak die met precisie kan worden berekend.

A14

Het terugbrengen van het opdrachtrisico tot nul is zelden haalbaar of kosteneffectief en een redelijke mate van zekerheid is derhalve minder dan absolute zekerheid, als gevolg van factoren zoals:
- het gebruikmaken van selectief toetsen;
- de inherente beperkingen van de interne beheersing;
- het feit dat veel van de assurance-informatie die voor de accountant beschikbaar is, eerder overtuigend is dan dat deze sluitend bewijsmateriaal verschaft;
- het toepassen van professionele oordeelsvorming bij het verzamelen en evalueren van assurance-informatie en het vormen van conclusies op basis van die informatie;
- in bepaalde gevallen de kenmerken van het onderzoeksobject wanneer dit wordt gemeten of geëvalueerd ten opzichte van de criteria.

De opdrachtgever

(Zie Par. 12(g), Bijlage)

A15

De opdrachtgever kan, afhankelijk van de omstandigheden, het management, de met governance belaste personen van de verantwoordelijke partij, een wetgever, de beoogde gebruikers, de evalueerder of een andere derde partij zijn.

Beoogde gebruikers

(Zie Par. 12(m), Bijlage)

A16

In bepaalde gevallen kunnen de beoogde gebruikers anderen zijn dan degenen aan wie het assurance-rapport is gericht. De accountant is wellicht niet in staat om alle personen te identificeren die het assurance-rapport zullen lezen, in het bijzonder waar een groot aantal mensen er toegang toe hebben. In dergelijke gevallen, in het bijzonder waar beoogde gebruikers waarschijnlijk een scala aan belangen hebben in het onderzoeksobject, kunnen de beoogde gebruikers beperkt zijn tot de voornaamste belanghebbenden met significante en algemene belangen. Beoogde gebruikers kunnen op diverse wijzen worden geïdentificeerd, bijvoorbeeld door een overeenkomst tussen de accountant en de verantwoordelijke partij of opdrachtgever, dan wel door wet- of regelgeving.

A17

Beoogde gebruikers of vertegenwoordigers hiervan kunnen direct met de accountant en de verantwoordelijke partij (of de opdrachtgever, indien dit verschilt) te maken hebben bij het bepalen van de vereisten van de opdracht. Ongeacht de betrokkenheid van anderen echter, en in tegenstelling tot opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden (die onder andere het rapporteren inhoudt over feitelijke bevindingen op basis van werkzaamheden die met de opdrachtgever en elke geschikte derde partij(en) overeen zijn gekomen, in plaats van een conclusie):

a. is de accountant verantwoordelijk voor het bepalen van de aard, timing en omvang van de werkzaamheden; en
b. kan het nodig zijn dat de accountant aanvullende werkzaamheden uitvoert indien er informatie onder de aandacht van de accountant komt die significant afwijkt van de informatie waarop de bepaling van geplande werkzaamheden was gebaseerd (Zie Par. A115, A116 en A117).

A18

In bepaalde gevallen leggen de beoogde gebruikers (bijvoorbeeld bankiers en regelgevers of toezichthouders) een vereiste op, of verzoeken zij de geschikte partij(en) of er voor een specifiek doel een assurance-opdracht kan worden uitgevoerd. Wanneer opdrachten gebruik maken van criteria die voor een specifiek doel zijn opgezet vereist paragraaf 69(f) een vermelding die lezers hierop attent maakt. De accountant kan het bovendien passend achten om erop te wijzen dat het assurance-rapport slechts voor specifieke gebruikers is bedoeld. Afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht kan dit worden bewerkstelligd door de verspreiding of het gebruik van het assurance-rapport te beperken (Zie Par. A166 en A167).

Informatie over het onderzoeksobject

(Zie Par. 12(x), Bijlage)

A19

In sommige gevallen kan de informatie over het onderzoeksobject een vermelding zijn die een aspect van een proces, van uitvoering of naleving evalueert, in relatie tot de criteria. Bijvoorbeeld 'de interne beheersing van ABC werkte effectief met betrekking tot de XYZ-criteria gedurende de verslagperiode...' of 'de governance-structuur van ABC kwam overeen met XYZ-criteria gedurende de verslagperiode...'.

De geschikte partij(en)
(Zie Par. 13, Bijlage)
A20
De rollen die de verantwoordelijke partij, de evalueerder en de opdrachtgever spelen kunnen verschillen (Zie Par. 37). De management- en governance-structuren verschillen per rechtsgebied en worden onder meer beïnvloed door verschillende culturele en juridische achtergronden, omvang en eigendomskenmerken. Zulke diversiteit houdt in dat het voor deze Standaard niet mogelijk is om voor alle opdrachten de persoon (personen) te specificeren bij wie de accountant in alle omstandigheden om inlichtingen verzoekt, bevestigingen verzoekt of anderszins communiceert. In sommige gevallen, bijvoorbeeld wanneer de geschikte partij(en) alleen onderdeel is (zijn) van een volledige juridische entiteit zal het identificeren van de geschikte personen van het management of de met governance belaste personen met wie wordt gecommuniceerd het toepassen van professionele oordeelsvorming vereisen om vast te stellen welke persoon (personen) de geschikte verantwoordelijkheden hebben voor, en kennis van, de betreffende aangelegenheden.

Het uitvoeren van een assurance-opdracht overeenkomstig de Standaarden

Het naleven van de Standaarden die voor de opdracht relevant zijn
(Zie Par. 1, 5, 15)
A21
Deze Standaard bevat vereisten die van toepassing zijn op assurance-opdrachten[860] (anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie), met inbegrip van opdrachten overeenkomstig specifieke Standaarden die betrekking hebben op het onderzoeksobject. In bepaalde gevallen is een specifieke Standaard die betrekking heeft op het onderzoeksobject ook relevant voor de opdracht. Een specifieke Standaard die betrekking heeft op het onderzoeksobject is relevant voor de opdracht wanneer:
- de Standaard van kracht is;
- het onderzoeksobject van de Standaard voor de opdracht relevant is; en
- de omstandigheden die in de Standaard worden geadresseerd bestaan.

A22
De Standaarden die zijn geschreven voor opdrachten tot controle en beoordeling van historische financiële informatie zijn niet van toepassing op andere assurance-opdrachten. Ze kunnen echter in het algemeen leidraden verschaffen met betrekking tot het opdrachtproces voor accountants die een assurance-opdracht overeenkomstig deze Standaard uitvoeren.

Tekst van een Standaard
(Zie Par. 12, 16)
A23
Standaarden bevatten de doelstellingen van de accountant bij het voldoen aan de Standaarden alsmede de vereisten die zijn opgezet om de accountant in staat te stellen aan deze doelstellingen te voldoen. Zij bevatten bovendien gerelateerde leidraden in de vorm van toepassingsgerichte en overige verklarende teksten en inleidend materiaal dat context verschaft die relevant is voor het juiste inzicht in de Standaard en definities.
A24
De doelstellingen van een Standaard verschaffen de context waarin de vereisten van de Standaard zijn vastgesteld. Zij zijn tevens bedoeld een hulpmiddel te vormen bij:
a. inzicht te verwerven in wat er moet worden bereikt; en
b. het beslissen of er nog meer moet worden gedaan om de doelstellingen te behalen.
De juiste toepassing van de vereisten van een Standaard door de accountant wordt verondersteld om voldoende basis te verschaffen voor het door de accountant behalen van de doelstellingen. Omdat de omstandigheden van de assurance-opdrachten ver uiteen lopen en de Standaarden niet alle omstandigheden kunnen ondervangen is de accountant verantwoordelijk voor het bepalen van de werkzaamheden die noodzakelijk zijn om aan de vereisten van relevante Standaarden te voldoen en om de doelstellingen die hierin worden vermeld te halen. In de omstandigheden van een opdracht kunnen er bepaalde aangelegenheden zijn die van de accountant vereisen dat hij werkzaamheden uitvoert ter aanvulling op de werkzaamheden die op grond van relevante Standaarden zijn vereist om de

[860] Deze Standaard bevat vereisten en andere toepassingsgerichte en overige verklarende teksten die specifiek zijn voor attestopdrachten tot het verkrijgen van zowel een redelijke mate als een beperkte mate van zekerheid.

doelstellingen die in die Standaarden worden gespecificeerd te kunnen halen.

A25

De vereisten van Standaarden worden geformuleerd door gebruik te maken van 'dienen'.

A26

Indien noodzakelijk bevatten de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten verdere uitleg over de vereisten en leidraden bij het uitvoeren hiervan. In het bijzonder kan deze informatie:

a. nadere uitleg bevatten wat een vereiste inhoudt of wat het bedoeld is te omvatten; en
b. voorbeelden bevatten van werkzaamheden die in de gegeven omstandigheden van toepassing kunnen zijn.

Terwijl dergelijke leidraden op zich geen vereisten vormen, zijn ze relevant voor de behoorlijke toepassing van de vereisten van een Standaard. De toepassing van de vereisten en nadere toelichtingen daarop kunnen ook achtergrondinformatie verschaffen over aangelegenheden die in een Standaard worden behandeld. Aanvullende overwegingen die specifiek gelden voor accountants in de publieke sector of kleinere accountantseenheden zijn, in voorkomend geval, opgenomen in de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten. Deze aanvullende overwegingen vormen een hulpmiddel bij het toepassen van de vereisten in een Standaard. De verantwoordelijkheid van de accountant om de vereisten van een Standaard na te leven, wordt hier echter niet door beperkt of verminderd.

A27

Definities worden in een Standaard verschaft om een hulpmiddel te vormen bij een consistente toepassing en interpretatie van de Standaarden. Ze zijn niet bedoeld om afbreuk te doen aan definities die opgesteld zijn voor de toepassing van wet- of regelgeving, dan wel andere voorschriften.

A28

Bijlagen maken deel uit van de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten. Het doel en het beoogd gebruik van een bijlage worden uiteengezet in het centrale deel van de desbetreffende Standaard of in de titel of de inleidende paragraaf van de bijlage zelf.

Het naleven van relevante vereisten

(Zie Par. 17)

A29

Alhoewel sommige werkzaamheden alleen zijn vereist bij opdrachten tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid, kunnen zij desalniettemin bij bepaalde opdrachten tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid geschikt zijn.

A29A

Het toepassen van deze Standaard door accountantsafdelingen (Zie Par. 18) kan ertoe leiden dat bepaalde vereisten op een andere wijze ingevuld zullen worden om het doel van het vereiste te bereiken.

Ethische voorschriften

(Zie Par. 3(a), 20, 22(a))

A30

De VGBA stelt de volgende fundamentele beginselen vast die de accountant moet naleven:

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

A31

De VGBA verschaft tevens een conceptueel raamwerk dat accountants moeten toepassen om:

a. bedreigingen voor het naleven van de fundamentele beginselen te identificeren en te beoordelen. Bedreigingen vallen in één of meer van de volgende categorieën:
    1. eigenbelang;
    2. zelftoetsing;
    3. belangenbehartiging;
    4. vertrouwdheid; en
    5. intimidatie.
b. een toereikende maatregel te nemen die er toe leidt dat de accountant de fundamentele beginselen naleeft. Bij het identificeren en beoordelen van bedreigingen alsmede het treffen van passende maatregelen past de accountant professionele oordeelsvorming toe waarbij hij zich baseert op hetgeen een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde aanvaardbaar en toereikend acht in de omstandigheden die hij weet of behoort te weten.

A32

De IESBA Code of Ethics is in Nederland in een andere structuur vormgegeven door de VGBA (Zie Par. A31) en de ViO (Zie Par. A33).

A33

In de ViO wordt onafhankelijkheid vereist in wezen en in schijn.

De onafhankelijke uitvoering van de opdracht waarborgt de mogelijkheid van de eindverantwoordelijke accountant om zich een oordeel te vormen zonder zich te laten leiden door invloeden die zijn oordeel zouden kunnen aantasten. Onafhankelijkheid versterkt de mogelijkheid met integriteit te handelen, om objectief te zijn en om een professioneel-kritische instelling te handhaven. Omstandigheden die in de ViO meer specifiek worden uitgewerkt omvatten:

- samenloop van dienstverlening;
- vergoedingen;
- geschenken en gastvrijheid;
- langdurige betrokkenheid bij dienstverlening aan de verantwoordelijke partij;
- financiële belangen;
- zakelijke relaties;
- werkrelaties met een verantwoordelijke entiteit;
- nauwe persoonlijke relaties;
- juridische procedures tegen de verantwoordelijke partij;
- prestatie-afhankelijke beoordeling en beloning.

A34
Professionele vereisten, of vereisten die op grond van wet- of regelgeving zijn opgelegd, zijn ten minste gelijkwaardig met de VGBA en de ViO wanneer zij gericht zijn op alle aangelegenheden waarnaar in paragrafen A30, A31, A32 en A33 wordt verwezen. Deze leggen tevens verplichtingen op die de doelstellingen van de vereisten verwezenlijken die in de VGBA en de ViO uiteen zijn gezet.

Aanvaarding en continuering

Randvoorwaarden voor de opdracht
(Zie Par. 24)
A35
In de publieke sector kan van bepaalde randvoorwaarden voor een assurance-opdracht worden aangenomen dat zij aanwezig zijn, bijvoorbeeld:

a. de rollen en verantwoordelijkheden van controleorganisaties van de publieke sector en de entiteiten binnen de overheid die onderwerp zijn van assurance-opdrachten worden verondersteld passend te zijn omdat zij doorgaans in de wetgeving uiteen zijn gezet;
b. het recht van de controleorganisaties van de publieke sector op toegang tot de informatie die noodzakelijk is om de opdracht uit te voeren wordt vaak in de wetgeving uiteengezet;
c. van de conclusie van de accountant, in de vorm die passend is voor zowel een opdracht met een redelijke mate als een beperkte mate van zekerheid, wordt doorgaans op grond van wet- of regelgeving vereist dat deze in een schriftelijk rapport wordt opgenomen; en
d. een rationeel doel is doorgaans aanwezig omdat de opdracht in wetgeving uiteen is gezet.

A36
Indien geschikte criteria niet beschikbaar zijn voor het gehele onderzoeksobject maar de accountant een of meerdere aspecten van het onderzoeksobject waarvoor deze criteria wel geschikt zijn kan identificeren, kan een assurance-opdracht op zichzelf worden uitgevoerd met betrekking tot dat aspect van het onderzoeksobject. In dergelijke gevallen kan het nodig zijn dat het assurance-rapport verduidelijkt dat het rapport geen verband houdt met het originele onderzoeksobject in zijn totaliteit.

Rollen en verantwoordelijkheden
(Zie Par. 12(m), 12(n), 12(r), 12(v), 13, 24(a), Bijlage)
A37
Alle assurance-opdrachten hebben in ieder geval drie partijen: de verantwoordelijke partij, de accountant en de beoogde gebruikers. Bij veel attest-opdrachten kan de verantwoordelijke partij ook de evalueerder zijn alsmede de opdrachtgever. Zie de bijlage voor een bespreking van de wijze waarop elk van deze rollen betrekking heeft op een assurance-opdracht.
A38
Informatie dat de geschikte relatie bestaat met betrekking tot de verantwoordelijkheid voor het onderzoeksobject kan worden verkregen via een erkenning door de verantwoordelijke partij Een dergelijke erkenning geeft tevens een basis voor een algemeen inzicht in de verantwoordelijkheden van de verantwoordelijke partij en de accountant. Een schriftelijke erkenning is de best passende vorm van het documenteren van het begrip van de verantwoordelijke partij. Bij het ontbreken van een schriftelijke erkenning van verantwoordelijkheid kan het voor de accountant nog steeds passend zijn om de opdracht te aanvaarden indien bijvoorbeeld andere bronnen – zoals wetgeving of een contract – wijzen op verantwoordelijkheid. In andere gevallen kan het passend zijn om de opdracht te weigeren afhankelijk van de omstandigheden dan wel om de omstandigheden toe te lichten in het assurance-rapport.
A39
De evalueerder is verantwoordelijk voor het beschikken over een redelijke basis voor de informatie over het onderzoeksobject. Wat een redelijke basis inhoudt is afhankelijk van de aard van het onderzoeksobject en andere omstandigheden van de opdracht. In sommige gevallen kan een formeel

proces met uitgebreide interne beheersingsmaatregelen nodig zijn om aan de evalueerder een redelijke basis te verschaffen dat de informatie over het onderzoeksobject geen afwijking van materieel belang bevat. Het feit dat de accountant zal rapporteren over de informatie over het onderzoeksobject is geen vervanging voor de eigen processen van de evalueerder om een redelijke basis te hebben voor de informatie over het onderzoeksobject.

Geschiktheid van het onderzoeksobject
(Zie Par. 24(b)(i))
A40
Een geschikt onderzoeksobject is te identificeren en is geschikt voor een consistente meting of evaluatie ten opzichte van de van toepassing zijnde criteria. Dit gebeurt op zodanige wijze dat de resulterende informatie over het onderzoeksobject kan worden onderworpen aan werkzaamheden voor het verkrijgen van voldoende en geschikte assurance-informatie om een conclusie te onderbouwen. In voorkomend geval is dat een conclusie met een redelijke of een beperkte mate van zekerheid.
A41
De gepastheid van een onderzoeksobject wordt niet beïnvloed door het niveau van zekerheid. Dat wil zeggen dat wanneer een onderzoeksobject ongeschikt is voor een opdracht met een redelijke mate van zekerheid dit tevens ongeschikt is voor een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, en vice versa.
A42
Verschillende objecten van onderzoek hebben verschillende kenmerken, met inbegrip van de mate waarin informatie hierover kwalitatief is versus kwantitatief, objectief versus subjectief, historisch versus toekomstgericht en of dit gerelateerd is aan een tijdstip of een verslagperiode omvat. Dergelijke kenmerken hebben invloed op:
a. de precisie waarmee het onderzoeksobject kan worden gemeten of geëvalueerd ten opzichte van de criteria; en
b. het overtuigende karakter van beschikbare assurance-informatie.
A43
Het identificeren van dergelijke kenmerken en het in overweging nemen van effecten hiervan vormen een hulpmiddel voor de accountant bij het inschatten van de geschiktheid van het onderzoeksobject. Het helpt de accountant ook bij het bepalen van de inhoud van het assurance-rapport (Zie Par. A164).
A44
In sommige gevallen kan het assurance-rapport verband houden met slechts één deel van een breder onderzoeksobject. De accountant kan bijvoorbeeld worden ingehuurd om te rapporteren over één aspect van de bijdrage van een entiteit aan duurzame ontwikkeling, zoals een aantal programma's die door een entiteit worden georganiseerd die een positief effect hebben op het milieu. Bij het bepalen of de opdracht het kenmerk vertoont van het hebben van een geschikt onderzoeksobject kan het in dergelijke gevallen voor de accountant passend zijn om te overwegen of informatie over het aspect waarover de accountant is gevraagd te rapporteren waarschijnlijk zal voldoen aan de informatiebehoeften van de beoogde gebruikers als groep. Hij kan tevens overwegen op welke wijze de informatie over het onderzoeksobject zal worden weergegeven en verspreid, bijvoorbeeld of er meerdere significante programma's met minder gunstige uitkomsten zijn waarover de entiteit niet rapporteert.

Geschiktheid en beschikbaarheid van de criteria

Geschiktheid van de criteria
(Zie Par. 24(b) (ii))
A45
Geschikte criteria vertonen de volgende kenmerken:
a. *relevantie* – Relevante criteria dragen bij aan het trekken van conclusies die de besluitvorming van de beoogde gebruikers onderbouwen;
b. *volledigheid* – Criteria zijn volledig wanneer de informatie over het onderzoeksobject overeenkomstig hiermee is opgesteld en geen relevante factoren weglaat waarvan redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij de beslissingen van de beoogde gebruikers op basis van die informatie over het onderzoeksobject beïnvloeden. Volledige criteria omvatten voor zover van belang benchmarks voor presentatie en toelichting;
c. *betrouwbaarheid* – Betrouwbare criteria geven de mogelijkheid voor een redelijk consistente meting of evaluatie van het onderzoeksobject waaronder, voor zover van belang, presentatie en toelichting, wanneer zij in vergelijkbare omstandigheden worden gehanteerd door verschillende accountants;
d. *neutraliteit*- Neutrale criteria resulteren in informatie over het onderzoeksobject die in de omstandigheden van de opdracht vrij is van tendentie;
e. *begrijpelijkheid* – Begrijpelijke criteria resulteren in informatie over het onderzoeksobject die door de beoogde gebruikers wordt begrepen.
A46

Vage beschrijvingen van verwachtingen of oordeelsvormingen van de ervaringen van een persoon vormen geen geschikte criteria.

A47

De geschiktheid van criteria voor een bepaalde opdracht hangt af van de vraag of zij bovenstaande kenmerken weerspiegelen. Het relatieve belang van elk kenmerk voor een bepaalde opdracht is een kwestie van professionele oordeelsvorming. Criteria kunnen verder geschikt zijn voor bepaalde omstandigheden van een opdracht, maar mogelijk niet geschikt zijn voor andere omstandigheden. Het rapporteren aan overheden of regelgevers of toezichthouders kan bijvoorbeeld het gebruik van een bepaalde criteria vereisen, maar deze criteria hoeven niet geschikt te zijn voor een bredere groep gebruikers.

A48

Criteria kunnen op verschillende manieren worden geselecteerd of ontwikkeld, zij kunnen bijvoorbeeld:

- zijn opgenomen in wet- of regelgeving;
- zijn uitgegeven door geautoriseerde of erkende organisaties van deskundigen die een transparant en zorgvuldig proces volgen;
- gezamenlijk zijn ontwikkeld door een groep die geen transparant en zorgvuldig proces volgt;
- zijn gepubliceerd in wetenschappelijke tijdschriften of boeken;
- zijn ontwikkeld voor verkoop op commerciële basis;
- specifiek zijn opgezet voor het doel om de informatie over het onderzoeksobject in de specifieke omstandigheden van de opdracht op te stellen.

De wijze waarop de criteria zijn ontwikkeld kan de werkzaamheden die de accountant uitvoert om de geschiktheid hiervan in te schatten beïnvloeden.

A49

In sommige gevallen schrijven wet- of regelgeving de criteria voor die voor de opdracht moeten worden gebruikt. Bij het ontbreken van aanwijzingen voor het tegendeel, worden dergelijke criteria verondersteld geschikt te zijn. Dat geldt ook voor criteria die door geautoriseerde of erkende organisaties van deskundigen die een transparant en zorgvuldig proces volgen zijn uitgegeven indien zij relevant zijn voor de informatiebehoeften van de beoogde gebruikers. Dergelijke criteria staan ook bekend als vastgestelde criteria. Zelfs wanneer er voor een onderzoeksobject vastgestelde criteria bestaan, kunnen beoogde gebruikers instemmen met andere criteria voor hun specifieke doelen. Er kunnen bijvoorbeeld diverse raamwerken worden gebruikt als vastgestelde criteria voor het evalueren van de effectiviteit van interne beheersing. Specifieke gebruikers kunnen echter een meer gedetailleerd spectrum van criteria ontwikkelen dat voldoet aan hun informatiebehoeften met betrekking tot, bijvoorbeeld, prudentieel toezicht. In dergelijke gevallen:

a. maakt het assurance-rapport de lezers erop alert dat de informatie over het onderzoeksobject is opgesteld in overeenstemming met criteria voor specifieke doeleinden en dat, als gevolg hiervan, de informatie over het onderzoeksobject mogelijk niet geschikt is voor een ander doel (Zie Par. 69(f)); en
b. kan het assurance-rapport opmerken, wanneer dit relevant is voor de omstandigheden van de opdracht, dat de criteria niet zijn opgenomen in wet- of regelgeving, of uitgegeven door geautoriseerde of erkende organisaties van deskundigen die een transparant en zorgvuldig proces volgen.

A50

Indien criteria specifiek zijn opgezet voor het doel van het opstellen van de informatie van het onderzoeksobject in de specifieke omstandigheden van de opdracht zijn zij niet geschikt als zij resulteren in informatie over het onderzoeksobject of een assurance-rapport dat voor de beoogde gebruikers misleidend is. Het is voor de beoogde gebruikers of de opdrachtgever wenselijk om te erkennen dat specifiek ontwikkelde criteria voor de doeleinden van de beoogde gebruikers geschikt zijn. Het ontbreken van een dergelijke erkenning kan invloed hebben op wat er gedaan moet worden om de geschiktheid van de criteria, en de verschafte informatie over de criteria in het assurance-rapport in te schatten.

Beschikbaarheid van de criteria

(Zie Par. 24(b)(iii))

A51

Criteria moeten voor de beoogde gebruikers beschikbaar zijn om hen in staat te stellen te begrijpen hoe het onderzoeksobject is gemeten of geëvalueerd. Criteria worden op één of meer van de volgende manieren aan de beoogde gebruikers beschikbaar gesteld:

a. openbaar;
b. middels duidelijke opname in de presentatie van de informatie over het onderzoeksobject;
c. middels duidelijke opname in het assurance-rapport (Zie Par. A165);
d. middels algemeen begrip, bijvoorbeeld het criterium voor het meten van tijd in uren en minuten.

A52

Criteria kunnen tevens alleen voor de beoogde gebruikers beschikbaar zijn, bijvoorbeeld de voorwaarden voor een contract, of criteria die dooreen vereniging in de sector zijn uitgegeven die alleen beschikbaar zijn voor degenen in die sector omdat zij alleen voor een specifiek doel relevant zijn.

Wanneer dit het geval is, vereist paragraaf 69(f) een vermelding die de lezers op dit feit alert maakt. Bovendien kan de accountant het passend achten om aan te geven dat het assurance-rapport alleen bedoeld is voor specifieke gebruikers (Zie Par. A167 en A168).

Toegang tot assurance-informatie
(Zie Par. 24(b)(iv))

Kwantiteit en kwaliteit van beschikbare assurance-informatie
A53
De kwantiteit of kwaliteit van beschikbare assurance-informatie wordt beïnvloed door:
a. de kenmerken van het onderzoeksobject of de informatie over het onderzoeksobject. Er kan bijvoorbeeld minder objectieve assurance-informatie worden verwacht wanneer de informatie over het onderzoeksobject op de toekomst is gericht in plaats van dat deze historisch is; en
b. overige omstandigheden, zoals wanneer assurance-informatie waarvan redelijkerwijs kan worden verwacht dat deze bestaat niet beschikbaar is vanwege bijvoorbeeld de timing van de benoeming van de accountant, het beleid voor het bewaren van documenten van een entiteit, inadequate informatiesystemen, of een beperking die door de verantwoordelijke partij is opgelegd.

Assurance-informatie is doorgaans eerder overtuigend dan dat het sluitend bewijsmateriaal verschaft.

Toegang tot vastleggingen
(Zie Par. 56)
A54
Het kan nuttig zijn om te zoeken naar de instemming van de geschikte partij(en) dat zij haar/hun verantwoordelijkheden erkent/erkennen en begrijpt/begrijpen om aan de accountant informatie te verschaffen. Dit kan voor de accountant een hulpmiddel vormen bij het bepalen of de opdracht de kenmerken vertoont van toegang tot assurance-informatie:
a. toegang tot alle informatie waarvan de geschikte partij(en) weet/weten dat deze relevant is voor het opstellen van de informatie over het onderzoeksobject, zoals vastleggingen, documentatie en andere aangelegenheden;
b. aanvullende informatie waar de accountant bij de verantwoordelijke partij(en) in het kader van de opdracht om kan verzoeken; en
c. onbeperkte toegang tot de personen van de geschikte partij(en) van wie de accountant vaststelt dat het noodzakelijk is dat van hen assurance-informatie wordt verkregen.

A55
De aard van relaties tussen de verantwoordelijke partij, de evalueerder, en de opdrachtgever kan invloed hebben op het vermogen van de accountant om toegang te krijgen tot vastleggingen, documentatie en andere informatie die de accountant nodig kan hebben als assurance-informatie om de opdracht te voltooien. De aard van dergelijke relaties kan derhalve een relevante overweging zijn bij het bepalen van het al dan niet aanvaarden van de opdracht. Voorbeelden van een aantal omstandigheden waarin de aard van deze relaties problematisch kunnen zijn, zijn opgenomen in paragraaf A140.

Een rationeel doel
(Zie Par. 24(b)(vi))
A56
Bij het bepalen of de opdracht een rationeel doel heeft kunnen relevante overwegingen het volgende omvatten:
- de beoogde gebruikers van de informatie over het onderzoeksobject en het assurance-rapport (in het bijzonder wanneer de criteria voor een speciaal doel zijn opgezet). Een verdere overweging is de waarschijnlijkheid dat de informatie over het onderzoeksobject en het assurance-rapport in grotere omvang zullen worden gebruikt en verspreid dan alleen voor de beoogde gebruikers;
- de vraag of van aspecten van de informatie over het onderzoeksobject wordt verwacht dat deze niet bij de assurance-informatie zijn opgenomen alsmede de reden hiervoor;
- de kenmerken van de relaties tussen de verantwoordelijke partij, de evalueerder en de opdrachtgever. Bijvoorbeeld wanneer de evalueerder niet de verantwoordelijke partij is, de vraag of de verantwoordelijke partij toestaat dat er gebruik wordt gemaakt van de informatie over het onderzoeksobject en de mogelijkheid heeft om de informatie over het onderzoeksobject te herzien voordat deze beschikbaar wordt gesteld aan de beoogde gebruikers of om opmerkingen met de informatie over het onderzoeksobject te verspreiden;
- wie de criteria die moeten worden toegepast om het onderzoeksobject te meten of te evalueren geselecteerd heeft, alsmede de mate van oordeelsvorming en de reikwijdte voor mogelijke tendentie bij het toepassen van de criteria. Het is waarschijnlijker dat de opdracht een rationeel doel heeft als de beoogde gebruikers de criteria hebben geselecteerd of hierbij waren betrokken;
- significante beperkingen in de reikwijdte van de werkzaamheden van de accountant;
- de vraag of de accountant veronderstelt dat de opdrachtgever van plan is om op een ongepaste

manier de naam van de accountant met het onderzoeksobject of de informatie over het onderzoeksobject te associëren.

Het overeenkomen van de voorwaarden van de opdracht
(Zie Par. 27)
A57
Het is in het belang van zowel de opdrachtgever als de accountant dat de accountant voor aanvang van de opdracht de overeengekomen voorwaarden van de opdracht schriftelijk communiceert om misverstanden te voorkomen. De vorm en inhoud van de schriftelijke overeenkomst of het contract zal met de omstandigheden van de opdracht variëren. Als wet- of regelgeving bijvoorbeeld op afdoende gedetailleerde wijze de voorwaarden van de opdracht beschrijven, hoeft de accountant deze niet in een schriftelijke overeenkomst vast te leggen, behalve dat dergelijke wet- of regelgeving van toepassing is en dat de verantwoordelijke partij haar verantwoordelijkheden erkent en deze begrijpt zoals deze zijn uiteengezet onder dergelijke wet- of regelgeving.
A58
Wet- of regelgeving kan, in het bijzonder in de publieke sector, de aanstelling van een accountant verplicht stellen en specifieke bevoegdheid geven zoals de bevoegdheid tot het inzien van vastleggingen of andere informatie van de geschikte partij(en). Deze kan ook verantwoordelijkheden geven, zoals het van de accountant vereisen om direct aan een Minister, de wetgever of het publiek te rapporteren als de geschikte partij(en) tracht(en) de reikwijdte van de opdracht te beperken.

Aanvaarding van een wijziging in de voorwaarden van de opdracht
(Zie Par. 29)
A59
Een wijziging in omstandigheden die de vereisten van de beoogde gebruikers beïnvloedt, of een misverstand met betrekking tot de aard van de opdracht kan een verzoek tot een wijziging in de opdracht rechtvaardigen, zoals bijvoorbeeld van een assurance-opdracht naar een niet-assurance-opdracht, of van een opdracht met een redelijke mate van zekerheid tot een opdracht met een beperkte mate van zekerheid. Het niet kunnen verkrijgen van voldoende en geschikte assurance-informatie om een conclusie met een redelijke mate van zekerheid te kunnen vormen is geen aanvaardbare reden om een opdracht met een redelijke mate van zekerheid te veranderen naar een opdracht met een beperkte mate van zekerheid.

Kwaliteitsbeheersing

Accountants
(Zie Par. 20, 31(a)-(b))
A60
Deze Standaard is geschreven in de context van een aantal maatregelen die moeten worden genomen om de kwaliteit van assurance-opdrachten die door accountants zijn uitgevoerd te waarborgen, zoals de maatregelen die door IFAC-leden zijn genomen overeenkomstig het compliance-programma van IFAC en verantwoordingen inzake lidmaatschapsverplichtingen. Dergelijke maatregelen omvatten:
- competentievereisten, zoals benchmarks voor onderwijs en ervaring voor toegang tot lidmaatschap, en permanente ontwikkeling en educatie;
- beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing die bij de accountantseenheid zijn geïmplementeerd. De NVKS is van toepassing op alle accountantseenheden met betrekking tot assurance- opdrachten;
- een uitgebreide gedragscode, met inbegrip van gedetailleerde onafhankelijkheidsvereisten, die gebaseerd is op fundamentele beginselen van professionaliteit, integriteit, objectiviteit, vakbekwaamheid en zorgvuldigheid en vertrouwelijkheid.

Kwaliteitsbeheersing op het niveau van de accountantseenheid
(Zie Par. 3(b), 31(a))
A61
De NVKS behandelt de verantwoordelijkheden van de dagelijkse beleidsbepalers van de accountantseenheid om diens stelsel van kwaliteitsbeheersing voor assurance-opdrachten op te zetten en te onderhouden. De NVKS bepaalt de verantwoordelijkheden van de accountantseenheid om beleidslijnen en procedures vast te stellen die zijn opgezet om aan de accountantseenheid een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat de accountantseenheid en het personeel de relevante ethische voorschriften naleven, met inbegrip van de voorschriften die betrekking hebben op onafhankelijkheid. Het naleven van de NVKS vereist onder andere dat de dagelijkse beleidsbepalers van de accountantseenheid een stelsel van kwaliteitsbeheersing opzetten en onderhouden dat beleidslijnen en procedures omvat die op elk van de volgende elementen inspeelt, en dat de accountantseenheid de beleidslijnen en procedures documenteert en deze aan al het personeel van de accountantseenheid communiceert:
a. verantwoordelijkheid van de leiding voor kwaliteit binnen de accountantseenheid;

b. relevante ethische voorschriften;
c. aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en specifieke opdrachten;
d. human Resources;
e. uitvoering van de opdracht; en
f. monitoring.

A62

–

A63

De maatregelen van de opdrachtpartner en passende berichten aan de overige leden van het opdrachtteam, in de context van de opdrachtpartner die de verantwoordelijkheid neemt voor de algehele kwaliteit voor iedere opdracht, benadrukken het feit dat kwaliteit essentieel is voor het uitvoeren van een assurance-opdracht, alsmede het belang voor de kwaliteit van de assurance-opdracht van:

a. het uitvoeren van werkzaamheden die voldoen aan de professionele Standaarden en door wet- en regelgeving gestelde eisen;
b. het naleven van de van toepassing zijnde beleidslijnen en procedures van de accountantseenheid met betrekking tot kwaliteitsbeheersing, naar gelang van toepassing;
c. het uitbrengen van een rapport voor de opdracht dat in de omstandigheden passend is;
d. de mogelijkheid van het opdrachtteam om punten van zorg te uiten zonder angst voor represailles.

A64

Onder een effectief stelsel van kwaliteitsbeheersing valt een monitoringsproces dat is opgezet om een redelijke mate van zekerheid aan de accountantseenheid te verschaffen dat de beleidslijnen en procedures met betrekking tot het stelsel van kwaliteitsbeheersing relevant zijn, adequaat zijn en effectief werken.

A65

Tenzij informatie die door de accountantseenheid of andere partijen wordt verschaft het tegendeel suggereert, mag het opdrachtteam steunen op het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantseenheid. Het opdrachtteam kan bijvoorbeeld steunen op het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantseenheid met betrekking tot:

a. competentie van personeel op grond van hun indienstneming en formele training;
b. onafhankelijkheid op grond van het verzamelen en meedelen van relevante onafhankelijkheidsinformatie;
c. het onderhouden van cliëntrelaties op grond van systemen voor aanvaarding en continuering daarvan;
d. het in acht nemen van door wet- en regelgeving gestelde vereisten op grond van het monitoringsproces.

Bij het in overweging nemen van geïdentificeerde tekortkomingen in het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantseenheid die invloed kunnen hebben op de assurance-opdracht kan de opdrachtpartner rekening houden met de maatregelen die de accountantseenheid heeft genomen om die tekortkomingen te rectificeren.

A66

Een tekortkoming in het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantseenheid wijst er niet noodzakelijkerwijs op dat een specifieke assurance-opdracht noch overeenkomstig professionele Standaarden, noch in overeenstemming met door wet- en regelgeving gestelde vereisten is uitgevoerd, dan wel dat het assurance-rapport niet passend was.

Vaardigheden, kennis en ervaring met betrekking tot het onderzoeksobject en de meting of evaluatie hiervan

(Zie Par. 31(c))

A67

Een accountant kan worden verzocht om assurance-opdrachten uit te voeren met betrekking tot een scala aan objecten van onderzoek en informatie over het onderzoeksobject. Sommige kunnen gespecialiseerde vaardigheden en kennis vereisen die verder gaan dan waar een bepaald persoon over beschikt.

A68

De VGBA eist van de accountant dat hij instemt met alleen het verlenen van diensten waarvan de accountant de deskundigheid heeft om deze uit te voeren.[861] De accountant heeft de ongedeelde verantwoordelijkheid voor de tot uitdrukking gebrachte assurance-conclusie en die verantwoordelijkheid wordt niet verminderd doordat de accountant gebruik maakt van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige. De accountant kan gebruik maken van de werkzaamheden van de deskundige en deze Standaard volgen. Als hij concludeert dat de werkzaamheden van die deskundige adequaat zijn voor de doeleinden van de accountant, kan hij de bevindingen of conclusies in het vakgebied van de deskundige als geschikte assurance-informatie aanvaarden.

[861] *VGBA*, artikel 12.

Het toewijzen van het team

Gezamenlijke competentie en capaciteiten
(Zie Par. 32)
A69
De NVKS vereist van de dagelijkse beleidsbepalers van de accountantseenheid om beleidslijnen en procedures op te stellen voor het aanvaarden en continueren van cliëntrelaties en specifieke opdrachten. Deze zijn opgezet om aan de accountantseenheid een redelijke mate van zekerheid te verschaffen:
- dat het alleen relaties of opdrachten aan zal gaan of zal continueren waarvan de accountantseenheid weet dat het de opdracht uit kan voeren;
- waarvoor de accountantseenheid competent is en over de capaciteiten, waaronder tijd en middelen, beschikt om de opdracht uit te voeren.[862]

Door de accountant ingeschakelde deskundige
(Zie Par. 32(a), 32(b)(i))
A70
Bepaalde onderdelen van de assurance-werkzaamheden kunnen worden uitgevoerd door een multidisciplinair team waarin één of meerdere door de accountant ingeschakelde deskundigen zitten. Het kan bijvoorbeeld nodig zijn dat een door de accountant ingeschakelde deskundige de accountant helpt bij het verwerven van inzicht in het onderzoeksobject en overige omstandigheden van de opdracht of bij een van de in paragraaf 46 genoemde aangelegenheden (46R bij een redelijke mate van zekerheid of 46B bij een beperkte mate van zekerheid).
A71
Wanneer er gebruik wordt gemaakt van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige kan het bij de aanvaarding of continuering van de opdracht gepast zijn om een aantal werkzaamheden uit te voeren die op grond van paragraaf 52 zijn vereist.

Overige accountants
(Zie Par. 32(b)(ii))
A72
De informatie over het onderzoeksobject kan informatie bevatten waarover een andere accountant een conclusie tot uitdrukking heeft gebracht. De accountant kan, bij het vormen van een conclusie over de informatie over het onderzoeksobject, ervoor kiezen om de assurance-informatie te gebruiken waarop de conclusie van die andere accountant is gebaseerd.
A73
De werkzaamheden van een andere accountant kunnen worden gebruikt met betrekking tot bijvoorbeeld een onderzoeksobject op een afgelegen locatie of in een buitenlands rechtsgebied. Die andere accountants maken geen deel uit van het opdrachtteam. Relevante overwegingen wanneer het opdrachtteam van plan is gebruik te maken van de werkzaamheden van een andere accountant omvatten:
- de vraag of de andere accountant de ethische voorschriften die voor de opdracht relevant zijn begrijpt en deze zal naleven en, met name, of hij onafhankelijk is;
- de vakbekwaamheid van de andere accountant;
- de omvang van de betrokkenheid van het opdrachtteam bij de werkzaamheden van de andere accountant;
- de vraag of de andere accountant werkzaam is in een regelgevingskader waarin actief toezicht op accountants wordt uitgeoefend.

Beoordelingsverantwoordelijkheden
(Zie Par. 33(c))
A74
De dagelijkse beleidsbepalers van de accountantseenheid stellen beleidslijnen en procedures inzake de beoordelingsverantwoordelijkheid van de accountantseenheid vast met als uitgangspunt dat de werkzaamheden van de minder ervaren leden van het team worden beoordeeld door de meer ervaren leden van het team.[863]

Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling
(Zie Par. 36(b))
A75
Overige aangelegenheden die bij een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling kunnen worden overwogen omvatten:

[862] NVKS, artikel 9 en 10.
[863] NVKS, artikel 12.

a. de evaluatie door het opdrachtteam van de onafhankelijkheid van de accountantseenheid met betrekking tot de opdracht;
b. de vraag of passende consultatie heeft plaatsgevonden over aangelegenheden die betrekking hebben op verschillen van inzicht of andere moeilijke of omstreden aangelegenheden alsmede de conclusies die voortkomen uit die consultatie; en
c. de vraag of voor beoordeling geselecteerde opdrachtdocumentatie de uitgevoerde werkzaamheden met betrekking tot de significante oordeelsvormingen weergeeft en de conclusies die daarover zijn gevormd, onderbouwt.

Professioneel-kritische instelling en professionele oordeelsvorming

Professioneel-kritische instelling
(Zie Par. 37)
A76
Een professioneel-kritische instelling is een houding die onder meer het alert zijn op bijvoorbeeld het volgende inhoudt:
- assurance-informatie die inconsistent is met de overige verkregen assurance-informatie;
- informatie die de betrouwbaarheid van documenten en van de verkregen antwoorden op verzoeken om inlichtingen die als assurance-informatie gebruikt worden, ter discussie stelt;
- omstandigheden die wijzen op de noodzaak voor aanvullende werkzaamheden naast degenen die op grond van relevante Standaarden vereist zijn;
- situaties die wijzen op mogelijke afwijkingen.

A77
Het handhaven van een professioneel-kritische instelling gedurende de opdracht is nodig wanneer de accountant bijvoorbeeld de risico's moet reduceren van:
- het over het hoofd zien van ongebruikelijke omstandigheden;
- het teveel generaliseren bij het trekken van conclusies uit waarnemingen;
- het gebruiken van onjuiste veronderstellingen bij het bepalen van de aard, timing en omvang van de werkzaamheden en het evalueren van de resultaten ervan.

A78
Een professioneel-kritische instelling is noodzakelijk voor de kritische evaluatie van assurance-informatie. Dit omvat het ter discussie stellen van inconsistente assurance-informatie en de betrouwbaarheid van documenten en antwoorden op verzoeken om inlichtingen. Het houdt ook het overwegen in van het voldoende en geschikt zijn van de verkregen assurance-informatie in het licht van de omstandigheden van de opdracht.
A79
Tenzij de opdracht betrekking heeft op zekerheid over de vraag of documenten echt zijn kan de accountant vastleggingen en documenten als echt aanvaarden tenzij de accountant redenen heeft om het tegendeel te veronderstellen. Van de accountant wordt niettemin op grond van paragraaf 50 vereist dat hij de betrouwbaarheid in aanmerking neemt van de informatie die als assurance-informatie wordt gebruikt.
A80
Van de accountant kan niet worden verwacht dat hij eerdere ervaringen met de eerlijkheid en integriteit van degenen die assurance-informatie verschaffen negeert. De opvatting dat degenen die assurance-informatie verschaffen eerlijk zijn en integer handelen, ontslaat de accountant evenwel niet van de noodzaak om een professioneel-kritische instelling te handhaven.

Professionele oordeelsvorming
(Zie Par. 38)
A81
Professionele oordeelsvorming is van essentieel belang voor het op passende wijze uitvoeren van een assurance-opdracht. Dit is zo omdat interpretatie van relevante ethische vereisten en relevante Standaarden en de weloverwogen beslissingen die tijdens de opdracht vereist zijn, niet kunnen worden gemaakt zonder een beroep te doen op relevante training, kennis van zaken en ervaring met de feiten en de omstandigheden. Professionele oordeelsvorming is in het bijzonder noodzakelijk betreffende beslissingen over:
- materialiteit en opdrachtrisico;
- de aard, timing en omvang van werkzaamheden die gebruikt worden om aan de vereisten van relevante Standaarden te voldoen en om assurance-informatie te verkrijgen;
- het evalueren van de vraag of er voldoende en geschikte assurance-informatie is verkregen en van de vraag of er nog meer moet worden gedaan om de doelstellingen van deze Standaard en van een specifieke Standaard voor het onderzoeksobject te bereiken. In het bijzonder, in het geval van een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, is er professionele oordeelsvorming vereist bij het evalueren van de vraag of er een zinvol niveau van zekerheid is verkregen;
- het trekken van de juiste conclusies op basis van de verkregen assurance-informatie.

A82

Het onderscheidende kenmerk van de professionele oordeelsvorming die van de accountant wordt verwacht is dat deze wordt toegepast door een accountant wiens training, kennis en ervaring hebben geholpen bij het ontwikkelen van de noodzakelijke competenties om tot redelijke oordeelsvorming te komen.

A83

Het toepassen van professionele oordeelsvorming in welke zaak dan ook is gebaseerd op de feiten en omstandigheden die de accountant bekend zijn. Consultatie inzake moeilijke of omstreden aangelegenheden tijdens de opdracht, zowel binnen het opdrachtteam als tussen het opdrachtteam en andere personen op een passend niveau binnen of buiten de accountantseenheid, helpt de accountant bij het vormen van weloverwogen en redelijke oordelen Hierbij inbegrepen de omvang waarin bepaalde elementen in de informatie over het onderzoeksobject door oordeelsvorming van de geschikte partij wordt beïnvloed.

A84

Professionele oordeelsvorming kan worden geëvalueerd op basis van de vraag of:

- de bereikte oordeelsvorming een deskundige toepassing van de assurance- en metings- of evaluatiebeginselen weerspiegelt; en
- deze passend is in het licht van, en consistent is met, de feiten en omstandigheden die bij de accountant bekend zijn tot aan de datum van zijn assurance-rapport.

A85

Professionele oordeelsvorming moet worden toegepast gedurende de opdracht. Zij dient tevens op een passende wijze te worden gedocumenteerd. In dit opzicht wordt op grond van paragraaf 79 van de accountant vereist om voldoende documentatie op te stellen. Dit heeft als doel om een ervaren accountant die niet eerder met de opdracht te maken heeft gehad, in staat te stellen de significante professionele oordeelsvormingen te begrijpen die gemaakt worden om tot conclusies te komen over significante aangelegenheden die tijdens de opdracht aan het licht komen. Professionele oordeelsvorming mag niet worden aangevoerd ter rechtvaardiging van beslissingen die niet op andere wijze door de feiten en de omstandigheden van de opdracht of door voldoende en geschikte assurance-informatie worden onderbouwd.

Het plannen en uitvoeren van de opdracht

Het plannen

(Zie Par. 40)

A86

Het plannen omvat onder andere dat de opdrachtpartner, overige kernleden van het opdrachtteam en belangrijke door de accountant ingeschakelde deskundigen een algehele aanpak voor de reikwijdte, nadruk, timing en uitvoering van de opdracht ontwikkelen. Zij ontwikkelen tevens een opdrachtprogramma dat bestaat uit een gedetailleerde aanpak voor de aard, timing en omvang van de werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd alsmede de redenen voor de selectie hiervan. Adequate planning helpt bij het schenken van gepaste aandacht aan belangrijke gebieden van de opdracht, het tijdig identificeren van potentiële problemen en het naar behoren organiseren en managen van de opdracht zodat deze op een effectieve en efficiënte manier kan worden uitgevoerd. Adequate planning is tevens een hulpmiddel voor de accountant om naar behoren werkzaamheden aan de leden van het opdrachtteam toe te wijzen en het maakt de richting, het toezicht en de beoordeling van hun werk gemakkelijker. Het helpt, in voorkomend geval, tevens bij de coördinatie van werk dat door andere accountants en deskundigen is uitgevoerd. De aard en omvang van geplande activiteiten zal binnen de omstandigheden van de opdracht variëren zoals de complexiteit van het onderzoeksobject en criteria. Voorbeelden van de voornaamste aangelegenheden die in overweging kunnen worden genomen omvatten:

- de kenmerken van de opdracht die de reikwijdte ervan bepalen, met inbegrip van de voorwaarden van de opdracht en de kenmerken van het onderzoeksobject en de criteria;
- de verwachte timing en de aard van de vereiste communicatie;
- de resultaten van activiteiten voor opdrachtaanvaarding en, waar van toepassing, de vraag of de verworven kennis over andere uitgevoerde opdrachten die door de opdrachtpartner voor de geschikte partij(en) zijn uitgevoerd relevant is;
- het opdrachtproces;
- het inzicht van de accountant in de geschikte partij(en) en hun omgeving, met inbegrip van de risico's dat het de informatie over onderzoeksobject een afwijking van materieel belang kan bevatten;
- identificatie van beoogde gebruikers en hun informatiebehoeften en de overweging van de materialiteit en de componenten van het opdrachtrisico;
- de omvang waarin het risico op fraude voor de opdracht relevant is;
- de aard, timing en omvang van de middelen die noodzakelijk zijn om de opdracht uit te voeren, zoals vereisten voor personeel en deskundigheid, met inbegrip van de aard en omvang van de betrokkenheid van deskundigen;
- de invloed van de interne auditfunctie op de opdracht.

A87
De accountant kan ervoor kiezen om elementen van het plannen met de geschikte partij(en) te bespreken om het uitvoeren en managen van de opdracht te vergemakkelijken (om bijvoorbeeld bepaalde geplande werkzaamheden te coördineren met de werkzaamheden van het personeel van de geschikte partij(en)). Hoewel dergelijke besprekingen veelvuldig plaatsvinden, blijft de algehele opdrachtaanpak en het opdrachtprogramma de verantwoordelijkheid van de accountant. Bij het bespreken van aangelegenheden die bij de algehele opdrachtaanpak of het opdrachtprogramma horen, moet zorgvuldigheid in acht worden genomen om de effectiviteit van de opdracht niet teniet te doen. Zo kan het in detail bespreken van de aard en timing van gedetailleerde werkzaamheden met de geschikte partij(en) de effectiviteit van de opdracht in het gedrang brengen omdat de werkzaamheden daardoor te voorspelbaar worden
A88
Het plannen is geen afzonderlijke fase, maar eerder een voortdurend en iteratief proces gedurende de opdracht. Als gevolg van onverwachte gebeurtenissen, wijzigingen in voorwaarden of verkregen assurance-informatie kan het nodig zijn dat de accountant de algehele aanpak en het opdrachtprogramma herziet en daardoor ook de resulterende geplande aard, timing en omvang van werkzaamheden.
A89
Bij kleinere of minder complexe opdrachten kan de gehele opdracht door een heel klein opdrachtteam worden uitgevoerd. Dit team omvat mogelijk de opdrachtpartner (die een zelfstandige accountant kan zijn) die zonder andere leden van het opdrachtteam werkt. Bij een kleiner opdrachtteam verlopen de coördinatie van en de communicatie tussen de teamleden eenvoudiger. Het vaststellen van de algehele opdrachtaanpak hoeft in dergelijke gevallen niet ingewikkeld of tijdrovend te zijn. Dit zal afhankelijk zijn van de grootte van de entiteit, de complexiteit van de opdracht, met inbegrip van het onderzoeksobject en criteria en de omvang van het opdrachtteam. Zo kan bij een doorlopende opdracht aan de hand van de werkdocumenten een kort memorandum worden opgesteld waarin de aandacht wordt gevestigd op de problemen die tijdens de pas afgeronde opdracht zijn geïdentificeerd en dat tijdens de lopende periode op basis van besprekingen met de geschikte partij wordt bijgewerkt. Dit kan dan dienen als de documentatie voor de opdrachtaanpak voor de lopende opdracht.
A90
De accountant die doorgaat met de opdracht in de omstandigheden die in paragraaf 43 zijn beschreven zal:
a. op basis van zijn professionele oordeelsvorming een andere dan goedkeurende conclusie formuleren: Wanneer de ongeschikte van toepassing zijnde criteria of het ongeschikte onderzoeksobject de beoogde gebruikers waarschijnlijk zullen misleiden, dient hij een conclusie met beperking of een afkeurende conclusie te formuleren, afhankelijk van hoe materieel de aangelegenheid is en of deze van diepgaande invloed is;
b. in andere gevallen zou een conclusie met beperking of een onthouding van een conclusie gepast zijn afhankelijk van hoe materieel en van diepgaande invloed de aangelegenheid is.

A91
Indien na het aanvaarden van de opdracht de accountant bijvoorbeeld ontdekt dat het toepassen van de van toepassing zijnde criteria tot mogelijke tendentie leidt inzake de informatie over het onderzoeksobject en de mogelijke tendentie van de informatie over het onderzoeksobject van materieel belang en van diepgaande invloed is, zou een afkeurende conclusie in de omstandigheden van toepassing zijn.

Materialiteit
(Zie Par. 44)
A92
Professionele oordeelsvormingen over materialiteit worden in het licht van de gegeven omstandigheden gevormd, maar worden niet door het niveau van zekerheid beïnvloed, althans voor dezelfde beoogde gebruikers en hetzelfde doel. Materialiteit voor een opdracht met een redelijke mate van zekerheid is hetzelfde als bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid omdat materialiteit gebaseerd wordt op de informatiebehoeften van de beoogde gebruikers.
A93
De van toepassing zijnde criteria kunnen het concept van materialiteit in de context van het opstellen en weergeven van de informatie over het onderzoeksobject bespreken en daardoor voor de accountant een raamwerk verschaffen voor het in overweging nemen van de materialiteit voor de opdracht. Hoewel van toepassing zijnde criteria materialiteit in verschillende termen kunnen bespreken omvat het concept van materialiteit doorgaans de aangelegenheden die in paragrafen A92, A93, A94, A95, A96, A97, A98, A99 en A100 worden besproken. Indien de van toepassing zijnde criteria geen bespreking van het concept materialiteit omvatten, verschaffen deze paragrafen een referentiekader aan de accountant.
A94
Afwijkingen, met inbegrip van weglatingen, worden verondersteld van materieel belang te zijn indien hiervan, afzonderlijk of gezamenlijk, redelijkerwijs zou kunnen worden verwacht dat zij invloed hebben

op de relevante beslissingen die beoogde gebruikers nemen op basis van de informatie over het onderzoeksobject. Overweging van materialiteit door de accountant is een kwestie van professionele oordeelsvorming en wordt beïnvloed door de perceptie van de accountant van de algemene informatiebehoeften van de beoogde gebruikers als groep. In dit verband mag de accountant redelijkerwijs aannemen dat beoogde gebruikers:

a. een redelijke kennis hebben van het onderzoeksobject en bereid zijn de informatie over het onderzoeksobject met een redelijke mate van toewijding te bestuderen;
b. begrijpen dat de informatie over het onderzoeksobject is opgesteld en gewaarborgd op de geschikte materialiteitsniveaus en inzicht hebben in de materialiteitsconcepten opgenomen in de van toepassing zijnde criteria;
c. inzicht hebben in inherente onzekerheden die horen bij het meten of evalueren van het onderzoeksobject; en
d. redelijke keuzes maken op basis van de informatie over het onderzoeksobject als geheel.

Tenzij de opdracht is opgezet om te voldoen aan de specifieke informatiebehoeften van specifieke gebruikers wordt het mogelijke effect van afwijkingen op specifieke gebruikers, wier informatiebehoeften ver uiteen kunnen lopen, doorgaans niet in overweging genomen (Zie Par. A16, A17 en A18).

A95

Materialiteit wordt in overweging genomen in de context van kwalitatieve factoren en, wanneer van toepassing, kwantitatieve factoren. Het relatieve belang van kwalitatieve factoren en kwantitatieve factoren bij het overwegen van materialiteit bij een specifieke opdracht is voor de accountant een kwestie van professionele oordeelsvorming.

A96

Kwalitatieve factoren kunnen onder meer het volgende omvatten:

- het aantal personen of entiteiten die door het onderzoeksobject worden beïnvloed;
- de interactie tussen, en relatief belang van, verschillende componenten van de informatie over het onderzoeksobject wanneer dit uit meerdere componenten is opgemaakt, zoals een rapport dat vele prestatie-indicatoren omvat;
- de formulering die is gekozen omtrent de informatie over het onderzoeksobject die in verhalende vorm wordt geschreven;
- de kenmerken van de presentatie die voor de informatie over het onderzoeksobject wordt aangepast wanneer de van toepassing zijnde criteria variaties in die presentatie mogelijk maken;
- de aard van een afwijking, bijvoorbeeld de aard van waargenomen deviaties van een interne beheersingsmaatregel wanneer de informatie over het onderzoeksobject een vermelding is dat de interne beheersingsmaatregel effectief is;
- de vraag of een afwijking het naleven van wet- of regelgeving beïnvloedt;
- in het geval van periodieke rapportering over een onderzoeksobject, het effect van een aanpassing die informatie uit het verleden of huidige informatie over het onderzoeksobject beïnvloedt of die in de toekomst waarschijnlijk hierop van invloed zal zijn;
- de vraag of een afwijking het gevolg is van een opzettelijke handeling dan wel een niet-opzettelijke;
- de vraag of een afwijking significant is gelet op het inzicht van de accountant in bekende eerdere communicatie met gebruikers bijvoorbeeld met betrekking tot de verwachte uitkomst van de meting of evaluatie van het onderzoeksobject;
- de vraag of een afwijking verband houdt met de relatie tussen de verantwoordelijke partij, de evalueerder of de opdrachtgever of hun relatie met andere partijen;
- wanneer een drempel of benchmark geïdentificeerd is, de vraag of het resultaat van de maatregel afwijkt van die waarde;
- wanneer het onderzoeksobject een overheidsprogramma of entiteit in de publieke sector betreft, de vraag of een bepaald aspect van het programma of de entiteit significant is met betrekking tot de aard, zichtbaarheid en gevoeligheid van het programma of de entiteit;
- wanneer de informatie over het onderzoeksobject verband houdt met een conclusie over naleving van wet- of regelgeving, de ernst van de consequenties van niet-naleving.

A97

Kwantitatieve factoren hebben betrekking op de omvang van de afwijkingen ten opzichte van de gerapporteerde bedragen van de aspecten van de informatie over het onderzoeksobject die:

- numeriek worden uitgedrukt; of
- anderszins gerelateerd zijn aan numerieke waarden (het aantal waargenomen deviaties van een interne beheersingsmaatregel kan bijvoorbeeld een relevante kwantitatieve factor zijn wanneer de informatie over het onderzoeksobject een vermelding is dat de interne beheersingsmaatregel effectief is).

A98

Wanneer kwantitatieve factoren van toepassing zijn houdt het plannen van de opdracht om alleen individuele afwijkingen van materieel belang te ontdekken geen rekening met het feit dat het geheel van de niet-gecorrigeerde en niet-ontdekte afzonderlijke afwijkingen die niet van materieel belang zijn ertoe kunnen leiden dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat. Het kan daarom bij het plannen van de aard, timing en omvang van de werkzaamheden voor de

accountant passend zijn om een kwantiteit vast te stellen op een lager materialiteitsniveau als basis voor het bepalen van de aard, timing en omvang van de werkzaamheden.

A99

Materialiteit houdt verband met de informatie die door het assurance-rapport wordt omvat. Daarom wordt de materialiteit in overweging genomen in relatie tot alleen dat gedeelte dat door de opdracht wordt omvat wanneer de opdracht een aantal, maar niet alle, aspecten van de gecommuniceerde informatie over een onderzoeksobject omvat.

A100

Een conclusie vormen over de materialiteit van geïdentificeerde afwijkingen die als gevolg van de uitgevoerde werkzaamheden zijn ontdekt, vereist professionele oordeelsvorming. Bijvoorbeeld:

- de van toepassing zijnde criteria voor een toegevoegde-waarde opdracht voor de eerstehulpafdeling van een ziekenhuis kan de snelheid van de verleende diensten, de kwaliteit van de diensten, het aantal patiënten dat tijdens een dienst wordt behandeld en de kosten van de diensten in vergelijking met soortgelijke ziekenhuizen omvatten. Als er aan drie van deze van toepassing zijnde criteria wordt voldaan, maar er aan één criterium net niet wordt voldaan, is er professionele oordeelsvorming noodzakelijk om te kunnen concluderen of de eerstehulpafdeling van het ziekenhuis waar voor je geld levert;
- bij een compliance-opdracht kan de entiteit negen bepalingen van de relevante wet- of regelgeving wel hebben nageleefd, maar één bepaling niet. Professionele oordeelsvorming is noodzakelijk om te kunnen concluderen of de entiteit de relevante wet- of regelgeving als geheel heeft nageleefd. De accountant kan zowel de significantie van de bepaling die de entiteit niet had nageleefd in overweging nemen als de relatie van die bepaling met de resterende bepalingen van de relevante wet- of regelgeving.

Inzicht in de omstandigheden van de opdracht

(Zie Par. 45, 46B, 46R, 47B en 47R)

A101

Het volgende kan het opdrachtteam helpen bij het plannen en uitvoeren van de opdracht:

- besprekingen tussen de opdrachtpartner en andere kernleden van het opdrachtteam en belangrijke door de accountant ingeschakelde deskundigen over de vatbaarheid van de informatie over het onderzoeksobject voor een afwijking van materieel belang; alsmede
- de toepassing van de van toepassing zijnde criteria op de feiten en omstandigheden van de opdracht.

Het is tevens nuttig om relevante aangelegenheden te communiceren aan leden van het opdrachtteam en aan door de accountant ingeschakelde deskundigen die niet bij de bespreking betrokken zijn.

A102

De accountant kan additionele verantwoordelijkheden hebben op grond van wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften met betrekking tot niet-naleving van wet- en regelgeving door een entiteit, die kunnen verschillen van of verder gaan dan deze Standaard, zoals:

a. het inspelen op geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving, inclusief vereisten met betrekking tot specifieke communicatie met het management en de met governance belaste personen, en overwegen of verdere actie noodzakelijk is;
b. het communiceren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan een accountant[864]; en
c. documentatievereisten met betrekking tot geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving.

Naleven van additionele verantwoordelijkheden kan verdere informatie verschaffen die relevant is voor het werk van de accountant in overeenstemming met deze en elke andere Standaard (bijv. met betrekking tot de integriteit van de verantwoordelijke partij of de met governance belaste personen). Paragrafen A194–A198 adresseren verder de verantwoordelijkheden van de accountant op grond van wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften met betrekking tot communiceren en rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving.

A103

Het verwerven van inzicht in het onderzoeksobject en overige omstandigheden van de opdracht verschaft aan de accountant een referentiekader om gedurende de opdracht professionele oordeelsvorming toe te passen, bijvoorbeeld bij:

- het in overweging nemen van de kenmerken van het onderzoeksobject;
- het beoordelen van de geschiktheid van criteria;
- het in overweging nemen van de factoren die, naar de professionele oordeelsvorming van de accountant, significant zijn bij het aansturen van de inspanningen van het opdrachtteam, met inbegrip van waar speciale overweging noodzakelijk kan zijn; bijvoorbeeld de behoefte aan gespecialiseerde vaardigheden of de werkzaamheden van een deskundige;
- het vaststellen en evalueren van de doorlopende geschiktheid van kwantitatieve materialiteitsni-

[864] Zie NV NOCLAR.

veaus (waar van toepassing), en het in overweging nemen van kwalitatieve materialiteitsfactoren;
- het ontwikkelen van verwachtingen die bij het uitvoeren van cijferanalyses zullen worden gebruikt;
- het opzetten en uitvoeren van werkzaamheden;
- het evalueren van assurance-informatie, met inbegrip van de redelijkheid van de mondelinge en schriftelijke bevestigingen die door de accountant zijn ontvangen.

A104
De accountant heeft doorgaans minder diepgaand inzicht in het onderzoeksobject en overige omstandigheden van de opdracht dan de verantwoordelijke partij. De accountant heeft doorgaans ook minder inzicht in het onderzoeksobject en overige omstandigheden van de opdracht voor een opdracht met een beperkte mate van zekerheid dan voor een opdracht met een redelijke mate van zekerheid. Hoewel bijvoorbeeld bij sommige opdrachten tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid de accountant inzicht kan verwerven in de interne beheersing met betrekking tot het opstellen van de informatie over het onderzoeksobject, is dit vaak niet het geval.

A105
Bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid zal het identificeren van de gebieden waar een afwijking van materieel belang in de informatie over het onderzoeksobject zich waarschijnlijk zal voordoen, de accountant in staat stellen om werkzaamheden op die gebieden te richten. Bij een opdracht waar, bijvoorbeeld, de informatie over het onderzoeksobject een duurzaamheidsrapport betreft, kan de accountant zich richten op bepaalde gebieden van het duurzaamheidsrapport. De accountant kan over alle informatie over het onderzoeksobject werkzaamheden opzetten en uitvoeren wanneer de informatie over het onderzoeksobject alleen uit een enkel gebied bestaat of wanneer het verkrijgen van zekerheid over alle gebieden van de informatie over het onderzoeksobject nodig is om zinvolle zekerheid te verkrijgen.

A106
Bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid helpt het inzicht in de interne beheersing over de informatie over het onderzoeksobject de accountant bij het identificeren van de soorten afwijkingen en van factoren die de risico's van een afwijking van materieel belang in de informatie over het onderzoeksobject beïnvloeden. Van de accountant wordt vereist dat hij, door het uitvoeren van werkzaamheden ter aanvulling op het bij de verantwoordelijke partij verzoeken om inlichtingen, de opzet van relevante interne beheersingsmaatregelen evalueert en vaststelt of deze zijn geïmplementeerd. Professionele oordeelsvorming is noodzakelijk om te kunnen bepalen welke interne beheersingsmaatregelen in de omstandigheden van de opdracht relevant zijn

A107
Bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid helpt het in overweging nemen van het proces dat is gebruikt om de informatie over het onderzoeksobject op te stellen de accountant bij het opzetten en uitvoeren van werkzaamheden die inspelen op de gebieden waar een afwijking van materieel belang in de informatie over het onderzoeksobject zich waarschijnlijk zal voordoen. Bij het in overweging nemen van het gehanteerde proces maakt de accountant gebruik van professionele oordeelsvorming om te kunnen bepalen welke aspecten van het proces voor de opdracht relevant zijn. Hij zou tevens bij de geschikte partij kunnen verzoeken om inlichtingen over die aspecten.

A108
Bij zowel een opdracht met een redelijke mate als een beperkte mate van zekerheid kunnen de resultaten van het risico-inschattingsproces door de entiteit de accountant helpen bij het verwerven van inzicht in het onderzoeksobject en overige omstandigheden van de opdracht.

Het verkrijgen van assurance-informatie

De aard, timing en omvang van werkzaamheden
(Zie Par. 48B, 48R, 49B en 49R)

A109
De accountant kiest een combinatie van werkzaamheden om, in voorkomend geval, een redelijke of een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen. De werkzaamheden hieronder kunnen bijvoorbeeld worden gebruikt voor het plannen of uitvoeren van de opdracht, afhankelijk van de context waarin zij door de accountant worden toegepast:
- inspectie;
- waarneming;
- externe bevestiging;
- herberekening;
- opnieuw uitvoeren;
- cijferanalyses; en
- verzoeken om inlichtingen.

A110
Factoren die van invloed kunnen zijn op de door de accountant gemaakte selectie van werkzaamheden omvatten:
- de aard van het onderzoeksobject;
- het niveau van zekerheid dat moet worden verkregen; en

- de informatiebehoeften van de beoogde gebruikers en de opdrachtgever, met inbegrip van relevante beperkingen van tijd en kosten.

A111
In sommige gevallen kan een specifieke Standaard die betrekking heeft op het onderzoeksobject vereisten omvatten die invloed hebben op de aard, timing en omvang van werkzaamheden. Een specifieke Standaard die betrekking heeft op het onderzoeksobject kan bijvoorbeeld de aard of omvang van bepaalde werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd of het niveau van zekerheid dat bij een bepaald soort opdracht naar verwachting wordt gehaald, beschrijven. Zelfs in zulke gevallen is het bepalen van de exacte aard, timing en omvang van werkzaamheden een kwestie van professionele oordeelsvorming en dit zal per opdracht verschillen.

A112
Bij sommige opdrachten is het mogelijk dat de accountant geen enkel gebied identificeert waar zich waarschijnlijk een afwijking van materieel belang zal voordoen in de informatie over het onderzoeksobject. Ongeacht de vraag of dergelijke gebieden geïdentificeerd zijn, zet de accountant werkzaamheden op en voert hij deze uit om een zinvol niveau van zekerheid te verkrijgen.

A113
Een assurance-opdracht is een iteratief proces en er zou informatie onder de aandacht van de accountant kunnen komen die significant afwijkt van de informatie waarop de bepaling van geplande werkzaamheden was gebaseerd. Bij het door de accountant plannen van werkzaamheden kan de verkregen assurance-informatie ertoe leiden dat de accountant aanvullende werkzaamheden uit moet voeren. Dergelijke werkzaamheden omvatten het vragen aan de evalueerder om de door de accountant geïdentificeerde aangelegenheid te onderzoeken en indien nodig wijzigingen aan te brengen in de informatie over het onderzoeksobject.

Bepalen of aanvullende werkzaamheden nodig zijn bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid
(Zie Par. 49B)

A114
De accountant kan zich bewust worden van afwijkingen die, na het toepassen van professionele oordeelsvorming, duidelijk geen aanwijzing zijn van het bestaan van afwijkingen van materieel belang.

De volgende voorbeelden geven aan wanneer aanvullende werkzaamheden wellicht niet noodzakelijk zijn omdat, naar de professionele oordeelsvorming van de accountant, de geïdentificeerde afwijkingen duidelijk geen aanwijzing zijn van het bestaan van afwijkingen van materieel belang:

- als de materialiteit 10.000 eenheden bedraagt en de accountant oordeelt dat er eventueel een potentiële fout van 100 eenheden bestaat zouden aanvullende werkzaamheden doorgaans niet vereist zijn, tenzij er sprake is van andere kwalitatieve factoren die in overweging moeten worden genomen omdat het risico op een afwijking van materieel belang in de omstandigheden van de opdracht waarschijnlijk aanvaardbaar zal zijn;
- als bij het uitvoeren van een serie werkzaamheden over een gebied waar afwijkingen van materieel belang waarschijnlijk voor zullen komen, een reactie op één van de vele verzoeken om inlichtingen niet als verwacht was, zijn aanvullende werkzaamheden wellicht niet nodig indien het risico op een afwijking van materieel belang desondanks op een niveau ligt dat in de omstandigheden van de opdracht aanvaardbaar is in het licht van de resultaten van andere werkzaamheden.

A115
De accountant kan zich bewust worden van een aangelegenheid of aangelegenheden die hem ertoe brengt of brengen te veronderstellen dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang kan bevatten.
De volgende voorbeelden geven aan wanneer aanvullende werkzaamheden nodig zijn wanneer de geïdentificeerde afwijkingen aangeven dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang kan bevatten:

- bij het uitvoeren van cijferanalyses kan de accountant een fluctuatie of relatie identificeren die niet consistent is met andere relevante informatie of die significant afwijkt van de verwachte bedragen of ratio's;
- de accountant kan zich bewust worden van een potentiële afwijking van materieel belang door externe bronnen te beoordelen;
- indien de van toepassing zijnde criteria een foutenmarge van 10% toestaat en, op basis van een bepaalde toets, de accountant een foutenmarge van 9% ontdekt, zouden er aanvullende werkzaamheden nodig kunnen zijn omdat het risico op een afwijking van materieel belang in de omstandigheden van de opdracht niet aanvaardbaar zou kunnen zijn;
- als de resultaten van cijferanalyses binnen de verwachtingen liggen maar, desalniettemin dicht bij het overschrijden van de verwachte waarde, zouden er aanvullende werkzaamheden nodig kunnen zijn omdat het risico op een afwijking van materieel belang in de omstandigheden van de opdracht niet aanvaardbaar zou kunnen zijn.

A116

Indien bij van een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, één of meerdere aangelegenheden onder de aandacht van de accountant komen die ertoe leiden dat de accountant veronderstelt dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang kan bevatten, is van de accountant op grond van paragraaf 49B vereist om aanvullende werkzaamheden op te zetten en uit te voeren. Aanvullende werkzaamheden kunnen bijvoorbeeld het verzoeken om inlichtingen bij de geschikte partij(en) omvatten of het uitvoeren van andere werkzaamheden naar gelang passend in de omstandigheden.

A117

Indien de accountant, na de op grond van paragraaf 49B vereiste aanvullende werkzaamheden te hebben uitgevoerd niet in staat is om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen:

a. om te concluderen dat de aangelegenheid of aangelegenheden er waarschijnlijk niet toe leidt/leiden dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat; of
b. om te bepalen dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat;

dan is er sprake van een beperking in de reikwijdte en is paragraaf 66 van toepassing.

A118

De oordeelsvorming van de accountant over de aard, timing en omvang van de aanvullende werkzaamheden die nodig zijn om assurance-informatie te verkrijgen om te concluderen dat een afwijking van materieel belang niet waarschijnlijk is dan wel om te bepalen dat er sprake is van een afwijking van materieel belang, wordt bijvoorbeeld mede door het volgende bepaald:

- informatie die is verkregen uit de evaluatie van de accountant van de resultaten van de werkzaamheden die reeds zijn uitgevoerd;
- het bijgewerkte inzicht van de accountant in het onderzoeksobject en overige omstandigheden van de opdracht die in de loop van de opdracht is verworven; en
- de visie van de accountant inzake de aannemelijkheid van de assurance-informatie die nodig is om in te spelen op de aangelegenheid die ertoe leidt dat hij veronderstelt dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang kan bevatten.

Het verzamelen van niet-gecorrigeerde afwijkingen

(Zie Par. 51, 65)

A119

Niet-gecorrigeerde afwijkingen worden tijdens de opdracht verzameld (Zie Par. 51) met als doel te evalueren of ze, afzonderlijk of gezamenlijk, van materieel belang zijn bij het vormen van de conclusie van de accountant.

A120

De accountant kan een bedrag vaststellen waaronder afwijkingen duidelijk triviaal zullen zijn en niet hoeven te worden verzameld omdat de accountant verwacht dat de verzameling van dergelijke bedragen geen effect zou hebben op de informatie over het onderzoeksobject dat van materieel belang zou zijn. 'Duidelijk triviaal' is geen andere benaming voor 'niet van materieel belang'. Aangelegenheden die duidelijk triviaal zijn zullen van een beduidend andere orde van grootte (kleiner) zijn dan de materialiteit die was vastgesteld overeenkomstig paragraaf 44 en zullen aangelegenheden zijn die duidelijk onbeduidend zijn, ongeacht of zij afzonderlijk of gezamenlijk in overweging worden genomen of en ongeacht of ze naar omvang, aard of omstandigheden worden beoordeeld. Wanneer er onzekerheid bestaat over de vraag of één of meerdere elementen duidelijk triviaal zijn wordt de aangelegenheid niet beschouwd als duidelijk triviaal.

Overwegingen wanneer een door de accountant ingeschakelde deskundige bij de opdracht betrokken is

Aard, timing en omvang van werkzaamheden

(Zie Par. 52)

A121

De volgende aangelegenheden zijn vaak relevant bij het bepalen van de aard, timing en omvang van werkzaamheden met betrekking tot de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige wanneer een onderdeel van de assurance-werkzaamheden door één of meerdere door de accountant ingeschakelde deskundigen zijn uitgevoerd (Zie Par. A70):

a. de significantie van de werkzaamheden van die deskundige in de context van de opdracht (Zie Par. A122 en A123);
b. de aard van de aangelegenheid waarop de werkzaamheden van die deskundige betrekking heeft;
c. de risico's van afwijkingen van materieel belang in de aangelegenheid waarop de werkzaamheden van die deskundige betrekking hebben;
d. de kennis van de accountant van en zijn ervaring met eerdere werkzaamheden die door die deskundige zijn uitgevoerd; en
e. de vraag of die deskundige onderworpen is aan de beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing van de eenheid van de accountant (Zie Par. A124 en A125).

Het integreren van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige
A122
Assurance-opdrachten kunnen worden uitgevoerd op een breed scala van objecten van onderzoek die gespecialiseerde vaardigheden en kennis vereisen die verder gaan dan waar de opdrachtpartner en overige leden van het opdrachtteam over beschikken en waarvoor de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige worden gebruikt. In sommige situaties zal de door de accountant ingeschakelde deskundige worden geraadpleegd om advies te geven over een individuele aangelegenheid. Hoe groter de significantie van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige in de context van de opdracht is, des te waarschijnlijker is het dat die deskundige zal werken als onderdeel van een multidisciplinair team dat bestaat uit deskundigen inzake het onderzoeksobject en overig assurance-personeel. Hoe meer de werkzaamheden van die deskundige in de aard, timing en omvang met de algehele werkinspanning worden geïntegreerd, des te belangrijker is de wederzijdse communicatie tussen de door de accountant ingeschakelde deskundige en overig assurance-personeel. Effectieve wederzijdse communicatie vergemakkelijkt een juiste integratie van de werkzaamheden van de deskundige met de werkzaamheden van anderen voor de opdracht.
A123
Wanneer er gebruik wordt gemaakt van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige, zoals in paragraaf A71 wordt aangegeven, kan het passend zijn om een aantal werkzaamheden uit te voeren die op grond van paragraaf 52 zijn vereist bij de aanvaarding van de opdracht of bij de continuering hiervan. Dit is in het bijzonder het geval wanneer:
- de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige volledig zullen worden geïntegreerd met de werkzaamheden van andere bij de assurance-opdracht betrokken personen; en
- er in het begin van de opdracht van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige gebruik wordt gemaakt, bijvoorbeeld tijdens de initiële planning en risico-inschatting.

De beleidslijnen en procedures inzake de kwaliteitsbeheersing van de eenheid van de accountant
A124
Een door de accountant ingeschakelde interne deskundige kan een partner of onderdeel van de staf zijn, met inbegrip van tijdelijke staf, van de eenheid van de accountant. Daarom kan hij onderworpen zijn aan beleidslijnen en procedures inzake interne beheersing van die accountantseenheid overeenkomstig de NVKS. Een andere mogelijkheid is dat een door de accountant ingeschakelde interne deskundige een partner of onderdeel van de staf kan zijn, met inbegrip van tijdelijke staf, van een accountantseenheid dat tot het netwerk behoort, dat gezamenlijke beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing kan delen met de accountantseenheid. Een door de accountant ingeschakelde externe deskundige is geen lid van het opdrachtteam en is niet onderworpen aan beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing overeenkomstig de NVKS.
A125
Opdrachtteams mogen steunen op het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantseenheid tenzij de door de accountantseenheid of andere partijen verschafte informatie iets anders aangeeft. Hoe groot dat vertrouwen is, zal variëren naar gelang van de omstandigheden en kan van invloed zijn op de aard, timing en omvang van werkzaamheden van de accountant met betrekking tot aangelegenheden zoals:
- competentie en capaciteiten door wervings- en trainingsprogramma's;
- de evaluatie door de accountant van de objectiviteit van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige. De door de accountant ingeschakelde interne deskundigen zijn onderworpen aan relevante ethische voorschriften, met inbegrip van die welke betrekking hebben op onafhankelijkheid;
- de evaluatie door de accountant van het adequaat zijn van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige. De trainingsprogramma's van de accountantseenheid kunnen aan de door de accountant ingeschakelde interne deskundigen bijvoorbeeld een passend inzicht verschaffen in de onderlinge relatie tussen hun deskundigheid en het proces van het verzamelen van assurance-informatie. Vertrouwen op dergelijke training en andere processen van de accountantseenheid, zoals protocollen voor het bepalen van de reikwijdte van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde interne deskundigen, kan van invloed zijn op de aard, timing en omvang van de werkzaamheden van de accountant om het adequaat zijn van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde interne deskundige te evalueren;
- het zich houden aan de regelgevende en wettelijke vereisten door middel van processen voor het monitoren;
- overeenstemming met de door de accountant ingeschakelde deskundige;
- dergelijk vertrouwen vermindert de verantwoordelijkheid van de accountant niet om te voldoen aan de vereisten van deze Standaard.

De competentie, capaciteiten en de objectiviteit van de door de accountant ingeschakelde deskundige

(Zie Par. 52(a))

A126

Informatie over de competentie, capaciteiten en objectiviteit van een accountant kan uit verschillende bronnen komen, zoals:

- persoonlijke ervaring met eerder werk van die deskundige;
- besprekingen met die deskundige;
- besprekingen met andere accountants of anderen die bekend zijn met het werk van die deskundige;
- kennis van de kwalificaties van die deskundige, zijn lidmaatschap van een beroeps- of brancheverenigging, zijn beroepsvergunning of andere vormen van externe erkenning;
- door die deskundige geschreven artikelen of boeken die zijn uitgegeven;
- de beleidslijnen en procedures inzake de kwaliteitsbeheersing van die accountantseenheid (Zie Par. A124 en A125)

A127

Door de accountant ingeschakelde deskundigen hebben niet dezelfde bekwaamheid als de accountant nodig bij het uitvoeren van alle aspecten van een assurance-opdracht. Toch kan het nodig zijn dat een door de accountant ingeschakelde deskundige van wie de werkzaamheden worden gebruikt voldoende begrip heeft van relevante Standaarden om die deskundige in staat te stellen om het werk dat aan hem is toegewezen aan de doelstelling van die opdracht te relateren.

A128

De evaluatie van de significantie van bedreigingen voor objectiviteit en van de vraag of er een noodzaak voor maatregelen bestaat kan afhankelijk zijn van de rol van de door de accountant ingeschakelde deskundige en van de significantie van de werkzaamheden van de deskundige in de context van de opdracht. Er kunnen zich bepaalde omstandigheden voordoen waarin maatregelen bedreigingen niet weg kunnen nemen. Dit is bijvoorbeeld zo als een voorgestelde door de accountant ingeschakelde deskundige een persoon is die een significante rol heeft gespeeld bij het opstellen van de informatie over het onderzoeksobject.

A129

Bij het evalueren van de objectiviteit van een door de accountant ingeschakelde externe deskundige kan het relevant zijn om:

- bij de geschikte partij(en) te verzoeken om inlichtingen over bekende belangen of relaties die de geschikte partij(en) met de door de accountant ingeschakelde externe deskundige heeft/hebben die van invloed zouden kunnen zijn op de objectiviteit van die deskundige;
- met die deskundige toepasbare maatregelen te bespreken, met inbegrip van professionele vereisten die op die deskundige van toepassing zijn, en te evalueren of de maatregelen adequaat zijn om de dreigingen weg te nemen. Tot belangen en relaties die mogelijk relevant zijn om te bespreken met de door de accountant ingeschakelde deskundige behoren:
  - financiële belangen;
  - zakelijke en persoonlijke relaties;
  - verlening van andere diensten door de deskundige, met inbegrip van het verlenen van diensten door de organisatie wanneer een externe deskundige een organisatie is.

In sommige gevallen kan het voor de accountant ook passend zijn om van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige een schriftelijke bevestiging te ontvangen over eventuele belangen of relaties met de geschikte partij(en) waarvan die deskundige op de hoogte is.

Het verwerven van inzicht in het deskundigheidsgebied van de door de accountant ingeschakelde deskundige

(Zie Par. 52(b))

A130

Voldoende inzicht hebben in het deskundigheidsgebied van een door de accountant ingeschakelde deskundige stelt de accountant in staat om:

a. met die deskundige de aard, reikwijdte en doelstelling van de werkzaamheden van die deskundige overeen te komen voor de doeleinden van de accountant; en
b. het adequaat zijn van die werkzaamheden voor de doeleinden van de accountant te evalueren.

A131

Tot aspecten van het deskundigheidsgebied van de door de accountant ingeschakelde deskundige die relevant zijn voor het inzicht van de accountant kunnen behoren:

- de vraag of het deskundigheidsgebied van die deskundige specialismen heeft die relevant zijn voor de opdracht;
- de vraag of beroeps- of andere normen, alsmede door wet- of regelgeving of gestelde vereisten van toepassing zijn;
- welke veronderstellingen en methoden, met inbegrip van modellen waar van toepassing, door de door de accountant ingeschakelde deskundige worden gebruikt, en of deze algemeen aanvaard zijn binnen het deskundigheidsgebied van die deskundige en of deze in de omstandigheden van de opdracht geschikt zijn;

- de aard van de interne en externe gegevens of informatie die de door de accountant ingeschakelde deskundige gebruikt.

Overeenstemming met de door de accountant ingeschakelde deskundige
(Zie Par. 52(c))
A132
Het kan voor de overeenkomst van de accountant met de door de accountant ingeschakelde deskundige passend zijn om ook aangelegenheden als de volgende op te nemen:
a. de respectieve rollen en verantwoordelijkheden van de accountant en die deskundige;
b. de aard, timing en omvang van communicatie tussen de accountant en die deskundige, met inbegrip van de vorm van enige rapportage die door die deskundige zal worden verstrekt; en
c. de noodzaak voor de door de accountant ingeschakelde deskundige om geheimhoudingsvereisten in acht te nemen.
A133
De aangelegenheden die in paragraaf A125 worden genoemd kunnen van invloed zijn op de mate van detaillering en formaliteit van de overeenkomst tussen de accountant en de door de accountant ingeschakelde deskundige, met inbegrip van de vraag of het passend is dat de overeenkomst schriftelijk zal zijn. De overeenkomst tussen de accountant en de door de accountant ingeschakelde externe deskundige is vaak in de vorm van een opdrachtbevestiging.

Het evalueren van het adequaat zijn van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige
(Zie Par. 52(d))
A134
De volgende aangelegenheden kunnen relevant zijn bij het evalueren van de adequaatheid van de werkzaamheden van de door hem ingeschakelde deskundige voor de doeleinden van de accountant:
a. de relevantie en redelijkheid van de bevindingen of conclusies van die deskundige alsmede de consistentie ervan met andere assurance-informatie;
b. indien de werkzaamheden van die deskundige het gebruik van significante veronderstellingen en methodes inhouden, de relevantie en redelijkheid van die veronderstellingen en methodes in de gegeven omstandigheden; en
c. indien de werkzaamheden van die deskundige het gebruik omvatten van brongegevens die significant zijn voor de werkzaamheden van die deskundige, de relevantie, volledigheid en het accuraat zijn van die brongegevens.
A135
Indien de accountant vaststelt dat de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige niet adequaat zijn voor de doeleinden van de accountant, omvatten de opties die voor de accountant beschikbaar zijn de volgende:
a. met die deskundige de aard en de omvang van verdere door die deskundige uit te voeren werkzaamheden overeen te komen; of
b. aanvullende werkzaamheden uit te voeren die in de gegeven omstandigheden passend zijn.

Werkzaamheden die door een andere accountant, een door de verantwoordelijke partij of evalueerder ingeschakelde deskundige of een interne auditor zijn uitgevoerd
(Zie Par 53, 54 en 55)
A136
Terwijl paragrafen A121 – A135 geschreven zijn in de context van het gebruikmaken van werkzaamheden die zijn uitgevoerd door een door de accountant ingeschakelde deskundige kunnen zij ook nuttige leidraden verschaffen met betrekking tot het gebruikmaken van de werkzaamheden die zijn uitgevoerd door een andere accountant, een door de verantwoordelijke partij ingeschakelde deskundige of door de evalueerder ingeschakelde deskundige of een interne auditor.

Schriftelijke bevestigingen
(Zie Par. 56)
A137
Schriftelijke bevestiging van mondelinge bevestigingen vermindert de mogelijkheid van misverstanden tussen de accountant en de geschikte partij(en). De persoon/personen bij wie de accountant om schriftelijke bevestigingen vraagt zal/zullen doorgaans lid zijn van het senior management of van de met governance belaste personen afhankelijk van bijvoorbeeld de management- en governancestructuur van de geschikte partij(en). Deze kan per rechtsgebied en entiteit variëren en wordt onder meer beïnvloed door verschillende culturele en juridische achtergronden, omvang en eigendomskenmerken.
A138
Overige schriftelijke bevestigingen waarom kan worden gevraagd, kunnen het volgende omvatten:
- de vraag of de geschikte partij(en) veronderstelt/veronderstellen dat de effecten van niet-gecorrigeerde afwijkingen, afzonderlijk en gezamenlijk, voor de informatie over het onderzoeksob-

ject niet van materieel belang zijn. Een samenvatting van deze elementen wordt doorgaans opgenomen in, of toegevoegd aan, de schriftelijke bevestiging;
- dat de significante veronderstellingen waarvan gebruik wordt gemaakt bij het maken van materieel belang zijnde schattingen redelijk zijn;
- dat de geschikte partij(en) alle tekortkomingen in de interne beheersing die voor de opdracht relevant zijn en die niet duidelijk triviaal en onbeduidend zijn waarvan de geschikte partij(en) op de hoogte is/zijn aan de accountant gecommuniceerd heeft/hebben; en
- wanneer de verantwoordelijke partij verschilt van de evalueerder, dat de verantwoordelijke partij verantwoordelijkheid erkent voor het onderzoeksobject.

A139
Bevestigingen door de geschikte partij(en) kunnen geen andere assurance-informatie vervangen waarvan de accountant redelijkerwijs kan veronderstellen dat deze beschikbaar is. Hoewel schriftelijke bevestigingen noodzakelijke assurance-informatie verschaffen, verschaffen zij op zichzelf niet voldoende en geschikte assurance-informatie over de aangelegenheden waarover zij handelen. Verder is het feit dat de accountant betrouwbare schriftelijke bevestigingen heeft ontvangen niet van invloed op de aard of omvang van andere assurance-informatie die de accountant verkrijgt.

Gevraagde schriftelijke bevestigingen die niet verstrekt of niet betrouwbaar zijn
(Zie Par. 60)
A140
Omstandigheden waarin de accountant wellicht niet in staat is om gevraagde schriftelijke bevestigingen te verkrijgen omvatten, bijvoorbeeld, wanneer:
- de verantwoordelijke partij een derde partij inhuurt om de relevante meting of evaluatie uit te voeren en later de accountant inschakelt om een assurance-opdracht op zich te nemen over de resulterende informatie over het onderzoeksobject. In sommige gevallen, bijvoorbeeld waar de verantwoordelijke partij een doorlopende relatie heeft met de evalueerder, kan de verantwoordelijke partij in staat zijn om te regelen dat de evalueerder schriftelijke bevestigingen verschaft waarom verzocht is. De verantwoordelijke partij kan ook in de positie zitten om dergelijke bevestigingen te verschaffen indien de verantwoordelijke partij een redelijke basis heeft om dat te doen, maar dat hoeft in andere gevallen niet zo te zijn;
- een beoogde gebruiker de accountant inschakelt om een assurance-opdracht uit te voeren over informatie die openbaar is, maar dat die geen zodanige relatie heeft met de verantwoordelijke partij dat die partij reageert op het verzoek van de accountant om een schriftelijke bevestiging;
- de assurance-opdracht tegen de wens van de evalueerder wordt uitgevoerd. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn wanneer de opdracht conform een gerechtelijk bevel wordt uitgevoerd of wanneer van een accountant in de publieke sector door de wetgever of andere autoriteit vereist wordt om een bepaalde opdracht op zich te nemen.

In deze of soortgelijke omstandigheden heeft de accountant wellicht geen toegang tot de assurance-informatie die nodig is om de conclusie van de accountant te onderbouwen. Als dit het geval is, is paragraaf 66 van deze Standaard van toepassing.

Gebeurtenissen na de periode of het tijdstip waarop de opdracht betrekking heeft
(Zie Par. 61)
A141
Het in overweging nemen van gebeurtenissen na de periode of het tijdstip waarop de opdracht betrekking heeft, hoeft bij bepaalde assurance-opdrachten niet relevant te zijn vanwege de aard van het onderzoeksobject. Wanneer de opdracht bijvoorbeeld een conclusie vereist over het accuraat zijn van een statistisch overzicht op een bepaald tijdstip, is het mogelijk dat gebeurtenissen die plaatsvinden tussen dat tijdstip en de datum van het assurance-rapport geen invloed hebben op de conclusie of een toelichting in het overzicht dan wel het assurance-rapport vereisen.
A142
Zoals in paragraaf 61 wordt vermeld, is de accountant niet verantwoordelijk voor het uitvoeren van werkzaamheden omtrent de informatie over het onderzoeksobject na de datum van het assurance-rapport. Als er echter na de datum van het assurance-rapport een feit bekend wordt bij de accountant dat, als dit bij hem bekend was geweest op de datum van het assurance-rapport, tot aanpassing van het rapport had kunnen leiden, kan het nodig zijn dat de accountant de aangelegenheid met de geschikte partij(en) bespreekt of dat hij een maatregel treft die in de omstandigheden passend is.

Andere informatie
(Zie Par. 62)
A143
Verdere maatregelen die passend zouden kunnen zijn als de accountant een van materieel belang zijnde inconsistentie identificeert of wanneer hij zich bewust wordt van een van materieel belang zijnde onjuiste voorstelling van zaken, omvatten bijvoorbeeld:
- het bij de geschikte partij(en) verzoeken om met een bevoegde derde partij te overleggen, zoals de juridische adviseurs van de geschikte partij(en);

- het inwinnen van juridisch advies over de gevolgen van verschillende handelwijzen;
- het communiceren met derde partij(en) (bijvoorbeeld een regelgever of toezichthouder);
- het niet verstrekken van het assurance-rapport;
- het teruggeven van de opdracht wanneer dat onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is;
- het beschrijven van de van materieel belang zijnde inconsistentie in het assurance-rapport.

Beschrijving van de van toepassing zijnde criteria
(Zie Par. 63)
A144
De beschrijving van de van toepassing zijnde criteria informeert de beoogde gebruikers over het raamwerk waarop de informatie over het onderzoeksobject is gebaseerd. Deze is in het bijzonder van belang wanneer er sprake is van significante verschillen tussen verschillende criteria over hoe bepaalde aangelegenheden in de informatie over het onderzoeksobject kunnen worden behandeld.
A145
Een beschrijving dat de informatie over het onderzoeksobject is opgesteld in overeenstemming met bepaalde van toepassing zijnde criteria is alleen gepast wanneer de informatie over het onderzoeksobject voldoet aan alle relevante vereisten van die van toepassing zijnde criteria die effectief zijn.
A146
Een beschrijving van de van toepassing zijnde criteria die onnauwkeurige kwalificerende of beperkende formuleringen omvat (bijvoorbeeld 'de informatie over het onderzoeksobject is hoofdzakelijk in overeenstemming met de vereisten XYZ') is geen adequate beschrijving aangezien deze de gebruikers van de informatie over het onderzoeksobject kan misleiden.

Het vormen van de assurance-conclusie

Voldoende en geschikt zijn van de assurance-informatie
(Zie Par. 12(i), 64)
A147
Assurance-informatie is noodzakelijk om de conclusie van de accountant en het assurance-rapport te onderbouwen. Deze is cumulatief van aard en wordt voornamelijk verkregen uit werkzaamheden die in de loop van de opdracht worden uitgevoerd. Assurance-informatie kan echter ook informatie omvatten die wordt verkregen uit andere bronnen zoals eerdere opdrachten (onder de voorwaarde dat de accountant vastgesteld heeft of er sinds de vorige opdracht wijzigingen hebben plaatsgevonden die de relevantie ervan voor de huidige opdracht zouden kunnen beïnvloeden) of de kwaliteitsbeheersingsprocedures van een accountantseenheid voor het aanvaarden van de cliënt en de continuering van de relatie. Assurance-informatie kan van bronnen binnen en buiten de geschikte partij(en) komen. Bovendien kan informatie die kan worden gebruikt als assurance-informatie zijn opgesteld door een deskundige die door de geschikte partij(en) in dienst is genomen of ingehuurd. Assurance-informatie bestaat uit zowel informatie die aspecten van de informatie over het onderzoeksobject onderbouwt en bevestigt alsmede informatie die aspecten van de informatie over het onderzoeksobject tegenspreekt. Ter aanvulling, in sommige gevallen wordt het ontbreken van informatie (bijvoorbeeld door het door de geschikte partij(en) weigeren om een bevestiging waarom verzocht is te verschaffen) door de accountant gebruikt waardoor het ook assurance-informatie vormt. Het merendeel van de werkzaamheden van de accountant bij het vormen van de assurance-conclusie bestaat uit het verkrijgen en evalueren van assurance-informatie.
A148
Het voldoende en geschikt zijn van assurance-informatie zijn verbonden met elkaar. Het voldoende zijn is de maatstaf van de hoeveelheid assurance-informatie. Hoeveel assurance-informatie nodig is, is afhankelijk van de risico's dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat (hoe hoger de risico's, hoe meer assurance-informatie waarschijnlijk vereist is) en van de kwaliteit van die assurance-informatie (hoe hoger de kwaliteit, hoe minder mogelijk vereist is). Het is echter mogelijk dat het verkrijgen van meer assurance-informatie de slechte kwaliteit ervan niet compenseert.
A149
Geschiktheid is de maatstaf van de kwaliteit van assurance-informatie; d.w.z. de mate waarin die informatie relevant en betrouwbaar is bij het onderbouwen van de conclusie van de accountant. De betrouwbaarheid van assurance-informatie wordt beïnvloed door de bron en de aard van die bron en is afhankelijk van de individuele omstandigheden waarin de informatie is verkregen. Er kunnen algemene regels over de betrouwbaarheid van verschillende soorten assurance-informatie worden afgegeven. Dergelijke algemene regels zijn echter wel onderhevig aan belangrijke uitzonderingen. Zelfs wanneer assurance-informatie wordt verkregen uit bronnen buiten de geschikte partij(en) kunnen er omstandigheden bestaan die de betrouwbaarheid hiervan zouden kunnen beïnvloeden. Assurance-informatie die bijvoorbeeld uit een externe bron wordt verkregen is mogelijk niet betrouwbaar wanneer de bron niet goed ingelicht of objectief is. Rekening houdend met het feit dat er

uitzonderingen kunnen bestaan kunnen de volgende algemene regels over de betrouwbaarheid van assurance-informatie nuttig zijn:

- de betrouwbaarheid van assurance-informatie neemt toe wanneer deze uit bronnen buiten de geschikte partij(en) is verkregen;
- de betrouwbaarheid van intern gegenereerde assurance-informatie neemt toe wanneer de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen effectief zijn;
- assurance-informatie die direct door de accountant is verkregen (bijvoorbeeld door waarneming van de toepassing van een interne beheersingsmaatregel) is betrouwbaarder dan assurance-informatie die indirect of door gevolgtrekking is verkregen (bijvoorbeeld door een verzoek om inlichtingen over de toepassing van een interne beheersingsmaatregel);
- assurance-informatie in de vorm van documenten op papier, in elektronische vorm of op andere gegevensdragers vastgelegd, is betrouwbaarder dan mondeling verkregen informatie (bijvoorbeeld de notulen van een vergadering zijn betrouwbaarder dan een mondelinge weergave van de besproken aangelegenheden achteraf).

A150

De accountant verkrijgt doorgaans meer assurance van consistente assurance-informatie die uit verschillende bronnen of van andere aard is verkregen dat vanuit elementen van assurance-informatie die afzonderlijk in overweging zijn genomen. Bovendien kan het verkrijgen van assurance-informatie uit verschillende bronnen of van een andere aard aangeven dat een afzonderlijk element van de assurance-informatie niet betrouwbaar is. Het bevestigen van informatie die verkregen is uit een bron die onafhankelijk is van de geschikte partij(en) kan bijvoorbeeld de zekerheid verhogen die de accountant uit een bevestiging van de geschikte partij(en) verkrijgt. Aan de andere kant is het zo dat wanneer assurance-informatie die uit één bron is verkregen niet consistent is met de informatie die uit een andere bron is verkregen, de accountant bepaalt welke aanvullende werkzaamheden er nodig zijn om deze inconsistentie op te lossen.

A151

Met betrekking tot het verkrijgen van voldoende en geschikte assurance-informatie is het doorgaans moeilijker om zekerheid te verkrijgen over informatie over het onderzoeksobject die een verslagperiode omvat dan over informatie over een bepaald tijdstip. Bovendien zijn de conclusies die over processen zijn verschaft doorgaans beperkt tot de periode die door de opdracht wordt omvat. De accountant verschaft geen conclusie over de vraag of het proces in de toekomst zal blijven functioneren op de aangegeven wijze.

A152

Of er voldoende en geschikte assurance-informatie is verkregen waarop de accountant zijn conclusie kan baseren is een kwestie van professionele oordeelsvorming.

A153

In sommige omstandigheden heeft de accountant mogelijk niet de hoeveelheid voldoende en geschikte assurance-informatie verkregen die de accountant middels de geplande werkzaamheden had verwacht te verkrijgen. In deze omstandigheden beschouwt de accountant de assurance-informatie die uit de uitgevoerde werkzaamheden is verkregen als niet voldoende en geschikt om een conclusie te kunnen vormen over de informatie over het onderzoeksobject. De accountant kan

- de uitgevoerde werkzaamheden uitbreiden; of
- andere werkzaamheden uitvoeren die door de accountant in de omstandigheden noodzakelijk worden geacht.

Als beide niet praktisch uitvoerbaar zijn, zal de accountant niet in staat zijn om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen om een conclusie te vormen. Deze situatie kan zich zelfs voordoen als de accountant zich niet bewust is van aangelegenheden die ertoe leiden dat de accountant veronderstelt dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang kan bevatten, zoals wordt beschreven in paragraaf 49B.

Het evalueren van het voldoende en geschikt zijn van assurance-informatie

(Zie Par. 65)

A154

Een assurance-opdracht is een cumulatief en iteratief proces. Wanneer de accountant geplande werkzaamheden uitvoert kan de verkregen assurance-informatie ertoe leiden dat de accountant de aard, timing of omvang van andere geplande werkzaamheden aanpast. Er kan informatie onder de aandacht van de accountant komen die significant afwijkt van wat was verwacht en waarop geplande werkzaamheden waren gebaseerd. Bijvoorbeeld:

- de omvang van afwijkingen die de accountant identificeert kan de professionele oordeelsvorming van de accountant over de betrouwbaarheid van bepaalde bronnen van informatie doen veranderen;
- de accountant kan zich bewust worden van discrepanties in relevante informatie, of van inconsistente of ontbrekende assurance-informatie;
- als er cijferanalyses aan het einde van de opdracht werden uitgevoerd, kunnen de resultaten van die werkzaamheden wijzen op een niet eerder geïdentificeerd risico op een afwijking van materieel belang.

In dergelijke gevallen kan het mogelijk zijn dat de accountant geplande werkzaamheden herevalueert.

A155

De door de accountant toegepaste professionele oordeelsvorming ten aanzien van wat het voldoende en geschikt zijn van de assurance-informatie inhoudt, wordt beïnvloed door factoren zoals:

- de significantie van een mogelijke afwijking en de waarschijnlijkheid dat deze, afzonderlijk of gezamenlijk met andere mogelijke afwijkingen, een effect van materieel belang heeft op de informatie over het onderzoeksobject;
- de effectiviteit van de reacties van de geschikte partij(en) om op het bekende risico op een afwijking van materieel belang in te spelen;
- bij vorige assurance-opdrachten opgedane ervaring met soortgelijke mogelijke afwijkingen;
- resultaten van uitgevoerde werkzaamheden, met inbegrip van de vraag of dergelijke werkzaamheden specifieke afwijkingen identificeerden;
- de herkomst en de betrouwbaarheid van de beschikbare informatie;
- het overtuigende karakter van de assurance-informatie;
- inzicht in de geschikte partij(en) en de omgeving daarvan.

Beperkingen in reikwijdte

(Zie Par. 26, 66)

A156

Een beperking in de reikwijdte kan voortkomen uit:

a. omstandigheden buiten de beheersing van de geschikte partij(en). De documentatie die de accountant bijvoorbeeld nodig acht om te inspecteren kan per ongeluk vernietigd zijn;
b. omstandigheden betreffende de aard of timing van de werkzaamheden van de accountant. Een fysiek proces dat de accountant noodzakelijk acht om waar te nemen kan bijvoorbeeld al hebben plaatsgevonden vóór de opdracht van de accountant; of
c. beperkingen die door de verantwoordelijke partij, de evalueerder, of de opdrachtgever aan de accountant zijn opgelegd die bijvoorbeeld kunnen verhinderen dat de accountant een maatregel uitvoert die de accountant in de omstandigheden nodig acht. Beperkingen van dit soort kunnen voor de opdracht andere gevolgen hebben, zoals voor het door de accountant in acht nemen van het opdrachtrisico en de opdrachtaanvaarding en -continuering.

A157

Het niet in staat zijn om een specifieke maatregel uit te voeren vormt geen beperking in de reikwijdte als de accountant in staat is om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen door alternatieve werkzaamheden uit te voeren.

A158

De werkzaamheden die worden uitgevoerd bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid zijn, per definitie, beperkt vergeleken met die van een opdracht met een redelijke mate van zekerheid. Beperkingen waarvan bekend is dat zij bestonden vóór de aanvaarding van de opdracht met een beperkte mate van zekerheid zijn een relevante overweging bij het vaststellen van de vraag of de randvoorwaarden voor een assurance-opdracht aanwezig zijn, in het bijzonder de vraag of de opdracht de kenmerken van toegang tot assurance-informatie vertoont (Zie Par. 24(b)(iv)) en een rationeel doel (Zie Par. 24(b)(vi)). Als een verdere beperking door de geschikte partij(en) wordt opgelegd na de aanvaarding van een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, kan het passend zijn om de opdracht terug te geven wanneer dat onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is.

Het opstellen van het assurance-rapport

De vorm van het assurance-rapport

(Zie Par. 67 en 68)

A159

Mondelinge en andere vormen van het tot uitdrukking brengen van conclusies kunnen verkeerd worden begrepen zonder de ondersteuning van een schriftelijk rapport. Om deze reden rapporteert de accountant niet mondeling of met gebruik van symbolen zonder alsnog een schriftelijk assurance-rapport te verschaffen dat direct beschikbaar is wanneer de mondelinge rapportage wordt verschaft of het symbool wordt gebruikt. Een symbool zou bijvoorbeeld kunnen worden gehyperlinkt aan een schriftelijk assurance-rapport op het internet.

A160

Deze Standaard vereist geen gestandaardiseerd format voor het rapporteren over alle assurance-opdrachten. In plaats daarvan identificeert het de basiselementen die in het assurance-rapport moeten worden opgenomen. Assurance-rapporten zijn afgestemd op de specifieke omstandigheden van de opdracht. De accountant kan gebruikmaken van kopjes, paragraafnummers, typografische middelen, bijvoorbeeld het vet drukken van tekst, en andere mechanismen om de helderheid en leesbaarheid van het assurance-rapport te verbeteren.

A161

De accountant kan kiezen voor een rapportage ‘in beknopte vorm’ (‘short form’) of ‘rapportage in

uitgebreide vorm' ('long form') om effectieve communicatie naar de beoogde gebruikers mogelijk te maken. 'Rapportages in beknopte vorm' bevatten doorgaans alleen de basiselementen. 'Rapportages in uitgebreide vorm' bevatten andere informatie en uitleg die niet bedoeld zijn om de conclusie van de accountant aan te tasten. In aanvulling op de basiselementen kunnen rapportages in uitgebreide vorm in detail:

- de voorwaarden van de opdracht beschrijven;
- de van toepassing zijnde criteria die worden gebruikt;
- bevindingen die gerelateerd zijn aan bepaalde aspecten van de opdracht;
- de details van de kwalificaties en ervaring van de accountant en anderen die bij de opdracht betrokken zijn;
- toelichting van materialiteitsniveaus; en
- in sommige gevallen aanbevelingen.

De accountant kan het nuttig achten om de significantie van het verschaffen van dergelijke informatie te overwegen in relatie tot de informatiebehoeften van de beoogde gebruikers. Zoals op grond van paragraaf 68 wordt vereist, wordt aanvullende informatie duidelijk gescheiden van de conclusie van de accountant en zodanig geformuleerd dat het duidelijk is dat het niet de bedoeling is dat deze afbreuk doet aan die conclusie.

Inhoud van het assurance-rapport

Titel
(Zie Par. 69(a))
A162
Een passende titel helpt bij het identificeren van de aard van het assurance-rapport en bij het onderscheiden van rapporten die door anderen worden uitgebracht, zoals degenen die niet dezelfde ethische voorschriften naleven als de accountant.

Geadresseerde
(Zie Par. 69(b))
A163
Een geadresseerde identificeert de partij of partijen aan wie het assurance-rapport is gericht. Het assurance-rapport wordt doorgaans aan de opdrachtgever geadresseerd, maar in sommige gevallen kunnen er andere beoogde gebruikers zijn.

Informatie over het onderzoeksobject en het onderzoeksobject zelf
(Zie Par. 69(d))
A164
Identificatie en beschrijving van de informatie over het onderzoeksobject en, indien passend, het onderzoeksobject zelf kunnen het volgende omvatten:

- het tijdstip of de periode waarop de meting of evaluatie van het onderzoeksobject betrekking heeft;
- waar van toepassing, de naam van de verantwoordelijke partij of onderdeel van de verantwoordelijke partij waarop het onderzoeksobject betrekking heeft;
- een uitleg van die kenmerken van het onderzoeksobject of de informatie over het onderzoeksobject waarvan de beoogde gebruikers zich bewust moeten zijn, en hoe dergelijke kenmerken invloed kunnen hebben op de precisie van de meting of evaluatie van het onderzoeksobject ten opzichte van de van toepassing zijnde criteria, of het overtuigende karakter van de beschikbare assurance-informatie. Bijvoorbeeld:
  - de mate waarin de informatie over het onderzoeksobject kwalitatief is versus kwantitatief, objectief versus subjectief of historisch versus toekomstgericht;
  - wijzigingen in het onderzoeksobject of andere omstandigheden van de opdracht die van invloed zijn op de vergelijkbaarheid van de informatie over het onderzoeksobject van de ene naar de andere periode.

Van toepassing zijnde criteria
(Zie Par. 69(e))
A165
Het assurance-rapport identificeert de van toepassing zijnde criteria ten opzichte waarvan het onderzoeksobject is gemeten of geëvalueerd zodat de basis voor de conclusie van de accountant voor de beoogde gebruikers inzichtelijk is. Het assurance-rapport kan de van toepassing zijnde criteria omvatten of hiernaar verwijzen als zij in de informatie over het onderzoeksobject zijn opgenomen of als zij anderszins beschikbaar zijn vanuit een direct toegankelijke bron. Het kan in de omstandigheden relevant zijn om het volgende toe te lichten:

- de bron van de van toepassing zijnde criteria, en de vraag of de van toepassing zijnde criteria wel of niet in wet- of regelgeving zijn opgenomen, of zijn uitgegeven door geautoriseerde of erkende organisaties van deskundigen die een transparant en zorgvuldig proces volgen. D.w.z. de vraag of

zij vastgestelde criteria zijn in de context van het onderzoeksobject (en zo niet, een beschrijving van waarom zij geschikt zouden zijn);
- metings- of evaluatiemethoden die zijn gebruikt wanneer de van toepassing zijnde criteria de mogelijkheid bieden voor de keuze tussen een aantal methoden;
- significante interpretaties die zijn gemaakt bij het toepassen van de van toepassing zijnde criteria in de omstandigheden van de opdracht;
- de vraag of er wijzigingen hebben plaatsgevonden in de metings- of evaluatiemethoden.

Inherente beperkingen
(Zie Par. 69(f))
A166
Terwijl in sommige gevallen kan worden verondersteld dat inherente beperkingen door de beoogde gebruikers van het assurance-rapport goed worden begrepen, kan het in andere gevallen passend zijn om expliciete verwijzingen hiernaar op te nemen in het assurance-rapport. In een assurance-rapport dat bijvoorbeeld betrekking heeft op de effectiviteit van interne beheersing, kan het passend zijn om op te merken dat de historische evaluatie van effectiviteit niet relevant is voor toekomstige perioden. Dit als gevolg van het risico dat de interne beheersing inadequaat wordt vanwege wijzigingen in omstandigheden of doordat de mate van naleving van beleidslijnen of procedures af kan nemen.

Specifiek doel
(Zie Par. 69(g))
A167
In sommige gevallen kunnen de van toepassing zijnde criteria die worden gebruikt om het onderzoeksobject te meten of evalueren voor een specifiek doel zijn opgezet. Een regelgever of toezichthouder kan bijvoorbeeld van bepaalde entiteiten vereisen dat zij gebruikmaken van specifieke van toepassing zijnde criteria die opgezet zijn voor regelgevende doeleinden. Om misverstanden te voorkomen, maakt de accountant de lezers van het assurance-rapport hierop attent en op het feit dat daarom de informatie over het onderzoeksobject mogelijk niet geschikt is voor een ander doel.
A168
In aanvulling op de signalering zoals vereist op grond van paragraaf 69(f) kan de accountant het passend achten om aan te geven dat het assurance-rapport alleen voor specifieke gebruikers is bedoeld. Afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht, zoals de wet- of regelgeving van het bepaalde rechtsgebied, kan dit worden bereikt door de verspreiding of het gebruik van het assurance-rapport te beperken. Terwijl een assurance-rapport op deze manier een beperking kan bevatten geeft de afwezigheid van een beperking betreffende een bepaalde gebruiker of doel op zichzelf niet aan dat een juridische verantwoordelijkheid voor de accountant in relatie tot die gebruiker of voor dat doel geldt. De vraag of een juridische verantwoordelijkheid geldt is afhankelijk van de juridische omstandigheden van elke situatie en het relevante rechtsgebied.

Relatieve verantwoordelijkheden
(Zie Par. 69(h))
A169
Het identificeren van relatieve verantwoordelijkheden informeert de beoogde gebruikers dat de verantwoordelijke partij verantwoordelijk is voor het onderzoeksobject, dat de evalueerder verantwoordelijk is voor de meting of evaluatie ten opzichte van de van toepassing zijnde criteria en dat het de rol van de accountant is om onafhankelijk een conclusie tot uitdrukking te brengen over de informatie over het onderzoeksobject.

Het uitvoeren van de opdracht overeenkomstig Standaard 3000 en een specifieke Standaard voor het onderzoeksobject
(Zie Par. 69(i))
A170
Waar een specifieke Standaard voor het onderzoeksobject alleen van toepassing is op een deel van de informatie over het onderzoeksobject, kan het passend zijn om zowel die specifieke Standaard voor het onderzoeksobject als deze Standaard te citeren.
A171
Een vermelding die onnauwkeurige kwalificerende of beperkende formuleringen bevat (zoals 'de opdracht was naar analogie van Standaard 3000A uitgevoerd') kan gebruikers van assurance-rapporten misleiden.

Van toepassing zijnde vereisten inzake kwaliteitsbeheersing
(Zie Par. 69(j))
A172
Het volgende is een voorbeeld van een vermelding in het assurance-rapport met betrekking tot van toepassing zijnde vereisten inzake kwaliteitsbeheersing:
De accountantseenheid past de regelgeving inzake kwaliteitsbeheersing toe en onderhoudt derhalve

een inzichtelijk stelsel van kwaliteitsbeheersing met inbegrip van gedocumenteerde beleidslijnen en procedures met betrekking tot het naleven van ethische voorschriften, professionele Standaarden en van toepassing zijnde door wet- of regelgeving gestelde vereisten.

Naleving van onafhankelijkheids- en overige ethische voorschriften
(Zie Par. 69(k))
A173
Het volgende is een voorbeeld van een vermelding in het assurance-rapport met betrekking tot het naleven van de ethische voorschriften:
We hebben de onafhankelijkheids- en overige ethische voorschriften van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants, die gebaseerd is op fundamentele beginselen van professionaliteit, integriteit, objectiviteit, vakbekwaamheid en zorgvuldigheid en vertrouwelijkheid, en de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten nageleefd.

Samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden
(Zie Par. A6, 69(l))
A174
De samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden helpt de beoogde gebruikers de conclusie van de accountant te begrijpen. Voor veel assurance-opdrachten zijn er in theorie oneindig veel soorten werkzaamheden mogelijk. In de praktijk is het echter moeilijk om deze duidelijk en ondubbelzinnig te communiceren. Overige gezaghebbende uitingen die door de International Auditing and Assurance Standards Board zijn uitgegeven kunnen voor accountants nuttig zijn bij het opstellen van de samenvatting.
A175
Waar er geen specifieke Standaard leidraden verschaft voor werkzaamheden voor een bepaald onderzoeksobject zou de samenvatting een meer gedetailleerde beschrijving van de uitgevoerde werkzaamheden kunnen bevatten. Het kan passend zijn om in de samenvatting een vermelding op te nemen dat de werkzaamheden zijn uitgevoerd met inbegrip van het evalueren van de geschiktheid van de van toepassing zijnde criteria.
A176
Bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid is de samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden doorgaans gedetailleerder dan bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid en identificeert deze de aard, timing en omvang van werkzaamheden. Dit komt doordat een bespreking van de aard, timing en omvang van uitgevoerde werkzaamheden essentieel is voor het inzicht in een conclusie die tot uitdrukking wordt gebracht in een vorm die, op basis van de uitgevoerde werkzaamheden, uitdrukt of er van materieel belang zijnde aangelegenheden onder de aandacht van de accountant zijn gekomen die ertoe leiden dat de accountant veronderstelt dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat. Het kan tevens gepast zijn om in de samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden bepaalde werkzaamheden aan te geven die niet uitgevoerd zijn waarvan normaliter verwacht zou worden dat deze bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid wel zouden zijn uitgevoerd. Een volledige identificatie van al die werkzaamheden kan echter niet mogelijk zijn omdat het van de accountant vereiste inzicht in en overweging van het opdrachtrisico minder is dan bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid.
A177
Factoren om in overweging te nemen bij het bepalen van de mate van detaillering die moet worden verschaft bij de samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden kunnen de volgende omvatten:
- omstandigheden die specifiek zijn voor de entiteit (zoals de verschillende aard van de activiteiten van de entiteit vergeleken met degenen die de sector typeren);
- specifieke omstandigheden van de opdracht die de aard en omvang van de uitgevoerde werkzaamheden beïnvloeden;
- de verwachtingen van de beoogde gebruikers van de mate van detaillering dat in het rapport moet worden verschaft, op basis van wat in de markt gebruikelijk is of van toepassing zijnde wet- of regelgeving.

A178
Het is van belang dat de samenvatting op een objectieve manier wordt geschreven zodat de beoogde gebruikers inzicht hebben in het gedane werk als basis voor de conclusie van de accountant. In de meeste gevallen staat dit los van het nauwkeurig beschrijven van het gehele werkprogramma, maar aan de andere kant is het van belang dat het niet dermate wordt samengevat dat het dubbelzinnig is of dat het op een manier wordt geschreven die overdreven of verfraaid is.

De conclusie van de accountant
(Zie Par. 12(a)(i)(a), 69(m))
A179
Voorbeelden van conclusies die tot uitdrukking worden gebracht in een vorm die voor een opdracht met een redelijke mate van zekerheid passend is omvatten:
- wanneer tot uitdrukking gebracht over het onderzoeksobject en de van toepassing zijnde criteria,

'Naar ons oordeel heeft de entiteit, in alle van materieel belang zijnde opzichten, de XYZ-wetgeving nageleefd';
- wanneer tot uitdrukking gebracht in termen van de informatie over het onderzoeksobject en de van toepassing zijnde criteria, 'Naar ons oordeel is de prognose van de financiële prestatie van de entiteit naar behoren, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de XYZ-criteria opgesteld';
- wanneer tot uitdrukking gebracht met betrekking tot een vermelding die door de geschikte partij is gemaakt, 'Naar ons oordeel is de vermelding [van de geschikte partij] dat de entiteit de XYZ-wetgeving heeft nageleefd, in alle van materieel belang zijnde opzichten, getrouw weergegeven', of 'Naar ons oordeel is de vermelding [van de geschikte partij] dat de belangrijke prestatie-indicatoren in overeenstemming met de XYZ-criteria zijn gepresenteerd, in alle van materieel belang zijnde opzichten, getrouw weergegeven'.

A180

Het kan passend zijn om de beoogde gebruikers te informeren over de context waarin de conclusie van de accountant moet worden gelezen wanneer het assurance-rapport een uitleg van bepaalde kenmerken van het onderzoeksobject bevat waarvan de beoogde gebruikers zich bewust moeten zijn. De conclusie van de accountant kan bijvoorbeeld formuleringen bevatten zoals: 'Deze conclusie is gevormd op basis van de aangelegenheden die elders in dit onafhankelijke assurance-rapport uiteen zijn gezet.'

A181

Voorbeelden van conclusies die tot uitdrukking worden gebracht in een vorm die voor een opdracht met een beperkte mate van zekerheid passend is, omvatten:
- wanneer tot uitdrukking gebracht over het onderzoeksobject en de van toepassing zijnde criteria, 'Op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie is ons niets gebleken op basis waarvan wij zouden moeten concluderen dat [de entiteit], in alle van materieel belang zijnde opzichten, de XYZ-wetgeving niet heeft nageleefd';
- wanneer tot uitdrukking gebracht over de informatie over het onderzoeksobject en de van toepassing zijnde criteria, 'Op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie hebben wij geen kennis gekregen over van materieel belang zijnde wijzigingen die bij de beoordeling van de belangrijke prestatie-indicatoren moeten worden aangebracht zodat deze indicatoren in overeenstemming zijn met de XYZ-criteria';
- wanneer tot uitdrukking gebracht met betrekking tot een vermelding die door de geschikte partij is gemaakt, 'Op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie is ons niets gebleken op basis waarvan wij zouden moeten concluderen dat de vermelding [van de geschikte partij] dat [de entiteit] de XYZ-wetgeving heeft nageleefd is, in alle van materieel belang zijnde opzichten, niet getrouw is weergegeven'.

A182

Verschillende formuleringen die nuttig kunnen zijn voor de objecten van onderzoek omvatten bijvoorbeeld, één of een combinatie van het volgende:
- bij compliance-opdrachten – 'in overeenstemming met' of 'overeenkomstig';
- voor opdrachten wanneer de van toepassing zijnde criteria een proces of methodologie voor het opstellen of weergeven van de informatie over het onderzoeksobject beschrijven – 'naar behoren opgesteld';
- voor opdrachten waar de principes van getrouwe weergave zijn opgenomen in de van toepassing zijnde criteria – 'getrouw weergegeven'.

A183

Het opnemen van een kopje boven de paragrafen die aangepaste conclusies bevatten, alsmede de aangelegenheden die tot de aanpassing leiden, helpt bij het begrijpen van het rapport van de accountant. Voorbeelden van een passende titel omvatten 'Conclusie met beperking', 'Afkeurende conclusie', of 'Onthouding van een conclusie' en 'Basis voor conclusie met beperking', 'Basis voor afkeurende conclusie', in voorkomend geval.

Ondertekening door de accountant

(Zie Par. 69(n))

A184

De ondertekening van de accountant is uit naam van de eenheid van de accountant, of de persoonlijke naam van de individuele accountant, of beide, naar gelang wat gepast is in het betreffende rechtsgebied. Naast de ondertekening door de accountant kan van de accountant in bepaalde rechtsgebieden worden vereist om een verklaring in zijn rapport op te nemen over beroepsaanduiding of -erkenning door de passende instantie die in dat rechtsgebied vergunningen heeft verstrekt.

Datum

(Zie Par. 69(o))

A185

Het opnemen van de datum in het assurance-rapport informeert de beoogde gebruikers erover dat de accountant het effect van gebeurtenissen die zich tot die datum hebben voorgedaan op de informatie

over het onderzoeksobject en op het assurance-rapport in overweging heeft genomen.

Verwijzing naar de door de accountant ingeschakelde deskundige in het assurance-rapport
(Zie Par. 70)
A186
In sommige gevallen is het mogelijk dat wet- of regelgeving in het assurance-rapport een verwijzing naar de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige vereist, bijvoorbeeld in het kader van transparantie in de publieke sector. Het kan in andere omstandigheden ook passend zijn om bijvoorbeeld de aard van een aanpassing van de conclusie van de accountant uit te leggen of wanneer de werkzaamheden van een deskundige integraal zijn voor de bevindingen die zijn opgenomen in een rapportage in uitgebreide vorm ('long form').
A187
De accountant heeft niettemin de ongedeelde verantwoordelijkheid voor de tot uitdrukking gebrachte conclusie en die verantwoordelijkheid wordt niet verminderd doordat de accountant gebruik maakt van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige. Het is daarom van belang dat, wanneer het assurance-rapport naar een door de accountant ingeschakelde deskundige verwijst, de bewoordingen van het rapport niet impliceren dat de verantwoordelijkheid van de accountant voor de tot uitdrukking gebrachte conclusie door de betrokkenheid van die deskundige wordt verminderd.
A188
Het is niet waarschijnlijk dat een algemene verwijzing in een rapportage in uitgebreide vorm ('long form') inzake het uitvoeren van de opdracht door afdoende bevoegd personeel, met inbegrip van deskundigen voor het onderzoeksobject en assurance-specialisten, verkeerd wordt geïnterpreteerd als verminderde verantwoordelijkheid. De kans op een misverstand is echter groter in het geval van rapportage in beknopte vorm ('short form') waarin de minimale contextuele informatie kan worden weergegeven of wanneer naar de door de accountant ingeschakelde deskundige bij naam wordt verwezen. Aanvullende bewoordingen kunnen derhalve in zulke gevallen nodig zijn om te voorkomen dat het assurance-rapport impliceert dat de verantwoordelijkheid van de accountant voor de tot uitdrukking gebrachte conclusie is verminderd vanwege de betrokkenheid van de deskundige.

Goedkeurende en aangepaste conclusies
(Zie Par. 74, 75, 76, 77 en Bijlage 1)
A189
De term 'met een diepgaande invloed' beschrijft de gevolgen van afwijkingen op de informatie over het onderzoeksobject of de mogelijke gevolgen op de informatie over het onderzoeksobject van eventuele afwijkingen die niet zijn gedetecteerd als gevolg van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen. Gevolgen met een diepgaande invloed op de informatie over het onderzoeksobject zijn die welke op grond van de oordeelsvorming van de accountant:
a. niet beperkt zijn tot specifieke aspecten van de informatie over het onderzoeksobject;
b. indien ze wel daartoe beperkt zijn, een substantieel deel van de informatie over het onderzoeksobject vertegenwoordigen of zouden kunnen vertegenwoordigen; of
c. met betrekking tot toelichtingen, van fundamenteel belang zijn voor het begrip van gebruikers van de informatie over het onderzoeksobject.

A190
De aard van de aangelegenheid en de oordeelsvorming van de accountant inzake de mate waarin de gevolgen of mogelijke gevolgen van diepgaande invloed zijn op de informatie over het onderzoeksobject, hebben invloed op het soort conclusie dat tot uitdrukking moet worden gebracht.
A191
Voorbeelden van conclusies met een beperking en afkeurende conclusies en een onthouding van een conclusie omvatten:
- een conclusie met beperking (een voorbeeld voor opdrachten tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid met een afwijking van materieel belang) – 'Op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie, uitgezonderd het effect van de aangelegenheid die staat beschreven in de sectie Basis voor conclusies met beperking van ons rapport, is ons niets gebleken op grond waarvan wij zouden moeten concluderen dat de vermelding [van de geschikte partij], in alle van materieel belang zijnde opzichten, het naleven door de entiteit van de XYZ-wetgeving niet getrouw weergeeft';
- afkeurende conclusie (een voorbeeld voor een afwijking van materieel belang die ook van diepgaande invloed is voor zowel een opdracht met een redelijke mate als een beperkte mate van zekerheid) – 'Vanwege de significantie van de aangelegenheid die staat beschreven in de sectie Basis voor een afkeurende conclusie van ons rapport, geeft de vermelding [van de geschikte partij] het naleven door de entiteit van de XYZ-wetgeving niet getrouw weer';
- onthouding van een conclusie (een voorbeeld van een beperking in de reikwijdte die van materieel belang is alsmede van diepgaande invloed voor zowel een opdracht met een redelijke mate als een beperkte mate van zekerheid) – 'Vanwege de significantie van de aangelegenheid die beschreven staat in de sectie Basis voor een onthouding van een conclusie in ons rapport waren

wij niet in staat om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen om een conclusie te kunnen vormen over de vermelding [van de geschikte partij]. Derhalve brengen we geen conclusie tot uitdrukking over die vermelding'.

A192

Bij een compliance-opdracht kan de evalueerder bijvoorbeeld op correcte wijze de gevallen van het niet-naleven beschrijven. In dergelijke gevallen wordt op grond van paragraaf 77 van de accountant vereist dat hij de aandacht van de beoogde gebruikers richt op de beschrijving van de afwijking van materieel belang. Dit doet hij door een conclusie met beperking of een afkeurende conclusie tot uitdrukking te brengen of door de nadruk te leggen op de aangelegenheid door hier in het assurance-rapport specifiek naar te verwijzen.

Overige communicatieverantwoordelijkheden

(Zie Par. 78)

A193

Aangelegenheden die geschikt kunnen zijn om te communiceren met de verantwoordelijke partij, de evalueerder, de opdrachtgever of anderen omvatten fraude of vermoede fraude en mogelijke tendentie bij het opstellen van de informatie over het onderzoeksobject.

Communicatie met het management en de met governance belaste personen

A194

Relevante ethische voorschriften kunnen een vereiste omvatten om geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan het management op het passende verantwoordelijkheidsniveau of de met governance belaste personen te rapporteren. In bepaalde rechtsgebieden kan wet- of regelgeving de communicatie van de accountant van bepaalde aangelegenheden met de verantwoordelijke partij, het management of de met governance belaste personen beperken. Wet- of regelgeving kan specifiek communicatie, of andere actie, verbieden die een onderzoek door een bevoegde instantie naar een actuele of vermoede illegale handeling zou kunnen schaden, inclusief het hierop attenderen van de entiteit. Bijvoorbeeld wanneer van de accountant wordt vereist om de geïdentificeerde of vermoede niet-naleving te rapporteren aan een bevoegde instantie krachtens anti-witwas wetgeving. In deze omstandigheden kunnen de kwesties die worden overwogen door de accountant complex zijn en de accountant kan het passend achten juridisch advies in te winnen.

Het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit

A195

Wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften kan:

a van de accountant vereisen om geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving te rapporteren aan een bevoegde instantie buiten de entiteit;

b verantwoordelijkheden vaststellen waaronder het rapporteren aan een bevoegde instantie buiten de entiteit als dit passend is in de omstandigheden.[865]

A196

Het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit kan vereist worden of geschikt zijn in de omstandigheden omdat:

a wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften van de accountant vereisen om te rapporteren;

b de accountant bepaald heeft dat rapporteren een passende actie is om in te spelen op geïdentificeerde of vermoede niet-naleving in overeenstemming met relevante ethische voorschriften: of

c wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften de accountant het recht verschaffen om dit te doen.

A197

Het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving in overeenstemming met wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften kan niet-naleving van wet en regelgeving omvatten die de accountant tegenkomt of waarvan hij zich bewust wordt wanneer hij de opdracht uitvoert, maar die geen invloed hoeven te hebben op de informatie over het onderzoeksobject. Onder deze Standaard wordt niet van de accountant verwacht dat hij een bepaald begrip van wet- en regelgeving heeft dat verder gaat dan hetgeen de informatie over het onderzoeksobject beïnvloedt. Echter, wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften kunnen van de accountant verwachten dat hij kennis, professionele oordeelsvorming en deskundigheid toepast bij het inspelen op dergelijke niet-naleving. De vraag of een handeling niet-naleving vormt, is uiteindelijk een zaak die door een rechtbank of andere bevoegde gerechtelijke instantie moet worden vastgesteld.

A198

– (Niet van toepassing in de Nederlandse situatie)

A199

[865] Zie NV NOCLAR.

De accountant kan overwegen om intern te consulteren (bijv. binnen de accountantseenheid of een netwerkonderdeel), juridisch advies in te winnen om de professionele of juridische implicaties van het ondernemen van een bepaalde actie te begrijpen of op een vertrouwelijke basis te consulteren met een regelgever of toezichthouder of beroepsorganisatie (tenzij dit op grond van wet- of regelgeving verboden is of de geheimhoudingsplicht zou schenden)[866].

Documentatie
(Zie Par. 79, 80, 81, 82 en 83)
A200
Documentatie omvat een vastlegging van de redenatie van de accountant over alle significantie aangelegenheden die het toepassen van professionele oordeelsvorming vereisen alsmede daarmee verband houdende conclusies. Wanneer er sprake is van moeilijke vragen omtrent principes of professionele oordeelsvorming kan documentatie die de relevante feiten bevat die bij de accountant bekend waren op het tijdstip dat de conclusie werd getrokken helpen bij het aantonen van de kennis van de accountant.
A201
Het is noch noodzakelijk noch praktisch om tijdens een opdracht elke aangelegenheid die is overwogen of professionele oordeelsvorming die is gemaakt te documenteren. Verder is het voor de accountant niet nodig om het naleven van aangelegenheden waarvoor het naleven wordt aangetoond door documenten die zijn opgenomen in het opdrachtdossier apart te documenteren (zoals bij een checklist, bijvoorbeeld). Op soortgelijke wijze is het niet nodig dat de accountant achterhaalde versies van werkdocumenten, aantekeningen die een weergave zijn van een onvolledige of voorlopige gedachtegang, eerdere kopieën van documenten die zijn verbeterd op typefouten of andere fouten en duplicaten van documenten in het opdrachtdossier opneemt.
A202
Bij het toepassen van professionele oordeelsvorming op het inschatten van de omvang van documentatie die moet worden opgesteld en bewaard kan de accountant overwegen wat noodzakelijk is om inzicht in het uitgevoerde werk en de basis van de voornaamste beslissingen die zijn genomen (maar niet de gedetailleerde aspecten van de opdracht) te verschaffen aan een andere accountant die geen eerdere ervaring met de opdracht heeft. Het kan zijn dat die andere accountant alleen in staat is om inzicht te verwerven in gedetailleerde aspecten van de opdracht door deze met de accountant te bespreken die de documentatie heeft opgesteld.
A203
Documentatie kan een vastlegging omvatten van bijvoorbeeld:
- de identificerende kenmerken van de specifieke elementen of aangelegenheden die zijn getoetst;
- wie de opdracht heeft uitgevoerd en de datum waarop dat werk was voltooid;
- wie de werkzaamheden die bij die opdracht zijn uitgevoerd heeft beoordeeld alsmede de datum en omvang van een dergelijke beoordeling; en
- besprekingen met de geschikte partij(en) en anderen van significante aangelegenheden, met inbegrip van de aard van de significante aangelegenheden die zijn besproken en wanneer en met wie deze besprekingen hebben plaatsgevonden.

A204
Documentatie kan een vastlegging omvatten van bijvoorbeeld:
- kwesties die zijn geïdentificeerd met betrekking tot het naleven van relevante ethische voorschriften en de wijze waarop deze werden opgelost;
- conclusies over het naleven van onafhankelijkheidsvereisten die op de opdracht van toepassing zijn en relevante besprekingen met de accountantseenheid die deze conclusies onderbouwen;
- conclusies die zijn getrokken met betrekking tot de aanvaarding en continuering van relaties met cliënten en assurance-opdrachten;
- de aard en reikwijdte van en de conclusies gebaseerd op consultaties die in de loop van de opdracht werden ondernomen.

Samenstellen van het definitieve opdrachtdossier
A205
De dagelijkse beleidsbepalers van accountantseenheden stellen beleidslijnen en procedures op voor een tijdige afronding van het samenstellen van opdrachtdossiers. Een geschikt tijdsbestek waarbinnen de samenstelling van het definitieve opdrachtdossier moet worden afgerond, is gewoonlijk niet meer dan 2 maanden na de datum van het assurance-rapport.[867]
A206
De afronding van de samenstelling van het definitieve opdrachtdossier na de datum van het assurance-rapport is een administratief proces dat geen betrekking heeft op het uitvoeren van nieuwe werkzaamheden of het trekken van nieuwe conclusies. Er kunnen echter tijdens de fase van het

[866] Zie VGBA artikel 16.
[867] Dit is gelijk aan de periode die geldt voor controledossiers (Zie Standaard 230 paragraaf A21).

voltooien van de samenstelling van het definitieve opdrachtdossier wijzigingen worden aangebracht in de documentatie als deze administratief van aard zijn. Tot de voorbeelden van dergelijke wijzigingen behoren:

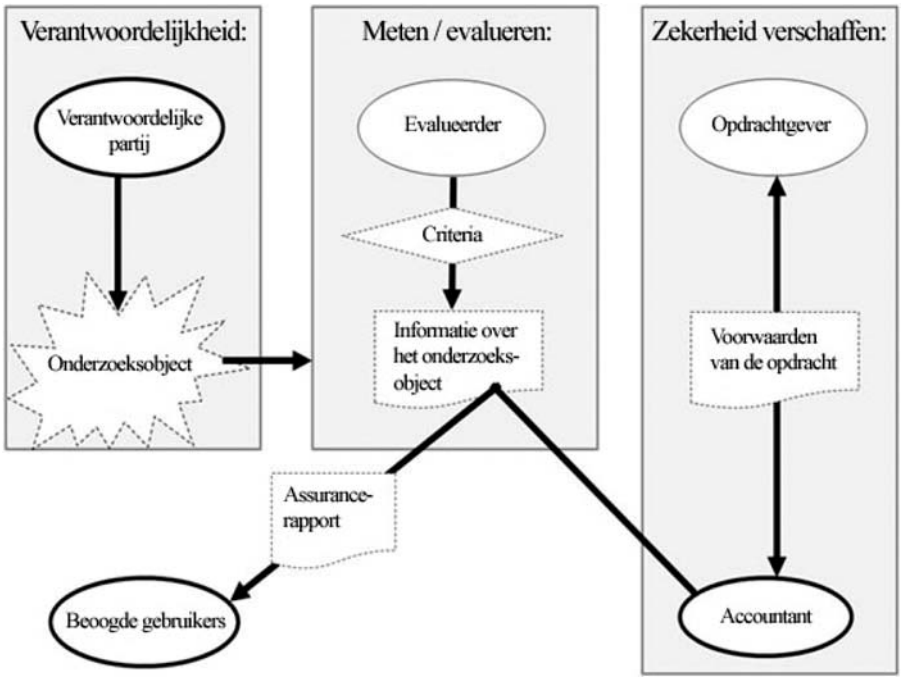
- het vernietigen of verwijderen van intussen achterhaalde documentatie;
- het ordenen, verzamelen en opnemen van kruisverwijzingen in werkdocumenten;
- het aftekenen van checklists die worden gehanteerd bij het proces van samenstelling van het definitieve dossier;
- het documenteren van assurance-informatie die de accountant vóór de datum van het assurance-rapport heeft verkregen en waarover hij met de relevante leden van het opdrachtteam besprekingen heeft gehouden en overeenstemming heeft bereikt.

A207

De NVKS vereist dat assurance-dossiers tenminste zeven jaar worden bewaard nadat zij zijn afgesloten.[868]

Bijlage 1: Rollen en verantwoordelijkheden

(Zie Par. 2, A8, A11, A36, A37, A38)



1. Alle assurance-opdrachten hebben in ieder geval drie partijen: de verantwoordelijke partij, de accountant en de beoogde gebruikers. Afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht kan er ook een aparte rol van evalueerder, of opdrachtgever zijn.
2. Het bovenstaande diagram laat zien hoe de volgende rollen verband houden met een assurance-opdracht:
   a. de verantwoordelijke partij is verantwoordelijk voor het onderzoeksobject;
   b. de evalueerder maakt gebruik van de criteria om het onderzoeksobject te meten of te evalueren wat resulteert in de informatie over het onderzoeksobject;
   c. de opdrachtgever komt de voorwaarden van de opdracht overeen met de accountant;
   d. de accountant verkrijgt voldoende en geschikte assurance-informatie om een conclusie tot uitdrukking te brengen met het doel om de mate van vertrouwen van de andere beoogde gebruikers dan de verantwoordelijke partij in de informatie over het onderzoeksobject te versterken;
   e. de beoogde gebruikers maken keuzes op basis van de informatie over het onderzoeksobject. De beoogde gebruikers zijn de pers(o)on(en) of organisatie(s) of groep(en) waarvan de accountant verwacht dat zij gebruik zullen maken van het assurance-rapport.
3. De volgende observaties kunnen worden gemaakt over deze rollen:
   a. elke assurance-opdracht heeft ten minste naast de accountant een verantwoordelijke partij en beoogde gebruikers;

[868] NVKS, artikel 25, lid 1e.

b. de accountant kan niet de verantwoordelijke partij, de opdrachtgever of een beoogde gebruiker zijn;
c. bij een directe opdracht is de accountant tevens de evalueerder;
d. bij een attest-opdracht kan de verantwoordelijke partij, of iemand anders afgezien van de accountant, de evalueerder zijn;
e. wanneer de accountant het onderzoeksobject heeft gemeten of geëvalueerd ten opzichte van de criteria is de opdracht een directe opdracht. De aard van die opdracht kan niet worden veranderd in een attest-opdracht als een andere partij de verantwoordelijkheid voor de meting of evaluatie op zich neemt, bijvoorbeeld doordat de verantwoordelijke partij een vermelding toevoegt aan de informatie over het onderzoeksobject waarin staat dat zij de verantwoordelijkheid hiervoor aanvaardt;
f. de verantwoordelijke partij kan de opdrachtgever zijn;
g. bij veel attest-opdrachten kan de verantwoordelijke partij ook de evalueerder zijn en de opdrachtgever. Een voorbeeld is wanneer een entiteit een accountant inschakelt om een assurance-opdracht uit te voeren met betrekking tot een duurzaamheidsverslag. Een voorbeeld van een situatie waarin de verantwoordelijke partij niet de evalueerder is, is wanneer de accountant is ingehuurd om een assurance-opdracht uitvoert met betrekking tot een rapport dat is opgesteld door een overheidsinstantie over de duurzaamheidspraktijken van een onderneming in de private sector;
h. bij een attest-opdracht verschaft de evalueerder doorgaans een schriftelijke bevestiging aan de accountant over de informatie over het onderzoeksobject. In sommige gevallen kan de accountant niet in staat zijn om een dergelijke bevestiging te verkrijgen, bijvoorbeeld wanneer de opdrachtgever niet de evalueerder is;
i. de verantwoordelijke partij kan één van de beoogde gebruikers zijn, maar niet de enige;
j. de verantwoordelijke partij, de evalueerder alsmede de beoogde gebruikers kunnen van een verschillende of van dezelfde entiteit zijn. Als voorbeeld van het tweede geval kan, in een dualistische (two-tier) structuur, de raad van commissarissen zekerheid zoeken over de informatie die verschaft is door de raad van bestuur van die entiteit. De relatie tussen de verantwoordelijke partij, de evalueerder, en de beoogde gebruikers moet worden gezien binnen de context van een specifieke opdracht en kan afwijken van meer traditioneel gedefinieerde lijnen van verantwoordelijkheid. Het senior management van een entiteit (een beoogde gebruiker) bijvoorbeeld kan een accountant inhuren om een assurance-opdracht uit te voeren voor een bepaald aspect van de activiteiten van de entiteit dat de directe verantwoordelijkheid is van een lager niveau van management (de verantwoordelijke partij), maar waarvoor het senior management uiteindelijk verantwoordelijk is;
k. een opdrachtgever die niet ook de verantwoordelijke partij is, kan de beoogde gebruiker zijn;

4. De conclusie van de accountant kan betrekking hebben op:
   a. het onderzoeksobject en de van toepassing zijnde criteria;
   b. de informatie over het onderzoeksobject en de van toepassing zijnde criteria; of
   c. een vermelding die door de geschikte partij is gemaakt.
5. De accountant en de verantwoordelijke partij kunnen overeenkomen om de beginselen van de Standaarden toe te passen op een opdracht wanneer er geen andere beoogde gebruikers zijn dan de verantwoordelijke partij maar waar er aan alle andere vereisten van de Standaard wordt voldaan. In dergelijke gevallen omvat het rapport van de accountant een vermelding die het gebruik van het rapport beperkt tot de verantwoordelijke partij.

Bijlage 2: Voorbeelden van verschillen tussen attest-opdrachten en directe-opdrachten

	Attest-opdracht	Directe opdracht
Doelstelling	De mate van vertrouwen van de beoogde gebruikers over de informatie over het onderzoeksobject vergroten.	De mate van vertrouwen van de beoogde gebruikers over de uitkomst van de meting of evaluatie van een onderliggend onderzoeksobject ten opzichte van de criteria vergroten.
Informatie over het onderzoeksobject	Openbaar statement of bewering van de verantwoordelijke partij over de meting of evaluatie van het onderliggende onderzoeksobject.	Geen statement of bewering van de verantwoordelijke partij aan een externe partij.
Evalueerder	Andere partij dan de accountant	Accountant
Van toepassing zijnde criteria	Andere partij dan de accountant besluit over de van toepassing zijnde criteria bij het opstellen van de informatie over het onderzoeksobject. De accountant bepaalt of de van toepassing zijnde criteria geschikt zijn in de omstandigheden van de opdracht	De accountant besluit veelal over de van toepassing zijnde criteria en zoekt overeenstemming met de verantwoordelijke partij dat de criteria geschikt zijn.
Niet voldoen aan de criteria	Afwijking van de informatie over het onderzoeksobject	Verschil van het onderliggende onderzoeksobject met de van toepassing zijnde criteria

	Attest-opdracht	Directe opdracht
Rapportage	Het assurance-rapport bevat een conclusie of de informatie over het onderzoeksobject, in alle van materieel belang zijnde opzichten, naar behoren is opgesteld, gebaseerd op de van toepassing zijnde criteria.	Het assurance-rapport bevat een conclusie of het onderliggende onderzoeksobject, in alle van materieel belang zijnde opzichten, overeenkomt met de van toepassing zijnde criteria.

3000D Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie (directe-opdrachten)

Inleiding

1

Deze Standaard behandelt directe-opdrachten. Deze assurance-opdrachten zijn anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie. Die opdrachten worden in andere Standaarden behandeld. (Zie Par. A21 en A22)

2

Assurance-opdrachten omvatten:

- attest-opdrachten, waarbij een andere partij dan de accountant het onderzoeksobject meet of evalueert ten opzichte van de criteria (zie deze Standaard 3000A);
- directe-opdrachten, waarbij de accountant het onderzoeksobject meet of evalueert ten opzicht van de criteria (zie Standaard 3000D).

Deze Standaard 3000D bevat vereisten en toepassingsgerichte en overige verklarende teksten specifiek voor attest-opdrachten tot het verkrijgen van zowel een redelijke als een beperkte mate van zekerheid.

Directe-opdrachten hebben veel gemeenschappelijke kenmerken met attest-opdrachten die worden behandeld in Standaard 3000A. Fundamentele concepten gerelateerd aan aangelegenheden zoals het niveau van assurance, risico en materialiteit zijn hetzelfde. Directe-opdrachten hebben ook kenmerken die duidelijk verschillen van die van attest-opdrachten. Voorbeelden hiervan zijn (zie bijlage 2):

- de verantwoordelijke partij voor het onderzoeksobject stelt geen verantwoording op of de prestaties van de entiteit voldeden aan de criteria;
- de accountant kan besluiten over de van toepassing zijnde criteria voor de opdracht;
- de accountant voert de evaluatie aan de hand van criteria zelf uit.

3

Deze Standaard is gebaseerd op de veronderstelling dat:

a. de leden van het opdrachtteam alsmede de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar (voor de opdrachten waar er een is aangesteld) onderworpen zijn aan regels bij of krachtens de *Verordening gedrags- en beroepsregels accountants* (VGBA) en de *Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten* (ViO)[869]of -indien van toepassing- andere wettelijke of professionele vereisten, die ten minste gelijkwaardig zijn; en (Zie Par. A30, A31, A32, A33 en A34)

b. de accountant die de opdracht uitvoert werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantseenheid die onderworpen is aan de NVKS. (Zie Par. A61, A62, A63, A64, A65 en A66)

4

Assurance-opdrachten van hoge kwaliteit vereisen, ten behoeve van het maatschappelijk belang, kwaliteitsbeheersing binnen accountantseenheden en het naleven van ethische principes, met inbegrip van onafhankelijkheidsvereisten. Accountants zullen met dergelijke vereisten bekend zijn. Als een andere eindverantwoordelijk professional dan een accountant ervoor kiest om te vermelden dat hij deze of andere Standaarden heeft nageleefd, dient hij rekening te houden met de regelgeving zoals omschreven in de vorige paragraaf.

Toepassingsgebied

5

Deze Standaard omvat assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie, zoals beschreven in het *Stramien voor assurance-opdrachten* (Stramien). Waar een specifieke Standaard relevant is voor het onderzoeksobject van een bepaalde opdracht, is die Standaard van toepassing in aanvulling op deze Standaard. (Zie Par. A21 en A22)

6

Niet alle opdrachten die door accountants worden uitgevoerd zijn assurance-opdrachten. Andere opdrachten die veelvuldig worden uitgevoerd en die niet voldoen aan de definitie in paragraaf 12(a) (en daardoor ook niet vallen onder deze Standaarden) zijn onder meer:

a. opdrachten die vallen de Standaarden voor aan assurance verwante opdrachten waaronder

[869] De *ViO* beschrijft in artikel 3 lid 7 een verlicht onafhankelijkheidsregime indien sprake is van een beperkte verspreidingskring en voldaan is aan een aantal voorwaarden.

opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden en samenstellingsopdrachten;[870]

b. het verzorgen van belastingaangiftes waarbij geen conclusie wordt verwoord die zekerheid verschaft; en
c. consultancy opdrachten (of adviesopdrachten) zoals management- en belastingadvies. (Zie Par. A1)

7

Een assurance-opdracht die onder de Standaarden wordt uitgevoerd kan onderdeel uitmaken van een grotere opdracht. In die omstandigheden zijn de Standaarden alleen maar relevant voor het assurance-gedeelte van de opdracht.

8

De volgende opdrachten, die verenigbaar kunnen zijn met de beschrijving in paragraaf 12(a) worden niet gezien als assurance-opdrachten in termen van de Standaarden:

a. opdrachten om op te treden als getuige in rechtszaken met betrekking tot verslaggeving, controle-aangelegenheden, belastingen of overige aangelegenheden; en
b. opdrachten die professionele oordelen, standpunten of uitspraken omvatten waaraan een gebruiker zekerheid zou kunnen ontlenen, indien alle van de onderstaande punten van toepassing zijn:
    1. deze oordelen, standpunten of uitspraken zijn van ondergeschikte betekenis binnen de gehele opdracht;
    2. het gebruik van elk uitgebracht schriftelijk rapport is uitdrukkelijk beperkt tot alleen de beoogde gebruikers die in het rapport zijn gespecificeerd;
    3. op grond van een schriftelijke afspraak met de gespecificeerde beoogde gebruikers is de opdracht niet bedoeld als een assurance-opdracht; en
    4. de opdracht wordt in het rapport van de accountant niet aangemerkt als een assurance-opdracht.

Ingangsdatum

9

Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstellingen

10

Bij het uitvoeren van een assurance-opdracht zijn de doelstellingen van de accountant:

a. het verkrijgen van een redelijke of beperkte mate van zekerheid dat het onderzoeksobject geen verschil van materieel belang bevat ten opzichte van de van toepassing zijnde criteria;
b. het tot uitdrukking brengen van een conclusie met betrekking tot de uitkomst van de meting of evaluatie van het onderzoeksobject door middel van een schriftelijk rapport. Het rapport bevat een conclusie met een redelijke of beperkte mate van zekerheid en tevens de basis voor de conclusie; (Zie Par. A2) en
c. het verder communiceren zoals door deze Standaard en andere relevante Standaarden wordt vereist.

11

In die gevallen waarin er geen redelijke of beperkte mate van zekerheid kan worden verkregen en een conclusie met beperking in het assurance-rapport van de accountant in de gegeven omstandigheden onvoldoende is voor rapportering aan de beoogde gebruikers, vereist deze Standaard dat de accountant:

- een onthouding van een conclusie formuleert: of
- de opdracht teruggeeft (dan wel zijn ontslag aanbiedt) indien dat onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is.

Definities

12

In het kader van deze Standaard hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis: (Zie Par. A27)

a. *assurance-opdracht* – – assurance-opdracht als bedoeld in paragraaf 12, onderdeel a, van Standaard 3000A van de NV COS. (Zie Par. A3 t/m A8, A179, A181).
b. *assurance-vaardigheden en -technieken* – assurance-vaardigheden en -technieken als bedoeld in paragraaf 12, onderdeel b, van Standaard 3000A van de NV COS. (Zie Par. A9)
c. *criteria* – criteria als bedoeld in paragraaf 12, onderdeel c, van Standaard 3000A van de NV COS.
d. *omstandigheden van de opdracht* – De context die de specifieke opdracht definieert. Deze wordt bepaald door:

[870] Standaard 4400, *Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie* en Standaard 4410, *Samenstellingsopdrachten.*

1. de opdrachtvoorwaarden;
2. de vaststelling of het een opdracht met een redelijke of een beperkte mate van zekerheid betreft;
3. de kenmerken van het onderzoeksobject;
4. de criteria voor toetsing;
5. de behoefte aan informatie van beoogde gebruikers;
6. relevante kenmerken van de verantwoordelijke partij;
7. de opdrachtgever en haar omgeving;
8. overige aangelegenheden. Deze omvatten bijvoorbeeld gebeurtenissen, transacties, omstandigheden en praktijken die een significante invloed kunnen hebben op de opdracht.

e. *opdrachtpartner* – Opdrachtpartner als bedoeld in paragraaf 12, onderdeel e, van Standaard 3000A van de NV COS.
f. *opdrachtrisico* – Het risico dat de accountant een onjuiste conclusie tot uitdrukking brengt wanneer de informatie over het onderzoeksobject een verschil van materieel belang bevat. (Zie Par. A11, A12, A13 en A14)
g. *opdrachtgever* – Opdrachtgever als bedoeld in paragraaf 12, onderdeel g, van Standaard 3000A van de NV COS.
h. *opdrachtteam* – Opdrachtteam als bedoeld in paragraaf 12, onderdeel h, van Standaard 3000A van de NV COS.
i. *assurance-informatie* – Informatie als bedoeld in paragraaf 12, onderdeel i, van Standaard 3000A van de NV COS.: (Zie Par. A147, A148, A149, A150, A151, A152 en A153)
j. *accountantseenheid* – Accountantseenheid als bedoeld in artikel 1 van de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten.
k. *historische financiële informatie* – Informatie als bedoeld in paragraaf 13, onderdeel g, van Standaard 200 van de NV COS.
l. *interne auditfunctie* – Functie als bedoeld in paragraaf 14, onderdeel a, van Standaard 610 van de NV COS.
m. *beoogde gebruikers* – Perso(o)nen, organisatie(s) of groep(en) als bedoeld in paragraaf 12, onderdeel m, van Standaard 3000A van de NV COS.
n. *lid n vervalt.*
o. *verschil* – Het onderliggende onderzoeksobject komt niet overeen met de van toepassing zijnde criteria. Verschillen kunnen al dan niet opzettelijk, kwalitatief of kwantitatief zijn en omvatten weglatingen.
p. *onjuiste voorstelling van zaken (met betrekking tot andere informatie)* – Onjuiste voorstelling van zaken als bedoeld in paragraaf 12, onderdeel p, van Standaard 3000A van de NV COS.
q. *andere informatie* – Informatie als bedoeld in paragraaf 12, onderdeel q, van Standaard 200 van de NV COS.
r. *accountant* – Accountant als bedoeld in paragraaf 13, onderdeel d, van Standaard 3000A van de NV COS.
s. *door de accountant ingeschakelde deskundige* – Persoon of organisatie als bedoeld in paragraaf 12, onderdeel s, van Standaard 3000A van de NV COS.
t. *professionele oordeelsvorming* – Oordeelsvorming als bedoeld in paragraaf 12, onderdeel t, van Standaard 3000A van de NV COS.
u. *professioneel-kritische instelling* – Een houding die onder meer gekenmerkt wordt door een onderzoekende instelling, het alert zijn op omstandigheden die kunnen duiden op eventuele verschillen en een kritische evaluatie van assurance-informatie.
v. *verantwoordelijke partij* – Verantwoordelijke partij als bedoeld in paragraaf 12, onderdeel v, van Standaard 3000A van de NV COS.
w. *risico van een verschil van materieel belang* – Het risico dat het onderzoeksobject voorafgaand aan de opdracht een verschil van materieel belang bevat ten opzichte van de van toepassing zijnde criteria.
x. *lid x vervalt.*
y. *onderzoeksobject* – Onderzoeksobject als bedoeld in paragraaf 12, onderdeel y, van Standaard 3000A van de NV COS.

12A
De definities in de Standaarden 000N t/m 800 zijn van overeenkomstige toepassing, voor zover in deze Standaard niet anders is bepaald.
13
In het kader van deze Standaard dienen verwijzingen naar 'geschikte partij(en)', in voorkomend geval, hierna te worden gelezen als 'de verantwoordelijke partij of de opdrachtgever'. (Zie Par. A20 en A37)

Vereisten

Het uitvoeren van een assurance-opdracht overeenkomstig de Standaarden

Het naleven van de Standaarden die voor de opdracht relevant zijn

14
De accountant dient deze Standaard na te leven alsmede elke specifieke Standaard met betrekking tot het onderzoeksobject die voor de opdracht relevant is.
15
De accountant dient niet te vermelden dat de werkzaamheden zijn uitgevoerd in overeenstemming met deze of andere Standaarden tenzij hij deze heeft uitgevoerd in overeenstemming met de vereisten van deze Standaard en met alle andere voor de opdracht relevante Standaarden. (Zie Par. A21, A22, A170)

Tekst van een Standaard
16
De accountant dient inzicht te hebben in de gehele tekst van een Standaard, met inbegrip van de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten, om de doelstellingen te begrijpen en de vereisten naar behoren toe te passen.(Zie Par. A23, A24, A25, A26, A27 en A28)
Het naleven van relevante vereisten
17
Behoudens de volgende paragraaf dient de accountant alle vereisten van deze Standaard en Standaarden specifiek voor het onderzoeksobject na te leven, tenzij in de omstandigheden van de opdracht het vereiste niet relevant is omdat die van voorwaardelijke aard is en de voorwaarde niet is vervuld. Vereisten die alleen van toepassing zijn op opdrachten met een beperkte mate van zekerheid dan wel opdrachten met een redelijke mate van zekerheid zijn weergegeven met de letter 'B' (beperkte mate van zekerheid) of 'R' (redelijke mate van zekerheid) na het nummer van de paragraaf. (Zie Par. A29)
18
In uitzonderlijke omstandigheden kan de accountant het noodzakelijk achten om af te wijken van een relevante vereiste in een Standaard4. In die omstandigheden dient de accountant alternatieve werkzaamheden uit te voeren om het doel van dit vereiste te bereiken. De noodzaak dat de accountant van een relevante vereiste moet afwijken, komt naar verwachting alleen voor wanneer wordt vereist dat er een specifieke maatregel moet worden uitgevoerd en deze maatregel niet effectief zou zijn om het doel van het vereiste te bereiken in de specifieke omstandigheden van de opdracht. (Zie Par. A29A)

Het niet bereiken van een doelstelling
19
Wanneer een doelstelling van deze Standaard of een specifieke Standaard voor het onderzoeksobject niet kan worden bereikt, dient de accountant te evalueren of hierdoor de conclusie van de accountant dient te worden aangepast dan wel de opdracht dient te worden teruggegeven. Dit laatste kan alleen indien teruggave onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is. Het niet bereiken van een doelstelling in een relevante Standaard vormt een belangrijke aangelegenheid die documentatie vereist overeenkomstig paragraaf 79 van deze Standaard.

Ethische voorschriften
20
De accountant dient de VGBA en de ViO na te leven of -indien van toepassing- andere wettelijke of professionele vereisten, die ten minste gelijkwaardig zijn. (Zie Par. A30, A31, A32, A33, A34 en A60)

Aanvaarding en continuering
21
De opdrachtpartner dient ervan overtuigd te zijn dat passende procedures met betrekking tot aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en assurance-opdrachten zijn gevolgd door de accountantseenheid. De opdrachtpartner dient vast te stellen dat conclusies die hieromtrent zijn getrokken passend zijn.
22
De accountant dient een assurance-opdracht alleen te aanvaarden of te continueren wanneer: (Zie Par. A30, A31, A32, A33 en A34)
a. de accountant geen reden heeft te veronderstellen dat er aan de relevante ethische voorschriften, met inbegrip van onafhankelijkheid, niet zal worden voldaan;
b. de accountant zich ervan heeft vergewist dat die personen die de opdracht uit moeten voeren gezamenlijk over de juiste competentie en capaciteiten beschikken (Zie Par. 32); en
c. de basis waarop de opdracht wordt uitgevoerd overeengekomen is middels:
    1. het vaststellen dat de randvoorwaarden voor een assurance-opdracht aanwezig zijn (Zie Par. 24, 25 en 26); en
    2. het confirmeren dat er een gemeenschappelijk begrip bestaat tussen de accountant en de opdrachtgever over de voorwaarden van de opdracht, met inbegrip van de rapporteringsverantwoordelijkheden van de accountant.
23
Indien de opdrachtpartner informatie verkrijgt die ertoe zou hebben geleid dat de accountantseenheid de opdracht zou hebben geweigerd als die informatie eerder beschikbaar zou zijn geweest, dient de

opdrachtpartner deze informatie onmiddellijk aan de accountantseenheid mee te delen, zodat de accountantseenheid en de opdrachtpartner de noodzakelijke maatregelen kunnen nemen.

Randvoorwaarden voor de assurance-opdracht

24

Teneinde vast te stellen of de randvoorwaarden voor een assurance-opdracht aanwezig zijn, dient de accountant, op basis van voorlopige kennis van de omstandigheden van de opdracht alsmede overleg met de geschikte partij(en), te bepalen of: (Zie Par. A35 en A36)

a. de rollen en verantwoordelijkheden van de geschikte partijen passend zijn in de omstandigheden; en (Zie Par. A37 en A38)
b. de opdracht al de volgende kenmerken vertoont;
    1. het onderzoeksobject is geschikt; (Zie Par. A40, A41, A42, A43, en A44)
    2. de criteria die de accountant toepast bij het onderzoeken van het onderzoeksobject geschikt zijn voor de omstandigheden van de opdracht, en de volgende kenmerken vertonen: (Zie Par. A45, A46, A47, A48, A49 en A50)
        a. relevantie;
        b. volledigheid;
        c. betrouwbaarheid;
        d. neutraliteit;
        e. begrijpelijkheid.
    3. de criteria die de accountant toepast bij het onderzoeken van het onderzoeksobject voor de beoogde gebruikers beschikbaar zullen zijn; (Zie Par. A51 en A52)
    4. de accountant verwacht dat hij in staat zal zijn assurance-informatie te verkrijgen die nodig is om zijn conclusie te onderbouwen; (Zie Par. A53, A54 en A55)
    5. de conclusie van de accountant zal, in de vorm die passend is voor een opdracht met een redelijke of een beperkte mate van zekerheid, worden opgenomen in een schriftelijk rapport; en
    6. er een rationeel doel is waarbij, in het geval van een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, de accountant verwacht dat hij in staat is een zinvol niveau van zekerheid te verkrijgen. (Zie Par. A56)

25

Wanneer de randvoorwaarden van een assurance-opdracht niet aanwezig zijn, dient de accountant deze aangelegenheid met de opdrachtgever te bespreken. Indien er geen wijzigingen kunnen worden aangebracht om te voldoen aan de randvoorwaarden, dient de accountant de opdracht niet te aanvaarden als een assurance-opdracht, tenzij dit op grond van wet- of regelgeving vereist is. Een opdracht die onder dergelijke omstandigheden is uitgevoerd voldoet niet aan de Standaarden. Behoudens de situatie beschreven in paragraaf 25A, dient de accountant derhalve in het assurance-rapport geen verwijzingen op te nemen naar het feit dat de opdracht overeenkomstig deze Standaard of andere Standaarden is uitgevoerd.

25A

Conform paragraaf 5 van de bijlage kunnen de accountant en de verantwoordelijke partij overeenkomen om de beginselen van de Standaarden toe te passen op een opdracht wanneer er geen andere beoogde gebruikers zijn dan de verantwoordelijke partij maar waar er aan alle andere vereisten van de Standaard wordt voldaan. In dergelijke gevallen omvat het rapport van de accountant een vermelding die het gebruik van het rapport beperkt tot de verantwoordelijke partij. De opdracht kan in dit geval wel als assurance-opdracht worden aanvaard en er kan naar deze Standaard verwezen worden in het assurance-rapport.

Beperking in de reikwijdte voorafgaand aan de aanvaarding van de opdracht

26

Wanneer de opdrachtgever in de voorwaarden van een voorgestelde assurance-opdracht een zodanige beperking in de reikwijdte van het werk van de accountant oplegt dat de accountant van mening is dat de beperking zal resulteren in het formuleren door de accountant van een onthouding van een conclusie over het onderzoeksobject, dient de accountant een dergelijke opdracht niet te aanvaarden als een assurance-opdracht, tenzij dit op grond van wet- of regelgeving vereist is. (Zie Par. A155(c))

Het overeenkomen van de voorwaarden van de opdracht

27

De accountant dient de voorwaarden van de opdracht met de opdrachtgever overeen te komen. De overeengekomen voorwaarden van de opdracht dienen voldoende gedetailleerd te worden vastgelegd in een opdrachtbevestiging of andere passende vorm van schriftelijke overeenkomst, schriftelijke bevestiging, of in wet- of regelgeving. (Zie Par. A57 en A58)

De accountant zal van de verantwoordelijke partij een schriftelijke bevestiging vragen dat de criteria geschikt zijn voor de opdracht. Wanneer een dergelijke bevestiging niet kan worden verkregen, dient de accountant het effect, indien aanwezig, op zijn werkzaamheden en de rapportage te overwegen.

28

Bij doorlopende opdrachten dient de accountant in te schatten of de omstandigheden vereisen dat de voorwaarden van de opdracht worden herzien en of het nodig is om de opdrachtgever aan de bestaande voorwaarden van de opdracht te herinneren.

Aanvaarding van een wijziging in de voorwaarden van de opdracht
29
De accountant dient niet met een wijziging in de voorwaarden van de opdracht in te stemmen wanneer er geen redelijke rechtvaardiging is om dat te doen. Indien een dergelijke wijziging is aangebracht dient de accountant assurance-informatie die voorafgaand aan de wijziging was verkregen niet te negeren. (Zie Par. A59)

Assurance-rapport voorgeschreven bij wet- of regelgeving
30
In sommige gevallen wordt de indeling en formulering van het assurance-rapport in de wet- of regelgeving van het relevante rechtsgebied vastgelegd. In deze omstandigheden dient de accountant te evalueren:
a. of de beoogde gebruikers de assurance-conclusie wellicht verkeerd kunnen begrijpen; en
b. zo ja, of een aanvullende uiteenzetting in het assurance-rapport mogelijke misverstanden kan beperken.

Indien de accountant concludeert dat aanvullende uiteenzetting in het assurance-rapport de kans op misverstanden niet kan beperken, dient de accountant de opdracht niet te aanvaarden tenzij hij door wet- of regelgeving vereist wordt dit wel te doen. Een opdracht die in overeenstemming met dergelijke wet- of regelgeving wordt uitgevoerd, voldoet niet aan de Standaarden. Derhalve dient de accountant in het assurance-rapport geen verwijzingen op te nemen naar het feit dat de opdracht overeenkomstig deze Standaard of andere Standaarden is uitgevoerd. (Zie Par. 71)

Kwaliteitsbeheersing

Kenmerken van de opdrachtpartner
31
De opdrachtpartner dient:
a. werkzaam te zijn bij of verbonden aan een accountantseenheid die de NVKS toepast; (Zie Par. A60, A61, A62, A63, A64, A65 en A66)
b. competent te zijn op het gebied van assurance-vaardigheden en -technieken die zijn ontwikkeld door uitgebreide training en praktijkervaring; en (Zie Par. A60)
c. over voldoende competentie te beschikken betreffende het onderzoeksobject en de meting of evaluatie hiervan, om de verantwoordelijkheid voor de assurance-conclusie te kunnen aanvaarden. (Zie Par. A67 en A68)

Toewijzing van het team
32
Om de verantwoordelijkheid voor de assurance-conclusie over het onderzoeksobject te kunnen aanvaarden dient de opdrachtpartner in voldoende mate: (Zie Par. A69)
a. ervan overtuigd te zijn dat die personen die de opdracht uit moeten voeren gezamenlijk over de juiste competentie en capaciteiten beschikken om: (Zie Par. A70 en A71)
    1. de opdracht overeenkomstig relevante Standaarden en in overeenstemming met door wet- en regelgeving gestelde vereisten uit te voeren; en
    2. het mogelijk te maken dat een passend assurance-rapport wordt uitgebracht.
b. ervan overtuigd te zijn dat de accountant in staat zal zijn te worden betrokken bij de werkzaamheden van:
    1. een door de accountant ingeschakelde deskundige, en (Zie Par. A70 en A71)
    2. een andere accountant, die geen deel uitmaakt van het opdrachtteam, (Zie Par. A72 en A73)

waar er van dat werk gebruik wordt gemaakt.

Verantwoordelijkheden van de opdrachtpartner
33
De opdrachtpartner dient verantwoordelijkheid te nemen voor de algehele kwaliteit van de opdracht. Dit omvat de verantwoordelijkheid voor:
a. het uitvoeren van passende procedures met betrekking tot de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en opdrachten;
b. het plannen en uitvoeren van de opdracht (met inbegrip van passende aansturing en toezicht) om de professionele Standaarden en de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde vereisten na te leven.
c. het uitvoeren van beoordelingen in overeenstemming met de beleidslijnen en procedures van de accountantseenheid, alsmede het beoordelen van de opdrachtdocumentatie op of vòòr de datum van het assurance-rapport; (Zie Par. A74)

d. geschikte opdrachtdocumentatie die wordt bewaard om informatie te verschaffen over het bereiken van de doelstellingen van de accountant, alsmede dat de opdracht is uitgevoerd overeenkomstig relevante Standaarden en relevante door wet- en regelgeving gestelde vereisten; en
e. passende consultatie die door het opdrachtteam wordt gepleegd over moeilijke of omstreden aangelegenheden.

34

De opdrachtpartner dient door middel van observatie en het verzoeken om inlichtingen, voor zover noodzakelijk, gedurende de opdracht alert te blijven op informatie die aantoont dat leden van het opdrachtteam relevante ethische voorschriften niet hebben nageleefd. Indien via het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantseenheid of op andere wijze aangelegenheden onder de aandacht van de opdrachtpartner komen, die erop wijzen dat leden van het opdrachtteam relevante ethische voorschriften niet hebben nageleefd, dient hij in overleg met anderen binnen de accountantseenheid de passende maatregelen te bepalen.

35

Onder een effectief stelsel van kwaliteitsbeheersing valt een monitoringproces dat is opgezet voor het verschaffen van een redelijke mate van zekerheid aan de accountantseenheid dat de beleidslijnen en procedures met betrekking tot het stelsel van kwaliteitsbeheersing relevant en adequaat zijn en effectief werken. De opdrachtpartner dient de bevindingen uit het monitoringproces van de accountantseenheid die blijken uit de meest recente informatie die door de accountantseenheid en, indien van toepassing, andere accountantseenheden die tot het netwerk behoren is uitgebracht, in aanmerking te nemen, alsmede de vraag of tekortkomingen die in deze informatie zijn opgemerkt van invloed kunnen zijn op de assurance-opdracht.

Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling

36

Voor eventuele opdrachten waarvoor op grond van wet- of regelgeving een kwaliteitsbeoordeling is vereist of waarvoor de accountantseenheid heeft bepaald dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is vereist, geldt dat:

a. de opdrachtpartner de verantwoordelijkheid dient te nemen voor het met de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar bespreken van significante aangelegenheden die zich tijdens de opdracht voordoen. Hij mag het assurance-rapport niet dateren voordat die beoordeling is afgerond; en
b. de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar een objectieve evaluatie dient uit te voeren van de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam en de conclusies die getrokken zijn bij het formuleren van het assurance-rapport. Deze evaluatie dient het volgende in te houden: (Zie Par. A75)
    1. bespreking van significante aangelegenheden met de opdrachtpartner;
    2. beoordeling van het voorgestelde assurance-rapport;
    3. beoordeling van geselecteerde opdrachtdocumentatie met betrekking tot de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam en de conclusies die zijn getrokken; en
    4. evaluatie van de conclusies die zijn getrokken bij het formuleren van het assurance-rapport alsmede de overweging of het voorgestelde assurance-rapport passend is.

Professioneel-kritische instelling, professionele oordeelsvorming en assurance-vaardigheden en -technieken.

37

De accountant dient de opdracht met een professioneel-kritische instelling te plannen en uit te voeren, waarbij hij er rekening mee houdt dat er omstandigheden kunnen bestaan die ertoe leiden dat het onderzoeksobject een verschil van materieel belang bevat. (Zie Par. A76, A77, A78, A79 en A80)

38

De accountant dient bij het plannen en uitvoeren van een assurance-opdracht professionele oordeelsvorming toe te passen, met inbegrip van het bepalen van de aard, timing en omvang van de werkzaamheden. (Zie Par. A81, A82, A83, A84 en A85)

39

De accountant dient assurance-vaardigheden en -technieken toe te passen als onderdeel van het iteratief en systematisch opdrachtproces.

Het plannen en uitvoeren van de opdracht

Het plannen

40

De accountant dient de opdracht zo te plannen dat deze op effectieve wijze wordt uitgevoerd, met inbegrip van het bepalen van de reikwijdte, timing en richting van de opdracht. Dit omvat ook het bepalen van de aard, timing en omvang van de geplande werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd om de doelstelling van de accountant te bereiken. (Zie Par. A86, A87, A88 en A89)

41

De accountant dient te bepalen of de criteria geschikt zijn voor de omstandigheden van de opdracht, met inbegrip van de vraag of zij de kenmerken vertonen die in paragraaf 24(b)(ii) zijn geïdentificeerd.

42

Indien na aanvaarding van de opdracht ontdekt wordt dat één of meerdere randvoorwaarden voor een assurance-opdracht niet aanwezig zijn, dient de accountant de aangelegenheid met de geschikte partij(en) te bespreken en te bepalen:

a. of de aangelegenheid naar tevredenheid van de accountant kan worden opgelost;
b. of het passend is om de opdracht voort te zetten; en
c. of en, zo ja, hoe de aangelegenheid in het assurance-rapport moet worden gecommuniceerd.

43

Indien na aanvaarding van de opdracht ontdekt wordt dat een aantal of alle van toepassing zijnde criteria ongeschikt zijn of dat een aantal of alle objecten van onderzoek niet geschikt zijn voor een assurance-opdracht en er geen rechtvaardiging bestaat om dit te herzien, dient de accountant het effect op zijn werkzaamheden en de rapportering te overwegen of te overwegen om de opdracht terug te geven, wanneer dat onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is. Indien de accountant de opdracht continueert, dient de accountant een conclusie met beperking of een afkeurende conclusie, dan wel een onthouding van een conclusie te formuleren, naar gelang passend in de omstandigheden. (Zie Par. A90 en A91)

Materialiteit

44

De accountant dient materialiteit in aanmerking te nemen bij: (Zie Par. A92, A93, A94, A95, A96, A97, A98, A99 en A100)

a. het plannen en uitvoeren van de assurance-opdracht, met inbegrip van het bepalen van de aard, timing en omvang van de werkzaamheden; en
b. het evalueren of het onderzoeksobject geen verschil van materieel belang bevat.

Inzicht in het onderzoeksobject en overige omstandigheden van de opdracht

45

De accountant dient bij de geschikte partij(en) om inlichtingen te verzoeken met betrekking tot:

a. de vraag of zij op de hoogte zijn van feitelijke, vermoede of vermeende opzettelijke verschillen – of niet-naleving van wet- of regelgeving- van invloed op het onderzoeksobject; (Zie Par. A101- A102)
b. de vraag of de verantwoordelijke partij over een interne auditfunctie beschikt en, zo ja, verder om inlichtingen te verzoeken om inzicht te verwerven in de activiteiten en voornaamste bevindingen van de interne auditfunctie omtrent het onderzoeksobject; en
c. de vraag of de verantwoordelijke partij ten aanzien van het onderzoeksobject gebruik heeft gemaakt van deskundigen.

46B

De accountant dient bij opdrachten om een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen voldoende inzicht te verwerven in het onderzoeksobject en in overige omstandigheden van de opdracht om:

a. gebieden te identificeren waar het waarschijnlijk is dat er zich een verschil van materieel belang zal voordoen in het onderzoeksobject; en
b. daardoor een basis te verkrijgen voor het opzetten en uitvoeren van werkzaamheden om in te spelen op deze gebieden om zijn conclusie te onderbouwen. (Zie Par. A101, A102, A103, A104, A105 en A108)

46R

De accountant dient bij opdrachten om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen voldoende inzicht te verwerven in het onderzoeksobject en in overige omstandigheden van de opdracht om:

a. risico's op verschillen van materieel belang in het onderzoeksobject te identificeren en in te schatten; en
b. daardoor een basis te verkrijgen voor het opzetten en uitvoeren van werkzaamheden om in te spelen op deze risico's om zijn conclusie te onderbouwen. (Zie Par. A101, A102, A103, A104 en A108)

47B

Bij het verwerven van inzicht in het onderzoeksobject en overige omstandigheden van de opdracht om een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen, dient de accountant het proces waarvan gebruik is gemaakt ten aanzien van het onderzoeksobject in overweging te nemen. (Zie Par. A107)

47R

Bij het verwerven van inzicht in het onderzoeksobject en overige omstandigheden van de opdracht om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen, dient de accountant inzicht te verwerven in de interne beheersing die voor de opdracht relevant is met betrekking tot het onderzoeksobject. Dit omvat het evalueren van de opzet van die interne beheersingsmaatregelen die voor de opdracht relevant zijn en het nagaan of ze zijn geïmplementeerd door werkzaamheden uit te voeren in aanvulling op het verzoeken om inlichtingen bij personeelsleden die verantwoordelijk zijn voor het onderzoeksobject. (Zie Par. A106)

Het verkrijgen van assurance-informatie

Het overwegen van risico's en hierop inspelen
48B
Op basis van het inzicht van de accountant (Zie Par. 46B) dient hij: (Zie Par. A109, A110, A111, A112 en A113)
a. gebieden te identificeren waar een verschil van materieel belang in het onderzoeksobject zich waarschijnlijk zal voordoen; en
b. werkzaamheden op te zetten en uit te voeren om in te spelen op deze gebieden en om een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen om zijn conclusie te onderbouwen.

48R
Op basis van het inzicht van de accountant (Zie Par. 46R) dient hij: (Zie Par.A109, A110 en A111)
a. risico's op verschillen van materieel belang in het onderzoeksobject te identificeren en in te schatten; en
b. werkzaamheden op te zetten en uit te voeren om in te spelen op de ingeschatte risico's en om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen om zijn conclusie te onderbouwen. Dit omvat werkzaamheden omtrent het onderzoeksobject die in de omstandigheden van de opdracht passend zijn. De werkzaamheden van de accountant dienen het verkrijgen van voldoende en geschikte assurance-informatie over de effectiviteit van de relevante interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het onderzoeksobject te omvatten wanneer:
    1. de inschatting door de accountant van de risico's van een verschil van materieel belang een verwachting omvat dat de interne beheersingsmaatregelen effectief werken; of
    2. andere werkzaamheden dan het toetsen van interne beheersingsmaatregelen op zichzelf niet voldoende en geschikte assurance-informatie kunnen verschaffen.

Bepalen of er aanvullende werkzaamheden nodig zijn bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid
49B
Indien de accountant zich bewust wordt van een aangelegenheid waardoor hij veronderstelt dat het onderzoeksobject een verschil van materieel belang kan bevatten, dient hij aanvullende werkzaamheden op te zetten en uit te voeren om verdere assurance-informatie te verkrijgen. Hiermee dient hij in staat te zijn om: (Zie Par. A112, A113, A114, A115, A116 en A117)
a. te concluderen dat het niet waarschijnlijk is dat de aangelegenheid ertoe leidt dat het onderzoeksobject een verschil van materieel belang bevat; of
b. te bepalen dat de aangelegenheid ertoe leidt dat het onderzoeksobject een verschil van materieel belang bevat.

Herziening van risico-inschatting bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid
49R
De door de accountant gemaakte inschatting van de risico's van een verschil van materieel belang in het onderzoeksobject kan gedurende de opdracht veranderen door het verkrijgen van aanvullende assurance-informatie. In de omstandigheden waar de accountant assurance-informatie verkrijgt die niet consistent is met de assurance-informatie waarop hij aanvankelijk zijn inschatting van risico's op een verschil van materieel belang heeft gebaseerd, dient hij de inschatting te herzien en de geplande werkzaamheden dienovereenkomstig aan te passen. (Zie Par. A112)
50
Bij het opzetten en uitvoeren van werkzaamheden dient de accountant de relevantie en betrouwbaarheid van de informatie die gebruikt zal worden als assurance-informatie in overweging te nemen. Het is mogelijk dat:
a. assurance-informatie die verkregen is uit één bron inconsistent is met de assurance-informatie verkregen uit een andere bron; of
b. de accountant twijfels heeft over de betrouwbaarheid van informatie die als assurance-informatie wordt gebruikt.

In die gevallen dient hij te bepalen welke aanpassingen of toevoegingen aan de werkzaamheden nodig zijn om de aangelegenheid op te lossen en dient hij het eventuele effect van de aangelegenheid op andere aspecten van de opdracht in aanmerking te nemen.
51
De accountant zal overwegen of individuele verschillen die tijdens de opdracht zijn geïdentificeerd, met uitzondering van verschillen die duidelijk triviaal zijn, bepaalde kenmerken hebben, zoals bijvoorbeeld een bepaalde oorzaak of een patroon, die een aanwijzing kunnen zijn dat het totale effect van de individuele verschillen waarschijnlijk materieel is. (Zie Par. A118 en A119)

Werkzaamheden die zijn uitgevoerd door een door de accountant ingeschakelde deskundige
52
Wanneer er van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige gebruik wordt gemaakt, dient de accountant ook: (Zie Par. A120, A121, A122, A123 en A124)

a. te evalueren of de door de accountant ingeschakelde deskundige beschikt over de competentie, capaciteiten en objectiviteit die noodzakelijk zijn voor de doeleinden van de accountant. In het geval van een door de accountant ingeschakelde externe deskundige dient de evaluatie van objectiviteit onder meer in te houden dat verzocht wordt om inlichtingen met betrekking tot de belangen en relaties die een bedreiging kunnen vormen voor de objectiviteit van die deskundige; (Zie Par. A125, A126, A127 en A128)
b. voldoende inzicht te verwerven in het deskundigheidsgebied van een door de accountant ingeschakelde deskundige; (Zie Par. A129 en A130)
c. met de door hem ingeschakelde deskundige de aard, reikwijdte en doelstelling van de werkzaamheden van die deskundige overeen te stemmen; en (Zie Par. A131 en A132)
d. de accountant dient het adequaat zijn van de werkzaamheden van de door hem ingeschakelde deskundige voor de doeleinden van de accountant te evalueren. (Zie Par. A133 en A134)

Werkzaamheden die zijn uitgevoerd door een andere accountant, een door de verantwoordelijke partij ingeschakelde deskundige, of door een interne auditor
(Zie Par. A136)
53
Wanneer er van de werkzaamheden van een andere accountant gebruik wordt gemaakt dient de accountant te evalueren of die werkzaamheden adequaat zijn voor zijn doeleinden.
54
Indien informatie die als assurance-informatie wordt gebruikt is opgesteld door gebruik te maken van een door de verantwoordelijke partij ingeschakelde deskundige, dient de accountant, voor zover dat nodig is gelet op de significantie van de werkzaamheden van die deskundige voor zijn doeleinden, het volgende te doen:
a. de competentie, capaciteiten en objectiviteit van die deskundige te evalueren;
b. inzicht te verwerven in de werkzaamheden van die deskundige; en
c. de geschiktheid van het werk van die deskundige als assurance-informatie te evalueren.
55
Indien de accountant van plan is om gebruik te maken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie dient hij het volgende te evalueren:
a. de mate waarin de organisatorische positie en relevante beleidslijnen en procedures van de interne auditfunctie de objectiviteit van de interne auditors onderbouwen;
b. het competentieniveau van de interne auditfunctie;
c. of de interne auditfunctie een systematische en gedisciplineerde benadering hanteert, met inbegrip van kwaliteitsbeheersing; en
d. of het werk van de interne auditfunctie adequaat is voor de doeleinden van de opdracht.

Schriftelijke bevestigingen
56
De accountant dient bij de verantwoordelijke partij(en) te verzoeken om een schriftelijke bevestiging dat zij aan de accountant alle informatie hebben verschaft waarvan de geschikte partij(en) kan (kunnen) weten dat deze is gevraagd of dat deze materiële invloed kan hebben op de bevindingen of conclusie van het assurance-rapport. (Zie Par. A54 en A55 en A137, A138 en A139)
57
Indien de accountant, ter aanvulling op vereiste bevestigingen, bepaalt dat het noodzakelijk is om één of meerdere schriftelijke bevestigingen te verkrijgen ter onderbouwing van overige assurance-informatie die voor het onderzoeksobject relevant is, dient hij om dergelijke andere schriftelijke bevestigingen te verzoeken.
58
Wanneer de schriftelijke bevestigingen betrekking hebben op aangelegenheden die voor het onderzoeksobject van materieel belang zijn dient de accountant:
a. de redelijkheid ervan en consistentie met andere verkregen assurance-informatie te evalueren, met inbegrip van overige bevestigingen (mondelinge of schriftelijke); en
b. te overwegen of er van degenen die bevestigingen maken kan worden verwacht of zij over specifieke aangelegenheden goed zijn geïnformeerd.
59
De datum van de schriftelijke bevestigingen dient zo dicht als praktisch uitvoerbaar is bij, maar niet na, de datum van het assurance-rapport te liggen.

Gevraagde schriftelijke bevestigingen die niet verstrekt zijn of niet betrouwbaar zijn
60
Indien een of meer van de gevraagde schriftelijke bevestigingen niet zijn verstrekt of indien de accountant concludeert dat er gerede twijfel bestaat over de competentie, integriteit, ethische waarden of zorgvuldigheid van degenen die de schriftelijke bevestigingen verschaffen, of dat de schriftelijke bevestigingen anderszins niet betrouwbaar zijn, dient de accountant: (Zie Par. A140)
a. de aangelegenheid met de geschikte partij(en) te bespreken;

b. de integriteit van degenen bij wie om de bevestigingen is verzocht of van wie deze zijn verkregen te herevalueren, alsmede het effect dat dit kan hebben op de betrouwbaarheid van de (mondelinge of schriftelijke) bevestigingen en op de assurance-informatie in het algemeen; en
c. gepaste maatregelen te nemen, met inbegrip van het bepalen van het mogelijke effect op de conclusie in het assurance-rapport.

Gebeurtenissen na de periode of het tijdstip waarop de opdracht betrekking heeft
61
Wanneer het voor de opdracht relevant is, dient de accountant het effect van gebeurtenissen op het onderzoeksobject alsmede op het assurance-rapport tot op de datum van het assurance-rapport in overweging te nemen. Hij dient tevens gepast te reageren op feiten die na de datum van het assurance-rapport onder de aandacht van de accountant komen die, als hij hier op die datum van had geweten, ertoe hadden kunnen leiden dat hij het assurance-rapport had aangepast. De mate waarin gebeurtenissen na de periode of het tijdstip waarop de opdracht betrekking heeft meewegen, is afhankelijk van de mogelijke invloed van dergelijke gebeurtenissen op het onderzoeksobject en op de geschiktheid van de conclusie van de accountant. De accountant heeft echter geen verantwoordelijkheid om werkzaamheden uit te voeren omtrent het onderzoeksobject na de datum van het assurance-rapport. (Zie Par. A141 en 142)

Andere informatie
62
Wanneer documenten betreffende het onderzoeksobject alsmede het assurance-rapport daarover andere informatie bevatten, dient de accountant die andere informatie te lezen om eventuele van materieel belang zijnde inconsistenties met het onderzoeksobject of het assurance-rapport te identificeren. Indien bij het lezen van die andere informatie de accountant: (Zie Par. A143)
a. een van materieel belang zijnde inconsistentie identificeert tussen die andere informatie en het onderzoeksobject of het assurance-rapport; of
b. zich bewust wordt van een van materieel belang zijnde onjuiste voorstelling van zaken in die andere informatie die geen verband houdt met het onderzoeksobject of het assurance-rapport,
dient hij de aangelegenheid met de geschikte partij(en) te bespreken en naar gelang passend verdere maatregelen te nemen.
63
Paragraaf 63 vervalt.

Het vormen van de assurance-conclusie
64
De accountant dient het voldoende en geschikt zijn van de assurance-informatie te evalueren en, indien nodig in de omstandigheden, trachten verdere assurance-informatie te verkrijgen. Hij dient alle relevante assurance-informatie in aanmerking te nemen, ongeacht of het lijkt dat deze de meting of evaluatie van het object ten opzichte van de van toepassing zijnde criteria bekrachtigt of tegenspreekt. Indien de accountant niet in staat is om de benodigde verdere assurance-informatie te verkrijgen dient hij de implicaties voor zijn conclusie in paragraaf 65 in aanmerking te nemen. (Zie Par. A147, A148, A149, A150, A151, A152 en A153)
65
De accountant dient een conclusie te vormen over de vraag of (de informatie over) het onderzoeksobject vrij is van een verschil van materieel belang ten opzicht van de criteria. Bij het vormen van die conclusie dient hij het volgende in overweging te nemen:
- zijn conclusie met betrekking tot het voldoende en geschikt zijn van de verkregen assurance-informatie; en
- een evaluatie of niet-gecorrigeerde verschillen, afzonderlijk of gezamenlijk, van materieel belang zijn. (Zie Par. A3, A154 en A155)

66
Indien de accountant niet in staat is om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen is er sprake van een beperking in de reikwijdte en dient hij, naar gelang passend:
- een conclusie met beperking of een onthouding van een conclusie te formuleren; dan wel
- de opdracht terug te geven indien teruggave onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is. (Zie Par. A156, A157 en A158)

Het opstellen van het assurance-rapport
67
Het assurance-rapport dient in schriftelijke vorm te zijn en een duidelijke formulering van de conclusie van de accountant te bevatten over het onderzoeksobject. (Zie Par. A2, A159, A160 en A161)
68
De conclusie van de accountant dient duidelijk te worden onderscheiden van informatie of uitleg waarvan het niet de bedoeling is dat deze de conclusie van de accountant beïnvloeden. Dit omvat tevens:

a. eventuele paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden of inzake overige aangelegenheden;
b. bevindingen die betrekking hebben op bepaalde aspecten van de opdrachten;
c. aanbevelingen; of
d. aanvullende informatie die in het assurance-rapport is opgenomen.

De bewoordingen waarvan gebruik wordt gemaakt dienen duidelijk te maken dat een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden of inzake overige aangelegenheden, bevindingen, aanbevelingen of aanvullende informatie niet bedoeld is om afbreuk te doen aan de conclusie van de accountant. (Zie Par. A159, A160 en A161)

Inhoud van het assurance-rapport
69

Het assurance-rapport dient in ieder geval de volgende basiselementen te bevatten:
a. een titel die duidelijk aangeeft dat het rapport een onafhankelijk assurance-rapport betreft; (Zie Par. A162)
b. een geadresseerde; (Zie Par. A163)
c. een beschrijving van de doelstelling van de opdracht;
d. een identificatie of beschrijving van het niveau van zekerheid dat door de accountant is verkregen en een beschrijving over het onderzoeksobject zelf. (Zie Par. A164)
e. beschrijving van de van toepassing zijnde criteria; (Zie Par. A144, A145, A146 en A165)
f. waar passend, een beschrijving van significante inherente beperkingen die verband houden met de meting of evaluatie van het onderzoeksobject ten opzichte van de van toepassing zijnde criteria; (Zie Par. A166)
g. wanneer de van toepassing zijnde criteria voor een specifiek doel zijn ontworpen, een vermelding die lezers hierop attent maakt en op het feit dat, als gevolg hiervan, het onderzoeksobject mogelijk niet geschikt is voor een ander doel; (Zie Par. A167 en A168)
h. een vermelding van de verantwoordelijke partij alsmede een omschrijving van hun verantwoordelijkheden en die van de accountant;(Zie Par. A169)
i. een vermelding dat de opdracht overeenkomstig deze Standaard is uitgevoerd, of waar er een specifieke Standaard voor het onderzoeksobject is, die Standaard; (Zie Par. A170 en A171)
j. een vermelding dat de accountantseenheid waarbij de accountant werkzaam is of aan verbonden is, de NVKS toepast. Indien de eindverantwoordelijk professional geen accountant is, dient de vermelding de professionele vereisten te identificeren die zijn toegepast; (Zie Par. A172)
k. een vermelding dat de accountant de vereisten van de VGBA en de ViO heeft nageleefd. Als de eindverantwoordelijk professional geen accountant is, dient de vermelding de vergelijkbare professionele vereisten te identificeren die zijn toegepast; (Zie Par. A173)
l. een informatieve samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden als basis voor de conclusie van de accountant. In het geval van een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, is een begrip van de aard, timing en omvang van de uitgevoerde werkzaamheden essentieel voor het inzicht in de conclusie van de accountant. Bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid dient de samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden het volgende te vermelden:
    1. dat de werkzaamheden die bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid zijn uitgevoerd verschillend zijn in aard en timing en geringer van omvang zijn dan voor opdrachten tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid; en
    2. dat daardoor het niveau van zekerheid dat is verkregen bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid aanzienlijk lager ligt dan wanneer een opdracht met een redelijke mate van zekerheid was uitgevoerd. (Zie Par. A174, A175, A176, A177 en A178)
m. de conclusie van de accountant: (Zie Par. A2, A179, A180 en A181A178)
    1. wanneer dit passend is, dient de conclusie de beoogde gebruikers te informeren over de context waarin de conclusie van de accountant moet worden gelezen; (Zie Par. A180)
    2. bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid dient de conclusie in bevestigende vorm te worden geformuleerd; (Zie Par. A179)
    3. bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid dient de conclusie tot uitdrukking te worden gebracht in een vorm die, op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie, uitdrukt of er een aangelegenheid onder de aandacht van de accountant is gekomen die ertoe leidt dat hij veronderstelt dat het onderzoeksobject een verschil van materieel belang bevat; (Zie Par. A181)
    4. de conclusie in (2) of (3) dient te worden geformuleerd door gebruik te maken van de gepaste bewoordingen voor het onderzoeksobject en de van toepassing zijnde criteria gezien de omstandigheden van de opdracht.
    5. wanneer de accountant een aangepaste conclusie formuleert, dient het assurance-rapport het volgende te bevatten:
        a. een sectie die een beschrijving geeft van de aangelegenheid die tot de aanpassing heeft geleid; en
        b. een sectie die de aangepaste conclusie van de accountant bevat. (Zie Par. A183)
n. de handtekening van de accountant; (Zie Par. A184)

o. de datum van het assurance-rapport. Het assurance-rapport dient niet te worden gedateerd vóór de datum waarop de accountant de assurance-informatie heeft verkregen waarop hij zijn conclusie heeft gebaseerd. Hieronder valt tevens de ontvangst van de schriftelijke bevestigingen onder de paragrafen 56 en 57.
p. de locatie in het rechtsgebied waar de accountant werkzaam is.

Verwijzing naar de door de accountant ingeschakelde deskundige in het assurance-rapport
70
Indien de accountant in het assurance-rapport verwijst naar de werkzaamheden van een door hem ingeschakelde deskundige dienen de bewoordingen van dat rapport niet te impliceren dat de verantwoordelijkheid van de accountant voor de conclusie in dat rapport is verminderd door de betrokkenheid van die deskundige. (Zie Par. A186, A187 en A188)

Assurance-rapport voorgeschreven door wet- of regelgeving
71
Indien van de accountant op grond van wet- of regelgeving wordt vereist om in het assurance-rapport gebruik te maken van specifieke bewoordingen of lay-out dient het assurance-rapport alleen naar deze Standaard of andere Standaarden te verwijzen als dit assurance-rapport minstens elk van de in paragraaf 69 geïdentificeerde elementen bevat.

Goedkeurende en aangepaste conclusies
72
De accountant dient een goedkeurende conclusie tot uitdrukking te brengen wanneer hij het volgende concludeert:
a. in het geval van een opdracht met een redelijke mate van zekerheid, dat het onderzoeksobject, in alle van materieel belang zijnde aspecten in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria; of
b. in het geval van een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, dat op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie er geen aangelegenheid onder de aandacht van de accountant is gekomen die ertoe leidt dat hij veronderstelt dat het onderzoeksobject niet, in alle van materieel belang zijnde aspecten, in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria.

73
Indien dit niet op grond van wet- of regelgeving is verboden kan de accountant het noodzakelijk achten om:
a. in een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden de aandacht van de beoogde gebruikers te vestigen op een aangelegenheid die in de informatie over het onderzoeksobject wordt weergegeven of toegelicht. Dit gebeurt als deze aangelegenheid naar het oordeel van de accountant dermate belangrijk is dat ze fundamenteel is voor het begrip van de beoogde gebruikers van de informatie over het onderzoeksobject; of
b. in een paragraaf inzake overige aangelegenheden een andere aangelegenheid te communiceren dan degene die in de informatie over het onderzoeksobject wordt weergegeven of toegelicht. Dit gebeurt als deze naar het oordeel van de accountant relevant is voor het begrip van de beoogde gebruikers van de opdracht, de verantwoordelijkheid van de accountant dan wel het assurance-rapport.

De paragraaf heeft een passende titel die duidelijk aangeeft dat de conclusie van de accountant door de aangelegenheid niet is aangepast. In het geval van een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden dient een dergelijke paragraaf alleen te verwijzen naar informatie die in de informatie over het onderzoeksobject wordt weergegeven of toegelicht.
74
De accountant dient in de volgende omstandigheden een aangepaste conclusie tot uitdrukking te brengen:
a. wanneer, naar de professionele oordeelsvorming van de accountant, er sprake is van een beperking in de reikwijdte en het effect van de aangelegenheid van materieel belang zou kunnen zijn (Zie Par. 66). In dergelijke gevallen dient hij een conclusie met beperking of een onthouding van een conclusie te formuleren;
b. wanneer naar de professionele oordeelsvorming van de accountant, het onderzoeksobject een verschil van materieel belang bevat. In dergelijke gevallen dient hij een conclusie met beperking of een afkeurende conclusie te formuleren. (Zie Par. A191)

75
De accountant dient een conclusie met beperking tot uitdrukking te brengen wanneer, naar de professionele oordeelsvorming van de accountant, de effecten, of mogelijke effecten, van een aangelegenheid niet van dergelijk materieel belang en diepgaande invloed zijn dat er een afkeurende conclusie of een onthouding van een conclusie is vereist. Een conclusie met beperking dient tot uitdrukking te worden gebracht als 'uitgezonderd' de effecten, of mogelijke effecten, van de aangelegenheid waarop de beperking betrekking heeft. (Zie Par. A189 – A190)

76
Als de accountant een aangepaste conclusie tot uitdrukking brengt vanwege een beperking in de reikwijdte, maar hij tevens op de hoogte is van een aangelegenheid die ertoe leidt dat het onderzoeksobject een verschil van materieel belang bevat, dient hij in het assurance-rapport een duidelijke beschrijving op te nemen van zowel de beperking in de reikwijdte als de aangelegenheid die de oorzaak ervan is dat het onderzoeksobject een verschil van materieel belang bevat.
77
Paragraaf 77 vervalt.

Overige communicatieverantwoordelijkheden
78
De accountant dient te overwegen of, conform de voorwaarden en overige omstandigheden van de opdracht, er een aangelegenheid onder zijn aandacht is gekomen die aan de verantwoordelijke partij, de opdrachtgever, de met governance belaste personen of anderen moet worden gecommuniceerd. (Zie Par. A193, A194, A195, A196, A197, A198 en A199)

Documentatie
79
De accountant dient tijdig opdrachtdocumentatie op te stellen die een vastlegging van de basis voor het assurance-rapport verschaft die voldoende en geschikt is om een ervaren accountant die niet eerder bij de opdracht betrokken was in staat te stellen inzicht te verwerven in: (Zie Par. A200, A201, A202, A203 en A204)
a. de aard, timing en omvang van de werkzaamheden die zijn uitgevoerd overeenkomstig de relevante Standaarden en de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde vereisten;
b. de uitkomsten van de uitgevoerde werkzaamheden alsmede de verkregen assurance-informatie; en
c. significante aangelegenheden die tijdens de opdracht aan de orde zijn gekomen, de daaruit getrokken conclusies, en significante professionele oordeelsvormingen die tot die conclusies hebben geleid.
80
Indien de accountant informatie heeft geïdentificeerd die inconsistent is met zijn eindconclusie met betrekking tot een significante aangelegenheid dient hij te documenteren op welke wijze hij met deze inconsistentie is omgegaan.
81
De accountant dient de opdrachtdocumentatie samen te voegen in een opdrachtdossier en het administratieve proces van het samenstellen van het definitieve opdrachtdossier tijdig na de datum van het assurance-rapport te voltooien. (Zie Par. A205 en A206)
82
Nadat het samenstellen van de definitieve opdrachtdossier is voltooid, dient de accountant geen enkele opdrachtdocumentatie, van welke aard ook, te vernietigen of te verwijderen, voordat de bewaartermijn is afgelopen. (Zie Par. A207)
83
Als de accountant het noodzakelijk acht om veranderingen aan te brengen in de bestaande opdrachtdocumentatie dan wel om nieuwe opdrachtdocumentatie toe te voegen nadat de samenstelling van het definitieve opdrachtdossier is voltooid, dient hij, ongeacht de aard van de veranderingen of toevoegingen, het volgende te documenteren:
a. de specifieke redenen voor het aanbrengen daarvan; en
b. wanneer, en door wie zij werden aangebracht en beoordeeld.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Inleiding
(Zie Par. 6)
A1
Bij een consultancy-opdracht past de accountant vaardigheden toe op het gebied van techniek, educatie, waarnemingen, ervaringen en kennis. Consultancy-opdrachten omvatten een analytisch proces dat wordt gekenmerkt door een bepaalde combinatie van activiteiten die betrekking heeft op:
- het bepalen van de doelstelling;
- feitenonderzoek;
- het definiëren van problemen of mogelijkheden;
- evaluaties van alternatieven;
- ontwikkeling van aanbevelingen, met inbegrip van maatregelen;
- communicatie van resultaten; en
- soms het implementeren en follow-up.

Rapportages (indien uitgebracht) worden doorgaans geschreven in een beschrijvende vorm (of 'rapportage in uitgebreide vorm' ('long form')). Doorgaans zijn de uitgevoerde werkzaamheden alleen

bestemd voor het gebruik door de cliënt. De aard en reikwijdte van het werk worden bepaald door een overeenkomst tussen de accountant en de cliënt. Een dienst die voldoet aan de definitie van een assurance-opdracht is geen consultancy-opdracht, maar een assurance-opdracht.

Doelstellingen

Opdrachten inzake het onderzoeksobject dat een aantal aspecten bevat
(Zie Par. 10, 65, 69(I))
A2
Wanneer het onderzoeksobject is samengesteld uit een aantal aspecten, kunnen afzonderlijke conclusies over ieder aspect worden verschaft. Dergelijke afzonderlijke conclusies hoeven niet met hetzelfde niveau van zekerheid te zijn uitgedrukt. Sterker nog, elke conclusie wordt tot uitdrukking gebracht in de vorm die gepast is voor een opdracht meteen redelijke of een beperkte mate van zekerheid. Verwijzingen in deze Standaard naar de conclusie in het assurance-rapport omvatten iedere conclusie wanneer afzonderlijke conclusies worden verschaft.

Definities

De aard, timing en omvang van de werkzaamheden bij opdrachten tot het verkrijgen van een beperkte en een redelijke mate van zekerheid
(Zie Par. 12 (a)(i))
A3
Omdat het niveau van zekerheid verkregen bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid lager ligt dan bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid, variëren de werkzaamheden die de accountant uitvoert bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid in aard en timing, en zijn deze geringer van omvang dan die bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid. De voornaamste verschillen tussen de werkzaamheden voor een opdracht met een redelijke mate en een beperkte mate van zekerheid omvatten:

a. de nadruk die wordt gelegd op de aard van diverse werkzaamheden als een bron van assurance-informatie zal waarschijnlijk verschillen, afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht. De accountant kan het bijvoorbeeld in de omstandigheden van een opdracht met een beperkte mate van zekerheid passend achten om relatief meer nadruk te leggen op het verzoeken om inlichtingen bij het personeel van de entiteit en op cijferanalyses. Hij kan eventueel relatief minder nadruk leggen op het toetsen van interne beheersingsmaatregelen en het verkrijgen van assurance-informatie uit externe bronnen dan bij opdracht met een redelijke mate van zekerheid;
b. bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid kan de accountant:
   - minder elementen voor onderzoek selecteren; of
   - minder werkzaamheden uitvoeren (bijvoorbeeld alleen cijferanalyses uitvoeren waar bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid zowel cijferanalyses als andere werkzaamheden zouden worden uitgevoerd).
c. bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid omvatten cijferanalyses die zijn uitgevoerd als wijze van inspelen op het opdrachtrisico, het ontwikkelen van verwachtingen die voldoende precies zijn om verschillen van materieel belang te identificeren. Bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid kunnen cijferanalyses worden opgezet om verwachtingen met betrekking tot de richting van trends, relaties en ratio's te onderbouwen in plaats van om verschillen te identificeren met het niveau van precisie dat wordt verwacht bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid;
d. verder kan, wanneer er significante fluctuaties, relaties of verschillen worden geïdentificeerd, geschikte assurance-informatie bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid worden verkregen door te verzoeken om inlichtingen en het in aanmerking nemen van de ontvangen reacties in het licht van de bekende omstandigheden van de opdracht;
e. bovendien kan de accountant, bijvoorbeeld bij het uitvoeren van cijferanalyses bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, gebruik maken van gegevens die meer geaggregeerd zijn, zoals kwartaalgegevens in plaats van maandgegevens. Hij kan ook gebruik maken van gegevens die niet zijn onderworpen aan afzonderlijke werkzaamheden om de betrouwbaarheid hiervan in dezelfde mate als voor een opdracht met een redelijke mate van zekerheid te toetsen.

Een niveau van zekerheid dat zinvol is
(Zie Par. 12 (a)(i)(b), 47B)
A4
Het niveau van zekerheid dat de accountant van plan is te verkrijgen is doorgaans niet vatbaar voor kwantificering. De vraag of een bepaald niveau zinvol is in de omstandigheden van de opdracht, is voor de accountant een kwestie van professionele oordeelsvorming. Bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid voert de accountant werkzaamheden uit die beperkt zijn vergeleken met de werkzaamheden die noodzakelijk zijn bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid. Desalniettemin zijn deze gepland om een niveau van zekerheid te verkrijgen dat zinvol is. Om zinvol te

kunnen zijn, zal het niveau van zekerheid dat door de accountant is verkregen waarschijnlijk het vertrouwen van de beoogde gebruikers in het onderzoeksobject versterken tot een niveau dat aanzienlijk meer dan onbeduidend is (Zie Par. A16, A17 en A18).

A5

Wat zinvol is kan, binnen het scala van alle opdrachten tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid verschillen. Dit varieert van zekerheid die waarschijnlijk net voldoende is om het vertrouwen van de beoogde gebruikers in het onderzoeksobject te versterken tot net onder een redelijke mate van zekerheid. Wat in een bepaalde opdracht zinvol is geeft een oordeelsvorming binnen die opdrachten weer die afhankelijk is van de omstandigheden van de opdracht, met inbegrip van de informatiebehoeften van de beoogde gebruikers als groep, de criteria en het onderzoeksobject van de opdracht.

A6

Omdat het niveau van zekerheid dat door de accountant is verkregen bij opdrachten tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid verschilt, bevat het rapport van de accountant een informatieve samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden, waarin wordt erkend dat een bespreking van de aard, timing en omvang van de uitgevoerde werkzaamheden essentieel is voor het begrip van de conclusie van de accountant (Zie Par. 69(l) en A174, A175, A176, A177 en A178).

A7

Sommige van de factoren die relevant kunnen zijn bij het bepalen van wat een zinvolle mate van zekerheid inhoudt bij een specifieke opdracht omvatten bijvoorbeeld:

- de kenmerken van het onderzoeksobject en de criteria alsmede de vraag of er Standaarden zijn die betrekking hebben op het onderzoeksobject;
- instructies of andere aanwijzingen van de opdrachtgever over de aard van de zekerheid waarvan de opdrachtgever verwacht dat de accountant deze verkrijgt. De voorwaarden van de opdracht kunnen bijvoorbeeld bepaalde werkzaamheden vaststellen die de opdrachtgever noodzakelijk acht, of bepaalde aspecten van het onderzoeksobject waarvan de opdrachtgever zou willen dat de accountant zijn werkzaamheden hierop richt. De accountant kan echter overwegen dat andere werkzaamheden vereist zijn om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen om zinvolle zekerheid te verkrijgen;
- een algemeen aanvaarde praktijk, indien dit bestaat, met betrekking tot assurance-opdrachten voor de specifieke informatie over het onderzoeksobject of soortgelijke of gerelateerde het onderzoeksobject;
- de informatiebehoeften van de beoogde gebruikers als groep. Over het algemeen geldt dat hoe groter de consequentie voor de beoogde gebruikers is van het ontvangen van een niet-passende conclusie wanneer het onderzoeksobject een verschil van materieel belang bevat, des te groter de zekerheid die nodig zou zijn om voor hen zinvol te zijn. In sommige gevallen kan de consequentie voor de beoogde gebruikers van het ontvangen van een niet-passende conclusie bijvoorbeeld zo groot zijn dat een opdracht met een redelijke mate van zekerheid voor de accountant nodig is om een niveau van zekerheid te verkrijgen dat in de omstandigheden zinvol is;
- de verwachting van beoogde gebruikers dat de accountant de conclusie van beperkte mate van zekerheid over het onderzoeksobject binnen korte tijd en tegen lage kosten zal vormen.

Voorbeelden van een directe-opdracht

(Zie Par. 12(a)(ii)(a))

A8

Voorbeelden van opdrachten die onder deze Standaard kunnen worden uitgevoerd omvatten:

a. beheersing van (IT) processen – Een opdracht gericht op het verkrijgen van zekerheid over de beheersing van operationele processen;
b. naleven van wet- of regelgeving – Een opdracht betreffende het naleven van wet- of regelgeving omvat het verkrijgen van zekerheid over het naleven van de relevante wet- of regelgeving;
c. duurzaamheid – Een opdracht betreffende duurzaamheid heeft betrekking op het verkrijgen van zekerheid over de duurzaamheidsprestaties van de entiteit

Assurance-vaardigheden en -technieken

(Zie Par. 12(b))

A9

Assurance-vaardigheden en -technieken omvatten:

- het toepassen van een professioneel-kritische instelling en professionele oordeelsvorming;
- het plannen en uitvoeren van een assurance-opdracht met inbegrip van het verkrijgen en evalueren van assurance-informatie;
- het begrijpen van informatiesystemen en de rol en beperkingen van interne beheersing;
- het verband leggen tussen het overwegen van materialiteits- en opdrachtrisico's en de aard, timing en omvang van werkzaamheden; en
- het, in voorkomend geval, toepassen van werkzaamheden op de opdracht (wat het verzoeken om inlichtingen, inspectie, herberekening, het opnieuw uitvoeren, waarneming, externe bevestiging en cijferanalyses kan omvatten);
- systematische documentatiepraktijken en vaardigheden in het schrijven van assurance-rapporten.

Criteria
(Zie Par. 12(c), Bijlage)
A10
Er zijn geschikte criteria vereist voor een redelijk consistente meting of evaluatie van een onderzoeksobject binnen de context van professionele oordeelsvorming. Zonder het referentiekader dat door de van toepassing zijnde criteria wordt verschaft staat elke conclusie open voor afzonderlijke interpretatie en misverstand. De geschiktheid van criteria is contextgevoelig. Dat wil zeggen dat deze wordt bepaald in de context van de omstandigheden van de opdracht. Zelfs voor hetzelfde onderzoeksobject kunnen er verschillende criteria zijn die een andere meting of evaluatie opleveren. Een accountant kan bijvoorbeeld als een van de criteria voor het onderzoeksobject van klanttevredenheid, het aantal klachten van de klanten die naar de tevredenheid van de klant zijn afgehandeld selecteren. Een andere accountant zou het aantal herhalingsaankopen binnen drie maanden na de eerste aankoop kunnen selecteren. De geschiktheid van de criteria wordt niet beïnvloed door het niveau van zekerheid. Dat wil zeggen dat wanneer de criteria ongeschikt zijn voor een opdracht met een redelijke mate van zekerheid deze tevens ongeschikt zijn voor een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, en vice versa. Geschikte criteria omvatten criteria voor presentatie en toelichting, wanneer relevant.

Opdrachtrisico
(Zie Par. 12(f))
A11
Opdrachtrisico verwijst niet naar, noch omvat, de bedrijfsrisico's van de accountant zoals het verliezen van een rechtszaak, negatieve publiciteit of andere gebeurtenissen die zich voordoen in het kader van het onderzoeksobject.
A12
Over het algemeen kan het opdrachtrisico worden weergegeven door de volgende componenten, al zullen niet al deze componenten noodzakelijkerwijs aanwezig noch significant zijn voor alle assurance-opdrachten:
a. risico's waarop de accountant niet direct invloed heeft, die op hun beurt bestaan uit:
    1. de vatbaarheid van het onderzoeksobject voor een verschil van materieel belang voordat rekening wordt gehouden met eventuele daarop betrekking hebbende interne beheersingsmaatregelen die zijn getroffen door de geschikte partij(en) (inherent risico); en
    2. het risico dat een verschil van materieel belang die in het onderzoeksobject voorkomt, niet tijdig door de interne beheersing van de geschikte partij(en) voorkomen of gedetecteerd en hersteld kan worden (intern beheersingsrisico); en
b. het risico waarop de accountant wel directe invloed heeft. Dit is het risico dat de door de accountant uitgevoerde werkzaamheden geen verschillen van materieel belang zullen detecteren (ontdekkingsrisico).

A13
De mate waarin elk van deze componenten voor de opdracht relevant is, wordt door de omstandigheden van de opdracht beïnvloed, in het bijzonder:
- de aard van het onderzoeksobject. Het concept van intern beheersingsrisico kan bijvoorbeeld nuttiger zijn wanneer het onderzoeksobject verband houdt met de prestaties van een entiteit dan wanneer het verband houdt met informatie over de effectiviteit van een beheersingsmaatregel dan wel het bestaan van een fysieke voorwaarde;
- de vraag of een opdracht met een redelijke of een beperkte mate van zekerheid wordt uitgevoerd. Bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid kan de accountant er bijvoorbeeld vaak voor kiezen om op een andere manier zekerheid te verkrijgen dan door het toetsen van interne beheersingsmaatregelen. In dit geval kan het in overweging nemen van het intern beheersingsrisico minder relevant zijn dan bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid voor hetzelfde onderzoeksobject.

Het in overweging nemen van risico's is eerder een kwestie van professionele oordeelsvorming dan een zaak die met precisie kan worden berekend.
A14
Het terugbrengen van het opdrachtrisico tot nul is zelden haalbaar of kosteneffectief en een redelijke mate van zekerheid is derhalve minder dan absolute zekerheid, als gevolg van factoren zoals:
- het gebruikmaken van selectief toetsen;
- de inherente beperkingen van de interne beheersing;
- het feit dat veel van de assurance-informatie die voor de accountant beschikbaar is, eerder overtuigend is dan dat deze sluitend bewijsmateriaal verschaft;
- het toepassen van professionele oordeelsvorming bij het verzamelen en evalueren van assurance-informatie en het vormen van conclusies op basis van die informatie;
- in bepaalde gevallen de kenmerken van het onderzoeksobject wanneer dit wordt gemeten of geëvalueerd ten opzichte van de criteria.

De opdrachtgever
(Zie Par. 12(g) en Bijlage)

A15
De opdrachtgever kan, afhankelijk van de omstandigheden, het management, de met governance belaste personen van de verantwoordelijke partij, een wetgever, de beoogde gebruikers of een andere derde partij zijn.

Beoogde gebruikers
(Zie Par. 12(m), Bijlage)
A16
In bepaalde gevallen kunnen de beoogde gebruikers anderen zijn dan degenen aan wie het assurance-rapport is gericht. De accountant is wellicht niet in staat om alle personen te identificeren die het assurance-rapport zullen lezen, in het bijzonder waar een groot aantal mensen er toegang toe hebben. In dergelijke gevallen, in het bijzonder waar beoogde gebruikers waarschijnlijk een scala aan belangen hebben in het onderzoeksobject, kunnen de beoogde gebruikers beperkt zijn tot de voornaamste belanghebbenden met significante en algemene belangen. Beoogde gebruikers kunnen op diverse wijzen worden geïdentificeerd, bijvoorbeeld door een overeenkomst tussen de accountant en de verantwoordelijke partij of opdrachtgever, dan wel door wet- of regelgeving.
A17
Beoogde gebruikers of vertegenwoordigers hiervan kunnen direct met de accountant en de verantwoordelijke partij (of de opdrachtgever, indien dit verschilt) te maken hebben bij het bepalen van de vereisten van de opdracht. Ongeacht de betrokkenheid van anderen echter, en in tegenstelling tot opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden (die onder andere het rapporteren inhoudt over feitelijke bevindingen op basis van werkzaamheden die met de opdrachtgever en elke geschikte derde partij(en) overeen zijn gekomen, in plaats van een conclusie):
a. is de accountant verantwoordelijk voor het bepalen van de aard, timing en omvang van de werkzaamheden; en
b. kan het nodig zijn dat de accountant aanvullende werkzaamheden uitvoert indien er informatie onder de aandacht van de accountant komt die significant afwijkt van de informatie waarop de bepaling van geplande werkzaamheden was gebaseerd (Zie Par. A115, A116 en A117).

A18
In bepaalde gevallen leggen de beoogde gebruikers (bijvoorbeeld bankiers en regelgevers of toezichthouders) een vereiste op, of verzoeken zij de geschikte partij(en) of er voor een specifiek doel een assurance-opdracht kan worden uitgevoerd. Wanneer opdrachten gebruik maken van criteria die voor een specifiek doel zijn opgezet vereist paragraaf 69(f) een vermelding die lezers hierop attent maakt. De accountant kan het bovendien passend achten om erop te wijzen dat het assurance-rapport slechts voor specifieke gebruikers is bedoeld. Afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht kan dit worden bewerkstelligd door de verspreiding of het gebruik van het assurance-rapport te beperken (Zie Par. A166 en A167).
A19
Paragraaf A19 vervalt.

De geschikte partij(en)
(Zie Par. 13, Bijlage)
A20
De rollen die de verantwoordelijke partij en de opdrachtgever spelen kunnen verschillen (Zie Par. 37). De management- en governance-structuren verschillen per rechtsgebied en worden onder meer beïnvloed door verschillende culturele en juridische achtergronden, omvang en eigendomskenmerken. Zulke diversiteit houdt in dat het voor deze Standaard niet mogelijk is om voor alle opdrachten de persoon (personen) te specificeren bij wie de accountant in alle omstandigheden om inlichtingen verzoekt, bevestigingen verzoekt of anderszins communiceert. In sommige gevallen, bijvoorbeeld wanneer de geschikte partij(en) alleen onderdeel is (zijn) van een volledige juridische entiteit zal het identificeren van de geschikte personen van het management of de met governance belaste personen met wie wordt gecommuniceerd het toepassen van professionele oordeelsvorming vereisen om vast te stellen welke persoon (personen) de geschikte verantwoordelijkheden hebben voor, en kennis van, de betreffende aangelegenheden.

Het uitvoeren van een assurance-opdracht overeenkomstig de Standaarden

Het naleven van de Standaarden die voor de opdracht relevant zijn
(Zie Par. 1, 5, 15)
A21
Deze Standaard bevat vereisten die van toepassing zijn op assurance-opdrachten[871] (anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie), met inbegrip van

[871] Deze Standaard bevat vereisten en andere toepassingsgerichte en overige verklarende teksten die specifiek zijn voor directe-opdrachten tot het verkrijgen van zowel een redelijke mate als een beperkte mate van zekerheid.

opdrachten overeenkomstig specifieke Standaarden die betrekking hebben op het onderzoeksobject. In bepaalde gevallen is een specifieke Standaard die betrekking heeft op het onderzoeksobject ook relevant voor de opdracht. Een specifieke Standaard die betrekking heeft op het onderzoeksobject is relevant voor de opdracht wanneer:

- de Standaard van kracht is;
- het onderzoeksobject van de Standaard voor de opdracht relevant is; en
- de omstandigheden die in de Standaard worden geadresseerd bestaan.

A22
De Standaarden die zijn geschreven voor opdrachten tot controle en beoordeling van historische financiële informatie zijn niet van toepassing op andere assurance-opdrachten. Ze kunnen echter in het algemeen leidraden verschaffen met betrekking tot het opdrachtproces voor accountants die een assurance-opdracht overeenkomstig deze Standaard uitvoeren.

Tekst van een Standaard
(Zie Par. 12, 16)
A23
Standaarden bevatten de doelstellingen van de accountant bij het voldoen aan de Standaarden alsmede de vereisten die zijn opgezet om de accountant in staat te stellen aan deze doelstellingen te voldoen. Zij bevatten bovendien gerelateerde leidraden in de vorm van toepassingsgerichte en overige verklarende teksten en inleidend materiaal dat context verschaft die relevant is voor het juiste inzicht in de Standaard en definities.
A24
De doelstellingen van een Standaard verschaffen de context waarin de vereisten van de Standaard zijn vastgesteld. Zij zijn tevens bedoeld een hulpmiddel te vormen bij:
a. inzicht te verwerven in wat er moet worden bereikt; en
b. het beslissen of er nog meer moet worden gedaan om de doelstellingen te behalen.
De juiste toepassing van de vereisten van een Standaard door de accountant wordt verondersteld om voldoende basis te verschaffen voor het door de accountant behalen van de doelstellingen. Omdat de omstandigheden van de assurance-opdrachten ver uiteen lopen en de Standaarden niet alle omstandigheden kunnen ondervangen is de accountant verantwoordelijk voor het bepalen van de werkzaamheden die noodzakelijk zijn om aan de vereisten van relevante Standaarden te voldoen en om de doelstellingen die hierin worden vermeld te halen. In de omstandigheden van een opdracht kunnen er bepaalde aangelegenheden zijn die van de accountant vereisen dat hij werkzaamheden uitvoert ter aanvulling op de werkzaamheden die op grond van relevante Standaarden zijn vereist om de doelstellingen die in die Standaarden worden gespecificeerd te kunnen halen.
A25
De vereisten van Standaarden worden geformuleerd door gebruik te maken van ‘dienen’.
A26
Indien noodzakelijk bevatten de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten verdere uitleg over de vereisten en leidraden bij het uitvoeren hiervan. In het bijzonder kan deze informatie:
a. nadere uitleg bevatten wat een vereiste inhoudt of wat het bedoeld is te omvatten; en
b. voorbeelden bevatten van werkzaamheden die in de gegeven omstandigheden van toepassing kunnen zijn.
Terwijl dergelijke leidraden op zich geen vereisten vormen, zijn ze relevant voor de behoorlijke toepassing van de vereisten van een Standaard. De toepassing van de vereisten en nadere toelichtingen daarop kunnen ook achtergrondinformatie verschaffen over aangelegenheden die in een Standaard worden behandeld. Aanvullende overwegingen die specifiek gelden voor accountants in de publieke sector of kleinere accountantseenheden zijn, in voorkomend geval, opgenomen in de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten. Deze aanvullende overwegingen vormen een hulpmiddel bij het toepassen van de vereisten in een Standaard. De verantwoordelijkheid van de accountant om de vereisten van een Standaard na te leven, wordt hier echter niet door beperkt of verminderd.
A27
Definities worden in een Standaard verschaft om een hulpmiddel te vormen bij een consistente toepassing en interpretatie van de Standaarden. Ze zijn niet bedoeld om afbreuk te doen aan definities die opgesteld zijn voor de toepassing van wet- of regelgeving, dan wel andere voorschriften.
A28
Bijlagen maken deel uit van de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten. Het doel en het beoogd gebruik van een bijlage worden uiteengezet in het centrale deel van de desbetreffende Standaard of in de titel of de inleidende paragraaf van de bijlage zelf.

Het naleven van relevante vereisten
(Zie Par. 17)
A29
Alhoewel sommige werkzaamheden alleen zijn vereist bij opdrachten tot het verkrijgen van een

redelijke mate van zekerheid, kunnen zij desalniettemin bij bepaalde opdrachten tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid geschikt zijn.

A29A

Het toepassen van deze Standaard door accountantsafdelingen (Zie Par. 18) kan ertoe leiden dat bepaalde vereisten op een andere wijze ingevuld zullen worden om het doel van het vereiste te bereiken.

Ethische voorschriften

(Zie Par. 3(a), 20, 22(a))

A30

De VGBA stelt de volgende fundamentele beginselen vast die de accountant moet naleven:

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

A31

De VGBA verschaft tevens een conceptueel raamwerk dat accountants moeten toepassen om:

a. bedreigingen voor het naleven van de fundamentele beginselen te identificeren en te beoordelen. Bedreigingen vallen in één of meer van de volgende categorieën:
    1. eigenbelang;
    2. zelftoetsing;
    3. belangenbehartiging;
    4. vertrouwdheid; en
    5. intimidatie.
b. een toereikende maatregel te nemen die er toe leidt dat de accountant de fundamentele beginselen naleeft. Bij het identificeren en beoordelen van bedreigingen alsmede het treffen van passende maatregelen past de accountant professionele oordeelsvorming toe waarbij hij zich baseert op hetgeen een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde aanvaardbaar en toereikend acht in de omstandigheden die hij weet of behoort te weten.

A32

De IESBA Code of Ethics is in Nederland in een andere structuur vormgegeven door de VGBA (Zie Par. A31) en de ViO (Zie Par. A33).

A33

In de ViO wordt onafhankelijkheid vereist in wezen en in schijn.
De onafhankelijke uitvoering van de opdracht waarborgt de mogelijkheid van de eindverantwoordelijke accountant om zich een oordeel te vormen zonder zich te laten leiden door invloeden die zijn oordeel zouden kunnen aantasten. Onafhankelijkheid versterkt de mogelijkheid met integriteit te handelen, om objectief te zijn en om een professioneel-kritische instelling te handhaven. Omstandigheden die in de ViO meer specifiek worden uitgewerkt omvatten:

- samenloop van dienstverlening;
- vergoedingen;
- geschenken en gastvrijheid;
- langdurige betrokkenheid bij dienstverlening aan de verantwoordelijke partij;
- financiële belangen;
- zakelijke relaties;
- werkrelaties met een verantwoordelijke entiteit;
- nauwe persoonlijke relaties;
- juridische procedures tegen de verantwoordelijke partij;
- prestatie-afhankelijke beoordeling en beloning.

A34

Professionele vereisten, of vereisten die op grond van wet- of regelgeving zijn opgelegd, zijn ten minste gelijkwaardig met de VGBA en de ViO wanneer zij gericht zijn op alle aangelegenheden waarnaar in paragrafen A30, A31, A32 en A33 wordt verwezen. Deze leggen tevens verplichtingen op die de doelstellingen van de vereisten verwezenlijken die in de VGBA en de ViO uiteen zijn gezet.

Aanvaarding en continuering

Randvoorwaarden voor de opdracht

(Zie Par. 24)

A35

In de publieke sector kan van bepaalde randvoorwaarden voor een assurance-opdracht worden aangenomen dat zij aanwezig zijn, bijvoorbeeld:

a. de rollen en verantwoordelijkheden van controleorganisaties van de publieke sector en de entiteiten binnen de overheid die onderwerp zijn van assurance-opdrachten worden verondersteld passend te zijn omdat zij doorgaans in de wetgeving uiteen zijn gezet;

b. het recht van de controleorganisaties van de publieke sector op toegang tot de informatie die noodzakelijk is om de opdracht uit te voeren wordt vaak in de wetgeving uiteengezet;
c. van de conclusie van de accountant, in de vorm die passend is voor zowel een opdracht met een redelijke mate als een beperkte mate van zekerheid, wordt doorgaans op grond van wet- of regelgeving vereist dat deze in een schriftelijk rapport wordt opgenomen; en
d. een rationeel doel is doorgaans aanwezig omdat de opdracht in wetgeving uiteen is gezet.

A36

Indien geschikte criteria niet beschikbaar zijn voor het gehele onderzoeksobject maar de accountant een of meerdere aspecten van het onderzoeksobject waarvoor deze criteria wel geschikt zijn kan identificeren, kan een assurance-opdracht op zichzelf worden uitgevoerd met betrekking tot dat aspect van het onderzoeksobject. In dergelijke gevallen kan het nodig zijn dat het assurance-rapport verduidelijkt dat het rapport geen verband houdt met het originele onderzoeksobject in zijn totaliteit.

Rollen en verantwoordelijkheden

(Zie Par. 12(m), 12(n), 12(r), 12(v), 13, 24(a), Bijlage)

A37

Alle assurance-opdrachten hebben in ieder geval drie partijen: de verantwoordelijke partij, de accountant en de beoogde gebruikers. Bij veel directe-opdrachten kan de verantwoordelijke partij ook de opdrachtgever zijn. Zie de bijlage voor een bespreking van de wijze waarop elk van deze rollen betrekking heeft op een assurance-opdracht.

A38

Informatie dat de geschikte relatie bestaat met betrekking tot de verantwoordelijkheid voor het onderzoeksobject kan worden verkregen via een erkenning door de verantwoordelijke partij Een dergelijke erkenning geeft tevens een basis voor een algemeen inzicht in de verantwoordelijkheden van de verantwoordelijke partij en de accountant. Een schriftelijke erkenning is de best passende vorm van het documenteren van het begrip van de verantwoordelijke partij. Bij het ontbreken van een schriftelijke erkenning van verantwoordelijkheid kan het voor de accountant nog steeds passend zijn om de opdracht te aanvaarden indien bijvoorbeeld andere bronnen – zoals wetgeving of een contract – wijzen op verantwoordelijkheid. In andere gevallen kan het passend zijn om de opdracht te weigeren afhankelijk van de omstandigheden dan wel om de omstandigheden toe te lichten in het assurance-rapport.

A39

Paragraaf A39 vervalt.

Geschiktheid van het onderzoeksobject

(Zie Par. 24(b)(i))

A40

Een geschikt onderzoeksobject is te identificeren en is geschikt voor een consistente meting of evaluatie ten opzichte van de van toepassing zijnde criteria. Dit gebeurt op zodanige wijze het onderzoeksobject kan worden onderworpen aan werkzaamheden voor het verkrijgen van voldoende en geschikte assurance-informatie om een conclusie te onderbouwen. In voorkomend geval is dat een conclusie met een redelijke of een beperkte mate van zekerheid.

A41

De gepastheid van een onderzoeksobject wordt niet beïnvloed door het niveau van zekerheid. Dat wil zeggen dat wanneer een onderzoeksobject ongeschikt is voor een opdracht met een redelijke mate van zekerheid dit tevens ongeschikt is voor een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, en vice versa.

A42

Verschillende objecten van onderzoek hebben verschillende kenmerken, met inbegrip van de mate waarin informatie hierover kwalitatief is versus kwantitatief, objectief versus subjectief, historisch versus toekomstgericht en of dit gerelateerd is aan een tijdstip of een verslagperiode omvat. Dergelijke kenmerken hebben invloed op:

a. de precisie waarmee het onderzoeksobject kan worden gemeten of geëvalueerd ten opzichte van de criteria; en
b. het overtuigende karakter van beschikbare assurance-informatie.

A43

Het identificeren van dergelijke kenmerken en het in overweging nemen van effecten hiervan vormen een hulpmiddel voor de accountant bij het inschatten van de geschiktheid van het onderzoeksobject. Het helpt de accountant ook bij het bepalen van de inhoud van het assurance-rapport (Zie Par. A164)

A44

In sommige gevallen kan het assurance-rapport verband houden met slechts één deel van een breder onderzoeksobject. De accountant kan bijvoorbeeld worden ingehuurd om te rapporteren over één aspect van de bijdrage van een entiteit aan duurzame ontwikkeling, zoals een aantal programma's die door een entiteit worden georganiseerd die een positief effect hebben op het milieu. Bij het bepalen of de opdracht het kenmerk vertoont van het hebben van een geschikt onderzoeksobject kan het in dergelijke gevallen voor de accountant passend zijn om te overwegen of het aspect waarover de

accountant is gevraagd te rapporteren waarschijnlijk zal voldoen aan de informatiebehoeften van de beoogde gebruikers als groep. Hij kan tevens overwegen of er meerdere significante programma's met minder gunstige uitkomsten zijn die niet in de reikwijdte van de opdracht zijn betrokken.

Geschiktheid en beschikbaarheid van de criteria

Geschiktheid van de criteria
(Zie Par. 24(b) (ii))
A45
Geschikte criteria vertonen de volgende kenmerken:
a. relevantie: Relevante criteria dragen bij aan het trekken van conclusies die de besluitvorming van de beoogde gebruikers onderbouwen;
b. volledigheid: Criteria zijn volledig wanneer het onderzoeksobject hiermee overeenkomstig is en geen relevante factoren weglaat waarvan redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij de beslissingen van de beoogde gebruikers op basis van die informatie over het onderzoeksobject beïnvloeden. Volledige criteria omvatten voor zover van belang benchmarks voor presentatie en toelichting;
c. betrouwbaarheid: Betrouwbare criteria geven de mogelijkheid voor een redelijk consistente meting of evaluatie van het onderzoeksobject waaronder, voor zover van belang, presentatie en toelichting, wanneer zij in vergelijkbare omstandigheden worden gehanteerd door verschillende accountants;
d. neutraliteit: Neutrale criteria resulteren in een assurance-rapport dat in de omstandigheden van de opdracht vrij is van tendentie;
e. begrijpelijkheid: Begrijpelijke criteria resulteren in informatie over het onderzoeksobject die door de beoogde gebruikers wordt begrepen.

A46
Vage beschrijvingen van verwachtingen of oordeelsvormingen van de ervaringen van een persoon vormen geen geschikte criteria.
A47
De geschiktheid van criteria voor een bepaalde opdracht hangt af van de vraag of zij bovenstaande kenmerken weerspiegelen. Het relatieve belang van elk kenmerk voor een bepaalde opdracht is een kwestie van professionele oordeelsvorming. Criteria kunnen verder geschikt zijn voor bepaalde omstandigheden van een opdracht, maar mogelijk niet geschikt zijn voor andere omstandigheden. Het rapporteren aan overheden of regelgevers of toezichthouders kan bijvoorbeeld het gebruik van een bepaalde criteria vereisen, maar deze criteria hoeven niet geschikt te zijn voor een bredere groep gebruikers.
A48
Criteria kunnen op verschillende manieren worden geselecteerd of ontwikkeld, zij kunnen bijvoorbeeld:
- zijn opgenomen in wet- of regelgeving;
- zijn uitgegeven door geautoriseerde of erkende organisaties van deskundigen die een transparant en zorgvuldig proces volgen;
- gezamenlijk zijn ontwikkeld door een groep die geen transparant en zorgvuldig proces volgt;
- zijn gepubliceerd in wetenschappelijke tijdschriften of boeken;
- zijn ontwikkeld voor verkoop op commerciële basis;
- specifiek zijn opgezet voor het doel om het onderzoeksobject in de specifieke omstandigheden van de opdracht te onderzoeken.

De wijze waarop de criteria zijn ontwikkeld kan de werkzaamheden die de accountant uitvoert om de geschiktheid hiervan in te schatten beïnvloeden.
A49
In sommige gevallen schrijven wet- of regelgeving de criteria voor die voor de opdracht moeten worden gebruikt. Bij het ontbreken van aanwijzingen voor het tegendeel, worden dergelijke criteria verondersteld geschikt te zijn. Dat geldt ook voor criteria die door geautoriseerde of erkende organisaties van deskundigen die een transparant en zorgvuldig proces volgen zijn uitgegeven indien zij relevant zijn voor de informatiebehoeften van de beoogde gebruikers. Dergelijke criteria staan ook bekend als vastgestelde criteria. Zelfs wanneer er voor een onderzoeksobject vastgestelde criteria bestaan, kunnen beoogde gebruikers instemmen met andere criteria voor hun specifieke doelen. Er kunnen bijvoorbeeld diverse raamwerken worden gebruikt als vastgestelde criteria voor het evalueren van de effectiviteit van interne beheersing. Specifieke gebruikers kunnen echter een meer gedetailleerd spectrum van criteria ontwikkelen dat voldoet aan hun informatiebehoeften met betrekking tot, bijvoorbeeld, prudentieel toezicht. In dergelijke gevallen maakt het assurance-rapport de lezers erop alert dat criteria voor specifieke doeleinden zijn gebruikt en dat, als gevolg hiervan, de informatie over het onderzoeksobject mogelijk niet geschikt is voor een ander doel en kan het assurance-rapport opmerken, wanneer dit relevant is voor de omstandigheden van de opdracht, dat de criteria niet zijn opgenomen in wet- of regelgeving, of uitgegeven door geautoriseerde of erkende organisaties van deskundigen die een transparant en zorgvuldig proces volgen.

A50
Indien criteria specifiek zijn opgezet voor het doel van het onderzoeksobject in de specifieke omstandigheden van de opdracht zijn zij niet geschikt als zij resulteren in een assurance-rapport dat voor de beoogde gebruikers misleidend is. Het is voor de beoogde gebruikers of de opdrachtgever wenselijk om te erkennen dat specifiek ontwikkelde criteria voor de doeleinden van de beoogde gebruikers geschikt zijn. Het ontbreken van een dergelijke erkenning kan invloed hebben op wat er gedaan moet worden om de geschiktheid van de criteria, en de verschafte informatie over de criteria in het assurance-rapport in te schatten.

Beschikbaarheid van de criteria
(Zie Par. 24(b)(iii))
A51
Criteria moeten voor de beoogde gebruikers beschikbaar zijn om hen in staat te stellen te begrijpen hoe het onderzoeksobject is gemeten of geëvalueerd. Criteria worden op één of meer van de volgende manieren aan de beoogde gebruikers beschikbaar gesteld:
a. openbaar;
b. middels duidelijke opname in het assurance-rapport (Zie Par. A164);
c. middels algemeen begrip, bijvoorbeeld het criterium voor het meten van tijd in uren en minuten.
A52
Criteria kunnen tevens alleen voor de beoogde gebruikers beschikbaar zijn, bijvoorbeeld de voorwaarden voor een contract, of criteria die dooreen vereniging in de sector zijn uitgegeven die alleen beschikbaar zijn voor degenen in die sector omdat zij alleen voor een specifiek doel relevant zijn. Wanneer dit het geval is, vereist paragraaf 69(g) een vermelding die de lezers op dit feit alert maakt. Bovendien kan de accountant het passend achten om aan te geven dat het assurance-rapport alleen bedoeld is voor specifieke gebruikers (Zie Par. A167 en A168)

Toegang tot assurance-informatie
(Zie Par. 24(b)(iv))

Kwantiteit en kwaliteit van beschikbare assurance-informatie
A53
De kwantiteit of kwaliteit van beschikbare assurance-informatie wordt beïnvloed door:
a. de kenmerken van het onderzoeksobject. Er kan bijvoorbeeld minder objectieve assurance-informatie worden verwacht wanneer het onderzoeksobject op de toekomst is gericht in plaats van dat deze historisch is; en
b. overige omstandigheden, zoals wanneer assurance-informatie waarvan redelijkerwijs kan worden verwacht dat deze bestaat niet beschikbaar is vanwege bijvoorbeeld de timing van de benoeming van de accountant, het beleid voor het bewaren van documenten van een entiteit, inadequate informatiesystemen, of een beperking die door de verantwoordelijke partij is opgelegd.

Assurance-informatie is doorgaans eerder overtuigend dan dat het sluitend bewijsmateriaal verschaft.

Toegang tot vastleggingen
(Zie Par. 56)
A54
Het kan nuttig zijn om te zoeken naar de instemming van de geschikte partij(en) dat zij haar/hun verantwoordelijkheden erkent/erkennen en begrijpt/begrijpen om aan de accountant informatie te verschaffen. Dit kan voor de accountant een hulpmiddel vormen bij het bepalen of de opdracht de kenmerken vertoont van toegang tot assurance-informatie:
a. toegang tot alle informatie waarvan de geschikte partij(en) weet/weten dat deze relevant is voor het opstellen van het onderzoeksobject, zoals vastleggingen, documentatie en andere aangelegenheden;
b. aanvullende informatie waar de accountant bij de verantwoordelijke partij(en) in het kader van de opdracht om kan verzoeken; en
c. onbeperkte toegang tot de personen van de geschikte partij(en) van wie de accountant vaststelt dat het noodzakelijk is dat van hen assurance-informatie wordt verkregen.

A55
De aard van relaties tussen de verantwoordelijke partij en de opdrachtgever kan invloed hebben op het vermogen van de accountant om toegang te krijgen tot vastleggingen, documentatie en andere informatie die de accountant nodig kan hebben als assurance-informatie om de opdracht te voltooien. De aard van dergelijke relaties kan derhalve een relevante overweging zijn bij het bepalen van het al dan niet aanvaarden van de opdracht. Voorbeelden van een aantal omstandigheden waarin de aard van deze relaties problematisch kunnen zijn, zijn opgenomen in paragraaf A140.

Een rationeel doel
(Zie Par. 24(b)(vi))
A56

Bij het bepalen of de opdracht een rationeel doel heeft kunnen relevante overwegingen het volgende omvatten:

- de beoogde gebruikers van het assurance-rapport (in het bijzonder wanneer de criteria voor een speciaal doel zijn opgezet). Een verdere overweging is de waarschijnlijkheid het assurance-rapport in grotere omvang zal worden gebruikt en verspreid dan alleen voor de beoogde gebruikers;
- de kenmerken van de relaties tussen de verantwoordelijke partij en de opdrachtgever.
- wie de criteria die moeten worden toegepast om het onderzoeksobject te meten of te evalueren geselecteerd heeft, alsmede de mate van oordeelsvorming en de reikwijdte voor mogelijke tendentie bij het toepassen van de criteria. Het is waarschijnlijker dat de opdracht een rationeel doel heeft als de beoogde gebruikers de criteria hebben geselecteerd of hierbij waren betrokken;
- significante beperkingen in de reikwijdte van de werkzaamheden van de accountant;
- de vraag of de accountant veronderstelt dat de opdrachtgever van plan is om op een ongepaste manier de naam van de accountant met het onderzoeksobject of het assurance-rapport te associëren.

Het overeenkomen van de voorwaarden van de opdracht
(Zie Par. 27)
A57
Het is in het belang van zowel de opdrachtgever als de accountant dat de accountant voor aanvang van de opdracht de overeengekomen voorwaarden van de opdracht schriftelijk communiceert om misverstanden te voorkomen. De vorm en inhoud van de schriftelijke overeenkomst of het contract zal met de omstandigheden van de opdracht variëren. Als wet- of regelgeving bijvoorbeeld op afdoende gedetailleerde wijze de voorwaarden van de opdracht beschrijven, hoeft de accountant deze niet in een schriftelijke overeenkomst vast te leggen, behalve dat dergelijke wet- of regelgeving van toepassing is en dat de verantwoordelijke partij haar verantwoordelijkheden erkent en deze begrijpt zoals deze zijn uiteengezet onder dergelijke wet- of regelgeving.
A58
Wet- of regelgeving kan, in het bijzonder in de publieke sector, de aanstelling van een accountant verplicht stellen en specifieke bevoegdheid geven zoals de bevoegdheid tot het inzien van vastleggingen of andere informatie van de geschikte partij(en). Deze kan ook verantwoordelijkheden geven, zoals het van de accountant vereisen om direct aan een Minister, de wetgever of het publiek te rapporteren als de geschikte partij(en) tracht(en) de reikwijdte van de opdracht te beperken.

Aanvaarding van een wijziging in de voorwaarden van de opdracht
(Zie Par. 29)
A59
Een wijziging in omstandigheden die de vereisten van de beoogde gebruikers beïnvloedt, of een misverstand met betrekking tot de aard van de opdracht kan een verzoek tot een wijziging in de opdracht rechtvaardigen, zoals bijvoorbeeld van een assurance-opdracht naar een niet-assurance-opdracht, of van een opdracht met een redelijke mate van zekerheid tot een opdracht met een beperkte mate van zekerheid. Het niet kunnen verkrijgen van voldoende en geschikte assurance-informatie om een conclusie met een redelijke mate van zekerheid te kunnen vormen is geen aanvaardbare reden om een opdracht met een redelijke mate van zekerheid te veranderen naar een opdracht met een beperkte mate van zekerheid.

Kwaliteitsbeheersing

Accountants
(Zie Par. 20, 31(a)(b))
A60
Deze Standaard is geschreven in de context van een aantal maatregelen die moeten worden genomen om de kwaliteit van assurance-opdrachten die door accountants zijn uitgevoerd te waarborgen, zoals de maatregelen die door IFAC-leden zijn genomen overeenkomstig het compliance-programma van IFAC en verantwoordingen inzake lidmaatschapsverplichtingen. Dergelijke maatregelen omvatten:

- competentievereisten, zoals benchmarks voor onderwijs en ervaring voor toegang tot lidmaatschap, en permanente ontwikkeling en educatie;
- beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing die bij de accountantseenheid zijn geïmplementeerd. De NVKS is van toepassing op alle accountantseenheden met betrekking tot assurance- opdrachten;
- een uitgebreide gedragscode, met inbegrip van gedetailleerde onafhankelijkheidsvereisten, die gebaseerd is op fundamentele beginselen van professionaliteit, integriteit, objectiviteit, vakbekwaamheid en zorgvuldigheid en vertrouwelijkheid.

Kwaliteitsbeheersing op het niveau van de accountantseenheid
(Zie Par. 3(b), 31(a))
A61

De NVKS behandelt de verantwoordelijkheden van de dagelijkse beleidsbepalers van de accountantseenheid om diens stelsel van kwaliteitsbeheersing voor assurance-opdrachten op te zetten en te onderhouden. De NVKS bepaalt de verantwoordelijkheden van de accountantseenheid om beleidslijnen en procedures vast te stellen die zijn opgezet om aan de accountantseenheid een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat de accountantseenheid en het personeel de relevante ethische voorschriften naleven, met inbegrip van de voorschriften die betrekking hebben op onafhankelijkheid. Het naleven van de NVKS vereist onder andere dat de dagelijkse beleidsbepalers van de accountantseenheid een stelsel van kwaliteitsbeheersing opzetten en onderhouden dat beleidslijnen en procedures omvat die op elk van de volgende elementen inspeelt, en dat de accountantseenheid de beleidslijnen en procedures documenteert en deze aan al het personeel van de accountantseenheid communiceert:

a. verantwoordelijkheid van de leiding voor kwaliteit binnen de accountantseenheid;
b. relevante ethische voorschriften;
c. aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en specifieke opdrachten;
d. human Resources;
e. uitvoering van de opdracht; en
f. monitoring.

A62

–

A63

De maatregelen van de opdrachtpartner en passende berichten aan de overige leden van het opdrachtteam, in de context van de opdrachtpartner die de verantwoordelijkheid neemt voor de algehele kwaliteit voor iedere opdracht, benadrukken het feit dat kwaliteit essentieel is voor het uitvoeren van een assurance-opdracht, alsmede het belang voor de kwaliteit van de assurance-opdracht van:

a. het uitvoeren van werkzaamheden die voldoen aan de professionele Standaarden en door wet- en regelgeving gestelde eisen;
b. het naleven van de van toepassing zijnde beleidslijnen en procedures van de accountantseenheid met betrekking tot kwaliteitsbeheersing, naar gelang van toepassing;
c. het uitbrengen van een rapport voor de opdracht dat in de omstandigheden passend is;
d. de mogelijkheid van het opdrachtteam om punten van zorg te uiten zonder angst voor represailles.

A64

Onder een effectief stelsel van kwaliteitsbeheersing valt een monitoringsproces dat is opgezet om een redelijke mate van zekerheid aan de accountantseenheid te verschaffen dat de beleidslijnen en procedures met betrekking tot het stelsel van kwaliteitsbeheersing relevant zijn, adequaat zijn en effectief werken.

A65

Tenzij informatie die door de accountantseenheid of andere partijen wordt verschaft het tegendeel suggereert, mag het opdrachtteam steunen op het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantseenheid. Het opdrachtteam kan bijvoorbeeld steunen op het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantseenheid met betrekking tot:

a. competentie van personeel op grond van hun indienstneming en formele training;
b. onafhankelijkheid op grond van het verzamelen en meedelen van relevante onafhankelijkheidsinformatie;
c. het onderhouden van cliëntrelaties op grond van systemen voor aanvaarding en continuering daarvan;
d. het in acht nemen van door wet- en regelgeving gestelde vereisten op grond van het monitoringsproces.

Bij het in overweging nemen van geïdentificeerde tekortkomingen in het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantseenheid die invloed kunnen hebben op de assurance-opdracht kan de opdrachtpartner rekening houden met de maatregelen die de accountantseenheid heeft genomen om die tekortkomingen te rectificeren.

A66

Een tekortkoming in het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantseenheid wijst er niet noodzakelijkerwijs op dat een specifieke assurance-opdracht noch overeenkomstig professionele Standaarden, noch in overeenstemming met door wet- en regelgeving gestelde vereisten is uitgevoerd, dan wel dat het assurance-rapport niet passend was.

Vaardigheden, kennis en ervaring met betrekking tot het onderzoeksobject en de meting of evaluatie hiervan

(Zie Par. 31(c))

A67

Een accountant kan worden verzocht om assurance-opdrachten uit te voeren met betrekking tot een scala aan objecten van onderzoek en over het onderzoeksobject. Sommige kunnen gespecialiseerde vaardigheden en kennis vereisen die verder gaan dan waar een bepaald persoon over beschikt.

A68

De VGBA eist van de accountant dat hij instemt met alleen het verlenen van diensten waarvan de accountant de deskundigheid heeft om deze uit te voeren.[872] De accountant heeft de ongedeelde verantwoordelijkheid voor de tot uitdrukking gebrachte assurance-conclusie en die verantwoordelijkheid wordt niet verminderd doordat de accountant gebruik maakt van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige. De accountant kan gebruik maken van de werkzaamheden van de deskundige en deze Standaard volgen. Als hij concludeert dat de werkzaamheden van die deskundige adequaat zijn voor de doeleinden van de accountant, kan hij de bevindingen of conclusies in het vakgebied van de deskundige als geschikte assurance-informatie aanvaarden.

Het toewijzen van het team

Gezamenlijke competentie en capaciteiten
(Zie Par. 32)
A69
De NVKS vereist van de dagelijkse beleidsbepalers van de accountantseenheid om beleidslijnen en procedures op te stellen voor het aanvaarden en continueren van cliëntrelaties en specifieke opdrachten. Deze zijn opgezet om aan de accountantseenheid een redelijke mate van zekerheid te verschaffen:
- dat het alleen relaties of opdrachten aan zal gaan of zal continueren waarvan de accountantseenheid weet dat het de opdracht uit kan voeren;
- waarvoor de accountantseenheid competent is en over de capaciteiten, waaronder tijd en middelen, beschikt om de opdracht uit te voeren.[873]

Door de accountant ingeschakelde deskundige
(Zie Par. 32(a), 32(b)(i))
A70
Bepaalde onderdelen van de assurance-werkzaamheden kunnen worden uitgevoerd door een multidisciplinair team waarin één of meerdere door de accountant ingeschakelde deskundigen zitten. Het kan bijvoorbeeld nodig zijn dat een door de accountant ingeschakelde deskundige de accountant helpt bij het verwerven van inzicht in het onderzoeksobject en overige omstandigheden van de opdracht of bij een van de in paragraaf 46 genoemde aangelegenheden (46R bij een redelijke mate van zekerheid of 46B bij een beperkte mate van zekerheid).
A71
Wanneer er gebruik wordt gemaakt van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige kan het bij de aanvaarding of continuering van de opdracht gepast zijn om een aantal werkzaamheden uit te voeren die op grond van paragraaf 52 zijn vereist.

Overige accountants
(Zie Par. 32(b)(ii))
A72
Een andere accountant kan een conclusie tot uitdrukking hebben gebracht over het onderzoeksobject. De accountant kan, bij het vormen van een conclusie over het onderzoeksobject, ervoor kiezen om de assurance-informatie te gebruiken waarop de conclusie van die andere accountant is gebaseerd.
A73
De werkzaamheden van een andere accountant kunnen worden gebruikt met betrekking tot bijvoorbeeld een onderzoeksobject op een afgelegen locatie of in een buitenlands rechtsgebied. Die andere accountants maken geen deel uit van het opdrachtteam. Relevante overwegingen wanneer het opdrachtteam van plan is gebruik te maken van de werkzaamheden van een andere accountant omvatten:
- de vraag of de andere accountant de ethische voorschriften die voor de opdracht relevant zijn begrijpt en deze zal naleven en, met name, of hij onafhankelijk is;
- de vakbekwaamheid van de andere accountant;
- de omvang van de betrokkenheid van het opdrachtteam bij de werkzaamheden van de andere accountant;
- de vraag of de andere accountant werkzaam is in een regelgevingskader waarin actief toezicht op accountants wordt uitgeoefend.

Beoordelingsverantwoordelijkheden
(Zie Par. 33(c))
A74
De dagelijkse beleidsbepalers van de accountantseenheid stellen beleidslijnen en procedures inzake de beoordelingsverantwoordelijkheid van de accountantseenheid vast met als uitgangspunt dat de

[872] VGBA, artikel 12.
[873] NVKS, artikel 9 en 10.

werkzaamheden van de minder ervaren leden van het team worden beoordeeld door de meer ervaren leden van het team.[874]

Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling
(Zie Par. 36(b))
A75
Overige aangelegenheden die bij een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling kunnen worden overwogen omvatten:
a. de evaluatie door het opdrachtteam van de onafhankelijkheid van de accountantseenheid met betrekking tot de opdracht;
b. de vraag of passende consultatie heeft plaatsgevonden over aangelegenheden die betrekking hebben op verschillen van inzicht of andere moeilijke of omstreden aangelegenheden alsmede de conclusies die voortkomen uit die consultatie; en
c. de vraag of voor beoordeling geselecteerde opdrachtdocumentatie de uitgevoerde werkzaamheden met betrekking tot de significante oordeelsvormingen weergeeft en de conclusies die daarover zijn gevormd, onderbouwt.

Professioneel-kritische instelling en professionele oordeelsvorming

Professioneel-kritische instelling
(Zie Par. 37)
A76
Een professioneel-kritische instelling is een houding die onder meer het alert zijn op bijvoorbeeld het volgende inhoudt:
- assurance-informatie die inconsistent is met de overige verkregen assurance-informatie;
- informatie die de betrouwbaarheid van documenten en van de verkregen antwoorden op verzoeken om inlichtingen die als assurance-informatie gebruikt worden, ter discussie stelt;
- omstandigheden die wijzen op de noodzaak voor aanvullende werkzaamheden naast degenen die op grond van relevante Standaarden vereist zijn;
- situaties die wijzen op mogelijke verschillen.

A77
Het handhaven van een professioneel-kritische instelling gedurende de opdracht is nodig wanneer de accountant bijvoorbeeld de risico's moet reduceren van:
- het over het hoofd zien van ongebruikelijke omstandigheden;
- het teveel generaliseren bij het trekken van conclusies uit waarnemingen;
- het gebruiken van onjuiste veronderstellingen bij het bepalen van de aard, timing en omvang van de werkzaamheden en het evalueren van de resultaten ervan.

A78
Een professioneel-kritische instelling is noodzakelijk voor de kritische evaluatie van assurance-informatie. Dit omvat het ter discussie stellen van inconsistente assurance-informatie en de betrouwbaarheid van documenten en antwoorden op verzoeken om inlichtingen. Het houdt ook het overwegen in van het voldoende en geschikt zijn van de verkregen assurance-informatie in het licht van de omstandigheden van de opdracht.
A79
Tenzij de opdracht betrekking heeft op zekerheid over de vraag of documenten echt zijn kan de accountant vastleggingen en documenten als echt aanvaarden tenzij de accountant redenen heeft om het tegendeel te veronderstellen. Van de accountant wordt niettemin op grond van paragraaf 50 vereist dat hij de betrouwbaarheid in aanmerking neemt van de informatie die als assurance-informatie wordt gebruikt.
A80
Van de accountant kan niet worden verwacht dat hij eerdere ervaringen met de eerlijkheid en integriteit van degenen die assurance-informatie verschaffen negeert. De opvatting dat degenen die assurance-informatie verschaffen eerlijk zijn en integer handelen, ontslaat de accountant evenwel niet van de noodzaak om een professioneel-kritische instelling te handhaven.

Professionele oordeelsvorming
(Zie Par. 38)
A81
Professionele oordeelsvorming is van essentieel belang voor het op passende wijze uitvoeren van een assurance-opdracht. Dit is zo omdat interpretatie van relevante ethische vereisten en relevante Standaarden en de weloverwogen beslissingen die tijdens de opdracht vereist zijn, niet kunnen worden gemaakt zonder een beroep te doen op relevante training, kennis van zaken en ervaring met

[874] NVKS, artikel 12.

de feiten en de omstandigheden. Professionele oordeelsvorming is in het bijzonder noodzakelijk betreffende beslissingen over:

- materialiteit en opdrachtrisico;
- de aard, timing en omvang van werkzaamheden die gebruikt worden om aan de vereisten van relevante Standaarden te voldoen en om assurance-informatie te verkrijgen;
- het evalueren van de vraag of er voldoende en geschikte assurance-informatie is verkregen en van de vraag of er nog meer moet worden gedaan om de doelstellingen van deze Standaard en van een specifieke Standaard voor het onderzoeksobject te bereiken. In het bijzonder, in het geval van een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, is er professionele oordeelsvorming vereist bij het evalueren van de vraag of er een zinvol niveau van zekerheid is verkregen;
- het trekken van de juiste conclusies op basis van de verkregen assurance-informatie.

A82
Het onderscheidende kenmerk van de professionele oordeelsvorming die van de accountant wordt verwacht is dat deze wordt toegepast door een accountant wiens training, kennis en ervaring hebben geholpen bij het ontwikkelen van de noodzakelijke competenties om tot redelijke oordeelsvorming te komen.

A83
Het toepassen van professionele oordeelsvorming in welke zaak dan ook is gebaseerd op de feiten en omstandigheden die de accountant bekend zijn. Consultatie inzake moeilijke of omstreden aangelegenheden tijdens de opdracht, zowel binnen het opdrachtteam als tussen het opdrachtteam en andere personen op een passend niveau binnen of buiten de accountantseenheid, helpt de accountant bij het vormen van weloverwogen en redelijke oordelen.

A84
Professionele oordeelsvorming kan worden geëvalueerd op basis van de vraag of:

- de bereikte oordeelsvorming een deskundige toepassing van de assurance- en metings- of evaluatiebeginselen weerspiegelt; en
- deze passend is in het licht van, en consistent is met, de feiten en omstandigheden die bij de accountant bekend zijn tot aan de datum van zijn assurance-rapport.

A85
Professionele oordeelsvorming moet worden toegepast gedurende de opdracht. Zij dient tevens op een passende wijze te worden gedocumenteerd. In dit opzicht wordt op grond van paragraaf 79 van de accountant vereist om voldoende documentatie op te stellen. Dit heeft als doel om een ervaren accountant die niet eerder met de opdracht te maken heeft gehad, in staat te stellen de significante professionele oordeelsvormingen te begrijpen die gemaakt worden om tot conclusies te komen over significante aangelegenheden die tijdens de opdracht aan het licht komen. Professionele oordeelsvorming mag niet worden aangevoerd ter rechtvaardiging van beslissingen die niet op andere wijze door de feiten en de omstandigheden van de opdracht of door voldoende en geschikte assurance-informatie worden onderbouwd.

Het plannen en uitvoeren van de opdracht

Het plannen
(Zie Par. 40)

A86
Het plannen omvat onder andere dat de opdrachtpartner, overige kernleden van het opdrachtteam en belangrijke door de accountant ingeschakelde deskundigen een algehele aanpak voor de reikwijdte, nadruk, timing en uitvoering van de opdracht ontwikkelen. Zij ontwikkelen tevens een opdrachtprogramma dat bestaat uit een gedetailleerde aanpak voor de aard, timing en omvang van de werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd alsmede de redenen voor de selectie hiervan. Adequate planning helpt bij het schenken van gepaste aandacht aan belangrijke gebieden van de opdracht, het tijdig identificeren van potentiële problemen en het naar behoren organiseren en managen van de opdracht zodat deze op een effectieve en efficiënte manier kan worden uitgevoerd. Adequate planning is tevens een hulpmiddel voor de accountant om naar behoren werkzaamheden aan de leden van het opdrachtteam toe te wijzen en het maakt de richting, het toezicht en de beoordeling van hun werk gemakkelijker. Het helpt, in voorkomend geval, tevens bij de coördinatie van werk dat door andere accountants en deskundigen is uitgevoerd. De aard en omvang van geplande activiteiten zal binnen de omstandigheden van de opdracht variëren zoals de complexiteit van het onderzoeksobject en criteria. Voorbeelden van de voornaamste aangelegenheden die in overweging kunnen worden genomen omvatten:

- de kenmerken van de opdracht die de reikwijdte ervan bepalen, met inbegrip van de voorwaarden van de opdracht en de kenmerken van het onderzoeksobject en de criteria;
- de verwachte timing en de aard van de vereiste communicatie;
- de resultaten van activiteiten voor opdrachtaanvaarding en, waar van toepassing, de vraag of de verworven kennis over andere uitgevoerde opdrachten die door de opdrachtpartner voor de geschikte partij(en) zijn uitgevoerd relevant is;
- het opdrachtproces;

- het inzicht van de accountant in de geschikte partij(en) en hun omgeving, met inbegrip van de risico's dat over onderzoeksobject een verschil van materieel belang kan bevatten;
- identificatie van beoogde gebruikers en hun informatiebehoeften en de overweging van de materialiteit en de componenten van het opdrachtrisico;
- de omvang waarin het risico op fraude voor de opdracht relevant is;
- de aard, timing en omvang van de middelen die noodzakelijk zijn om de opdracht uit te voeren, zoals vereisten voor personeel en deskundigheid, met inbegrip van de aard en omvang van de betrokkenheid van deskundigen;
- de invloed van de interne auditfunctie op de opdracht.

A87
De accountant kan ervoor kiezen om elementen van het plannen met de geschikte partij(en) te bespreken om het uitvoeren en managen van de opdracht te vergemakkelijken (om bijvoorbeeld bepaalde geplande werkzaamheden te coördineren met de werkzaamheden van het personeel van de geschikte partij(en)). Hoewel dergelijke besprekingen veelvuldig plaatsvinden, blijft de algehele opdrachtaanpak en het opdrachtprogramma de verantwoordelijkheid van de accountant. Bij het bespreken van aangelegenheden die bij de algehele opdrachtaanpak of het opdrachtprogramma horen, moet zorgvuldigheid in acht worden genomen om de effectiviteit van de opdracht niet teniet te doen. Zo kan het in detail bespreken van de aard en timing van gedetailleerde werkzaamheden met de geschikte partij(en) de effectiviteit van de opdracht in het gedrang brengen omdat de werkzaamheden daardoor te voorspelbaar worden

A88
Het plannen is geen afzonderlijke fase, maar eerder een voortdurend en iteratief proces gedurende de opdracht. Als gevolg van onverwachte gebeurtenissen, wijzigingen in voorwaarden of verkregen assurance-informatie kan het nodig zijn dat de accountant de algehele aanpak en het opdrachtprogramma herziet en daardoor ook de resulterende geplande aard, timing en omvang van werkzaamheden.

A89
Bij kleinere of minder complexe opdrachten kan de gehele opdracht door een heel klein opdrachtteam worden uitgevoerd. Dit team omvat mogelijk de opdrachtpartner (die een zelfstandige accountant kan zijn) die zonder andere leden van het opdrachtteam werkt. Bij een kleiner opdrachtteam verlopen de coördinatie van en de communicatie tussen de teamleden eenvoudiger. Het vaststellen van de algehele opdrachtaanpak hoeft in dergelijke gevallen niet ingewikkeld of tijdrovend te zijn. Dit zal afhankelijk zijn van de grootte van de entiteit, de complexiteit van de opdracht, met inbegrip van het onderzoeksobject en criteria en de omvang van het opdrachtteam. Zo kan bij een doorlopende opdracht aan de hand van de werkdocumenten een kort memorandum worden opgesteld waarin de aandacht wordt gevestigd op de problemen die tijdens de pas afgeronde opdracht zijn geïdentificeerd en dat tijdens de lopende periode op basis van besprekingen met de geschikte partij wordt bijgewerkt. Dit kan dan dienen als de documentatie voor de opdrachtaanpak voor de lopende opdracht.

A90
In de omstandigheden die in paragraaf 43 zijn beschreven, wanneer een deel of het gehele onderzoeksobject niet geschikt is voor een assurance-opdracht en de accountant verder gaat met de opdracht als dit gerechtvaardigd is, zal een conclusie met beperking of een onthouding van een conclusie gepast zijn afhankelijk van hoe materieel en van diepgaande invloed de aangelegenheid is.

A91
Paragraaf A91 vervalt.

Materialiteit
(Zie Par. 44)

A92
Professionele oordeelsvormingen over materialiteit worden in het licht van de gegeven omstandigheden gevormd, maar worden niet door het niveau van zekerheid beïnvloed, althans voor dezelfde beoogde gebruikers en hetzelfde doel. Materialiteit voor een opdracht met een redelijke mate van zekerheid is hetzelfde als bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid omdat materialiteit gebaseerd wordt op de informatiebehoeften van de beoogde gebruikers.

A93
De van toepassing zijnde criteria kunnen het concept van materialiteit in de context van het opstellen en weergeven van het onderzoeksobject bespreken en daardoor voor de accountant een raamwerk verschaffen voor het in overweging nemen van de materialiteit voor de opdracht. Hoewel van toepassing zijnde criteria materialiteit in verschillende termen kunnen bespreken omvat het concept van materialiteit doorgaans de aangelegenheden die in paragrafen A92, A93, A94, A95, A96, A97, A98, A99 en A100 worden besproken. Indien de van toepassing zijnde criteria geen bespreking van het concept materialiteit omvatten, verschaffen deze paragrafen een referentiekader aan de accountant.

A94
Verschillen worden verondersteld van materieel belang te zijn indien hiervan, afzonderlijk of gezamenlijk, redelijkerwijs zou kunnen worden verwacht dat zij invloed hebben op de relevante beslissingen die beoogde gebruikers nemen met betrekking tot het onderzoeksobject. Overweging van materialiteit

door de accountant is een kwestie van professionele oordeelsvorming en wordt beïnvloed door de perceptie van de accountant van de algemene informatiebehoeften van de beoogde gebruikers als groep. In dit verband mag de accountant redelijkerwijs aannemen dat beoogde gebruikers:

a. een redelijke kennis hebben van het onderzoeksobject;
b. begrijpen dat de accountant het concept van materialiteit heeft toegepast in het meten en beoordelen van en het verkrijgen van zekerheid ten aanzien van het onderzoeksobject;
c. inzicht hebben in inherente onzekerheden die horen bij het meten of evalueren van het onderzoeksobject; en
d. redelijke keuzes maken op basis van het onderzoeksobject als geheel.

Tenzij de opdracht is opgezet om te voldoen aan de specifieke informatiebehoeften van specifieke gebruikers wordt het mogelijke effect van verschillen op specifieke gebruikers, wier informatiebehoeften ver uiteen kunnen lopen, doorgaans niet in overweging genomen (Zie Par. A16, A17 en A18).

A95

Materialiteit wordt in overweging genomen in de context van kwalitatieve factoren en, wanneer van toepassing, kwantitatieve factoren. Het relatieve belang van kwalitatieve factoren en kwantitatieve factoren bij het overwegen van materialiteit bij een specifieke opdracht is voor de accountant een kwestie van professionele oordeelsvorming.

A96

Kwalitatieve factoren kunnen onder meer het volgende omvatten:

- het aantal personen of entiteiten die door het onderzoeksobject worden beïnvloed.
- de interactie tussen, en relatief belang van, verschillende componenten van het onderzoeksobject wanneer dit uit meerdere componenten is opgemaakt;
- de aard van een verschil, bijvoorbeeld de aard van waargenomen deviaties van een interne beheersingsmaatregel wanneer het onderzoeksobject een vermelding is dat de interne beheersingsmaatregel effectief is;
- de vraag of een verschil het naleven van wet- of regelgeving beïnvloedt;
- de vraag of een verschil het gevolg is van een opzettelijke handeling dan wel een niet-opzettelijke;
- de vraag of een verschil significant is gelet op het inzicht van de accountant in bekende eerdere communicatie met gebruikers bijvoorbeeld met betrekking tot de verwachte uitkomst van de meting of evaluatie van het onderzoeksobject;
- de vraag of een verschil verband houdt met de relatie tussen de verantwoordelijke partij of de opdrachtgever of hun relatie met andere partijen;
- wanneer een drempel of benchmark geïdentificeerd is, de vraag of het resultaat van de maatregel afwijkt van die waarde;
- wanneer het onderzoeksobject een overheidsprogramma of entiteit in de publieke sector betreft, de vraag of een bepaald aspect van het programma of de entiteit significant is met betrekking tot de aard, zichtbaarheid en gevoeligheid van het programma of de entiteit;
- wanneer het assurance-rapport verband houdt met een conclusie over naleving van wet- of regelgeving, de ernst van de consequenties van niet-naleving.

A97

Kwantitatieve factoren hebben betrekking op de omvang van de verschillen die:

- numeriek worden uitgedrukt; of
- anderszins gerelateerd zijn aan numerieke waarden (het aantal waargenomen deviaties van een interne beheersingsmaatregel kan bijvoorbeeld een relevante kwantitatieve factor zijn wanneer de informatie over het onderzoeksobject een vermelding is dat de interne beheersingsmaatregel effectief is).

A98

Wanneer kwantitatieve factoren van toepassing zijn houdt het plannen van de opdracht om alleen individuele verschillen van materieel belang te ontdekken geen rekening met het feit dat het geheel van de niet-gecorrigeerde en niet-ontdekte afzonderlijke verschillen die niet van materieel belang zijn ertoe kunnen leiden dat het onderzoeksobject een verschil van materieel belang bevat. Het kan daarom bij het plannen van de aard, timing en omvang van de werkzaamheden voor de accountant passend zijn om een kwantiteit vast te stellen op een lager materialiteitsniveau als basis voor het bepalen van de aard, timing en omvang van de werkzaamheden.

A99

Materialiteit houdt verband met de informatie die door het assurance-rapport wordt omvat. Daarom wordt de materialiteit in overweging genomen in relatie tot alleen dat gedeelte dat door de opdracht wordt omvat.

A100

Een conclusie vormen over de materialiteit van geïdentificeerde verschillen die als gevolg van de uitgevoerde werkzaamheden zijn ontdekt, vereist professionele oordeelsvorming. Bijvoorbeeld:

- de van toepassing zijnde criteria voor een toegevoegde-waarde opdracht voor de eerstehulpafdeling van een ziekenhuis kan de snelheid van de verleende diensten, de kwaliteit van de diensten, het aantal patiënten dat tijdens een dienst wordt behandeld en de kosten van de diensten in vergelijking met soortgelijke ziekenhuizen omvatten. Als er aan drie van deze van toepassing zijnde criteria wordt voldaan, maar er aan één criterium net niet wordt voldaan, is er professionele

oordeelsvorming noodzakelijk om te kunnen concluderen of de eerstehulpafdeling van het ziekenhuis waar voor je geld levert;
- bij een compliance-opdracht kan de entiteit negen bepalingen van de relevante wet- of regelgeving wel hebben nageleefd, maar één bepaling niet. Professionele oordeelsvorming is noodzakelijk om te kunnen concluderen of de entiteit de relevante wet- of regelgeving als geheel heeft nageleefd. De accountant kan zowel de significantie van de bepaling die de entiteit niet had nageleefd in overweging nemen als de relatie van die bepaling met de resterende bepalingen van de relevante wet- of regelgeving.

Inzicht in de omstandigheden van de opdracht
Zie Par. 45, 46B, 46R, 47B en 47R)
A101
Het volgende kan het opdrachtteam helpen bij het plannen en uitvoeren van de opdracht:
- besprekingen tussen de opdrachtpartner en andere kernleden van het opdrachtteam en belangrijke door de accountant ingeschakelde deskundigen over de vatbaarheid van de informatie over het onderzoeksobject voor een verschil van materieel belang; alsmede
- de toepassing van de van toepassing zijnde criteria op de feiten en omstandigheden van de opdracht.

Het is tevens nuttig om relevante aangelegenheden te communiceren aan leden van het opdrachtteam en aan door de accountant ingeschakelde deskundigen die niet bij de bespreking betrokken zijn.
A102
De accountant kan additionele verantwoordelijkheden hebben op grond van wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften met betrekking tot niet-naleving van wet- en regelgeving door een entiteit, die kunnen verschillen van of verder gaan dan deze Standaard, zoals:
a. het inspelen op geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving, inclusief vereisten met betrekking tot specifieke communicatie met het management en de met governance belaste personen, en overwegen of verdere actie noodzakelijk is;
b. het communiceren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan een accountant[875]; en
c. documentatievereisten met betrekking tot geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving.

Naleven van additionele verantwoordelijkheden kan verdere informatie verschaffen die relevant is voor het werk van de accountant in overeenstemming met deze en elke andere Standaard (bijv. met betrekking tot de integriteit van de verantwoordelijke partij of de met governance belaste personen). Paragrafen A194–A198 adresseren verder de verantwoordelijkheden van de accountant op grond van wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften met betrekking tot communiceren en rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving.
A103
Het verwerven van inzicht in het onderzoeksobject en overige omstandigheden van de opdracht verschaft aan de accountant een referentiekader om gedurende de opdracht professionele oordeelsvorming toe te passen, bijvoorbeeld bij:
- het in overweging nemen van de kenmerken van het onderzoeksobject;
- het beoordelen van de geschiktheid van criteria;
- het in overweging nemen van de factoren die, naar de professionele oordeelsvorming van de accountant, significant zijn bij het aansturen van de inspanningen van het opdrachtteam, met inbegrip van waar speciale overweging noodzakelijk kan zijn; bijvoorbeeld de behoefte aan gespecialiseerde vaardigheden of de werkzaamheden van een deskundige;
- het vaststellen en evalueren van de doorlopende geschiktheid van kwantitatieve materialiteitsniveaus (waar van toepassing), en het in overweging nemen van kwalitatieve materialiteitsfactoren;
- het ontwikkelen van verwachtingen die bij het uitvoeren van cijferanalyses zullen worden gebruikt;
- het opzetten en uitvoeren van werkzaamheden;
- het evalueren van assurance-informatie, met inbegrip van de redelijkheid van de mondelinge en schriftelijke bevestigingen die door de accountant zijn ontvangen.

A104
De accountant heeft doorgaans minder diepgaand inzicht in het onderzoeksobject en overige omstandigheden van de opdracht dan de verantwoordelijke partij. De accountant heeft doorgaans ook minder inzicht in het onderzoeksobject en overige omstandigheden van de opdracht voor een opdracht met een beperkte mate van zekerheid dan voor een opdracht met een redelijke mate van zekerheid. Hoewel bijvoorbeeld bij sommige opdrachten tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid de accountant inzicht kan verwerven in de interne beheersing met betrekking tot het opstellen van het onderzoeksobject, is dit vaak niet het geval.
A105
Bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid zal het identificeren van de gebieden waar een

[875] Zie NV NOCLAR.

verschil van materieel belang in het onderzoeksobject zich waarschijnlijk zal voordoen, de accountant in staat stellen om werkzaamheden op die gebieden te richten. Bij een opdracht waar, bijvoorbeeld, het onderzoeksobject duurzaamheid betreft, kan de accountant zich richten op bepaalde gebieden van duurzaamheid. De accountant kan over het gehele onderzoeksobject werkzaamheden opzetten en uitvoeren wanneer het onderzoeksobject alleen uit een enkel gebied bestaat of wanneer het verkrijgen van zekerheid over alle gebieden van het onderzoeksobject nodig is om zinvolle zekerheid te verkrijgen.

A106

Bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid helpt het inzicht in de interne beheersing over het onderzoeksobject de accountant bij het identificeren van de soorten verschillen en van factoren die de risico's van een verschil van materieel belang in het onderzoeksobject beïnvloeden. Professionele oordeelsvorming is noodzakelijk om te kunnen bepalen welke interne beheersingsmaatregelen in de omstandigheden van de opdracht relevant zijn.

A106A

Indien het bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid de doelstelling is om de opzet of werking van de beheersingsmaatregelen te beoordelen van een proces (bijvoorbeeld een proces voor het omgaan met patiënten op de spoedeisende hulp van een ziekenhuis), dan is van de accountant vereist tijdens de planningsfase bij de initiële opdracht, de interne beheersingsmaatregelen te identificeren, voor zover dat nodig is binnen reikwijdte en de risico-inschatting van de opdracht. Van de accountant is niet vereist om tijdens de planningsfase bij de initiële opdracht de opzet en de werking van de beheersingsmaatregelen te evalueren. Dit werk zou later in de opdracht uitgevoerd kunnen worden, aangezien de interne beheersingsmaatregelen het onderzoeksobject zijn van deze opdracht.

A106B

Indien het bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid de doelstelling is om conclusies te trekken over een bepaalde uitkomst van een proces, dan kunnen beheersmaatregelen minder relevant zijn. Zo kan bijvoorbeeld een assurance-opdracht zodanig opgezet zijn om een conclusie over de vraag of de tijd die nodig is om specifieke artikelen te verwerken, (bijvoorbeeld toepassingen om een dienst te ontvangen) in een bepaalde periode hoger is dan wat in het kader van het bestaande beleid is toegestaan. De accountant kan eenvoudig onderzoeken dat alle elementen zijn verwerkt in de aangegeven periode en concluderen of er is voldaan aan de gestelde voorwaarden.

A106C

Wanneer beheersingsmaatregelen relevant zijn voor de doelstelling van een opdracht met een redelijke mate van zekerheid, evalueert de accountant de opzet van de interne beheersingsmaatregelen door het documenteren van de belangrijkste beheersingsmaatregelen, en het identificeren van tekortkomingen, zoals ontoereikende of ontbrekende beheersingsmaatregelen, indien van toepassing. Om te bepalen of de beheersingsmaatregelen bestaan, kan de accountant vaak lijncontroles uitvoeren, of vaststellen dat de beheersingsmaatregel wordt uitgevoerd door, bijvoorbeeld, het personeel van de verantwoordelijke partij.

A107

Paragraaf A107 vervalt.

A108

Bij zowel een opdracht met een redelijke mate als een beperkte mate van zekerheid kunnen de resultaten van het risico-inschattingsproces door de entiteit de accountant helpen bij het verwerven van inzicht in het onderzoeksobject en overige omstandigheden van de opdracht.

Het verkrijgen van assurance-informatie

De aard, timing en omvang van werkzaamheden

(Zie Par. 48B, 48R, 49B en 49R)

A109

De accountant kiest een combinatie van werkzaamheden om, in voorkomend geval, een redelijke of een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen. De werkzaamheden hieronder kunnen bijvoorbeeld worden gebruikt voor het plannen of uitvoeren van de opdracht, afhankelijk van de context waarin zij door de accountant worden toegepast:

- inspectie;
- waarneming;
- externe bevestiging;
- herberekening;
- opnieuw uitvoeren;
- cijferanalyses; en
- verzoeken om inlichtingen.

A110

Factoren die van invloed kunnen zijn op de door de accountant gemaakte selectie van werkzaamheden omvatten:

- de aard van het onderzoeksobject;

- het niveau van zekerheid dat moet worden verkregen; en
- de informatiebehoeften van de beoogde gebruikers en de opdrachtgever, met inbegrip van relevante beperkingen van tijd en kosten.

A111
In sommige gevallen kan een specifieke Standaard die betrekking heeft op het onderzoeksobject vereisten omvatten die invloed hebben op de aard, timing en omvang van werkzaamheden. Een specifieke Standaard die betrekking heeft op het onderzoeksobject kan bijvoorbeeld de aard of omvang van bepaalde werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd of het niveau van zekerheid dat bij een bepaald soort opdracht naar verwachting wordt gehaald, beschrijven. Zelfs in zulke gevallen is het bepalen van de exacte aard, timing en omvang van werkzaamheden een kwestie van professionele oordeelsvorming en dit zal per opdracht verschillen.

A112
Bij sommige opdrachten is het mogelijk dat de accountant geen enkel gebied identificeert waar zich waarschijnlijk een verschil van materieel belang zal voordoen in de informatie over het onderzoeksobject. Ongeacht de vraag of dergelijke gebieden geïdentificeerd zijn, zet de accountant werkzaamheden op en voert hij deze uit om een zinvol niveau van zekerheid te verkrijgen.

A113
Een assurance-opdracht is een iteratief proces en er zou informatie onder de aandacht van de accountant kunnen komen die significant afwijkt van de informatie waarop de bepaling van geplande werkzaamheden was gebaseerd. Bij het door de accountant plannen van werkzaamheden kan de verkregen assurance-informatie ertoe leiden dat de accountant aanvullende werkzaamheden uit moet voeren.

Bepalen of aanvullende werkzaamheden nodig zijn bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid
(Zie Par. 49B)

A114
De accountant kan zich bewust worden van verschillen die, na het toepassen van professionele oordeelsvorming, duidelijk geen aanwijzing zijn van het bestaan van verschillen van materieel belang. De volgende voorbeelden geven aan wanneer aanvullende werkzaamheden wellicht niet noodzakelijk zijn omdat, naar de professionele oordeelsvorming van de accountant, de geïdentificeerde verschillen duidelijk geen aanwijzing zijn van het bestaan van verschillen van materieel belang:
- als de materialiteit 10.000 eenheden bedraagt en de accountant oordeelt dat er eventueel een potentiële fout van 100 eenheden bestaat zouden aanvullende werkzaamheden doorgaans niet vereist zijn, tenzij er sprake is van andere kwalitatieve factoren die in overweging moeten worden genomen omdat het risico op een verschil van materieel belang in de omstandigheden van de opdracht waarschijnlijk aanvaardbaar zal zijn;
- als bij het uitvoeren van een serie werkzaamheden over een gebied waar verschillen van materieel belang waarschijnlijk voor zullen komen, een reactie op één van de vele verzoeken om inlichtingen niet als verwacht was, zijn aanvullende werkzaamheden wellicht niet nodig indien het risico op een verschil van materieel belang desondanks op een niveau ligt dat in de omstandigheden van de opdracht aanvaardbaar is in het licht van de resultaten van andere werkzaamheden.

A115
De accountant kan zich bewust worden van een aangelegenheid of aangelegenheden die hem ertoe brengt of brengen te veronderstellen dat het onderzoeksobject een verschil van materieel belang kan bevatten.
De volgende voorbeelden geven aan wanneer aanvullende werkzaamheden nodig zijn wanneer de geïdentificeerde verschillen aangeven dat het onderzoeksobject een verschil van materieel belang kan bevatten:
- bij het uitvoeren van cijferanalyses kan de accountant een fluctuatie of relatie identificeren die niet consistent is met andere relevante informatie of die significant afwijkt van de verwachte bedragen of ratio's;
- de accountant kan zich bewust worden van een potentiële verschil van materieel belang door externe bronnen te beoordelen;
- indien de van toepassing zijnde criteria een foutenmarge van 10% toestaat en, op basis van een bepaalde toets, de accountant een foutenmarge van 9% ontdekt, zouden er aanvullende werkzaamheden nodig kunnen zijn omdat het risico op een verschil van materieel belang in de omstandigheden van de opdracht niet aanvaardbaar zou kunnen zijn;
- als de resultaten van cijferanalyses binnen de verwachtingen liggen maar, desalniettemin dicht bij het overschrijden van de verwachte waarde, zouden er aanvullende werkzaamheden nodig kunnen zijn omdat het risico op een verschil van materieel belang in de omstandigheden van de opdracht niet aanvaardbaar zou kunnen zijn.

A116
Indien bij van een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, één of meerdere aangelegenheden onder de aandacht van de accountant komen die ertoe leiden dat de accountant veronderstelt dat het onderzoeksobject een verschil van materieel belang kan bevatten, is van de accountant op grond van

paragraaf 49B vereist om aanvullende werkzaamheden op te zetten en uit te voeren. Aanvullende werkzaamheden kunnen bijvoorbeeld het verzoeken om inlichtingen bij de geschikte partij(en) omvatten of het uitvoeren van andere werkzaamheden naar gelang passend in de omstandigheden.

A117

Indien de accountant, na de op grond van paragraaf 49B vereiste aanvullende werkzaamheden te hebben uitgevoerd niet in staat is om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen:

- om te concluderen dat de aangelegenheid of aangelegenheden er waarschijnlijk niet toe leidt/leiden dat het onderzoeksobject een verschil van materieel belang bevat; of
- om te bepalen dat het onderzoeksobject een verschil van materieel belang bevat;

dan is er sprake van een beperking in de reikwijdte en is paragraaf 66 van toepassing.

A118

De oordeelsvorming van de accountant over de aard, timing en omvang van de aanvullende werkzaamheden die nodig zijn om assurance-informatie te verkrijgen om te concluderen dat een verschil van materieel belang niet waarschijnlijk is dan wel om te bepalen dat er sprake is van een verschil van materieel belang, wordt bijvoorbeeld mede door het volgende bepaald:

- informatie die is verkregen uit de evaluatie van de accountant van de resultaten van de werkzaamheden die reeds zijn uitgevoerd;
- het bijgewerkte inzicht van de accountant in het onderzoeksobject en overige omstandigheden van de opdracht die in de loop van de opdracht is verworven;
- de visie van de accountant inzake de aannemelijkheid van de assurance-informatie die nodig is om in te spelen op de aangelegenheid die ertoe leidt dat hij veronderstelt dat het onderzoeksobject een verschil van materieel belang kan bevatten.

Het verzamelen van niet-gecorrigeerde verschillen

(Zie Par. 51, 65)

A119

Niet-gecorrigeerde verschillen worden tijdens de opdracht verzameld (Zie Par. 51) met als doel te evalueren of ze, afzonderlijk of gezamenlijk, van materieel belang zijn bij het vormen van de conclusie van de accountant.

A120

'Duidelijk triviaal' is geen andere benaming voor 'niet van materieel belang'. Aangelegenheden die duidelijk triviaal zijn zullen van een beduidend andere orde van grootte (kleiner) zijn dan de materialiteit die was vastgesteld overeenkomstig paragraaf 44 en zullen aangelegenheden zijn die duidelijk onbeduidend zijn, ongeacht of zij afzonderlijk of gezamenlijk in overweging worden genomen of en ongeacht of ze naar omvang, aard of omstandigheden worden beoordeeld. Wanneer er onzekerheid bestaat over de vraag of één of meerdere elementen duidelijk triviaal zijn wordt de aangelegenheid niet beschouwd als duidelijk triviaal.

Overwegingen wanneer een door de accountant ingeschakelde deskundige bij de opdracht betrokken is

Aard, timing en omvang van werkzaamheden

(Zie Par. 52)

A121

De volgende aangelegenheden zijn vaak relevant bij het bepalen van de aard, timing en omvang van werkzaamheden met betrekking tot de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige wanneer een onderdeel van de assurance-werkzaamheden door één of meerdere door de accountant ingeschakelde deskundigen zijn uitgevoerd (Zie Par. A70):

a. de significantie van de werkzaamheden van die deskundige in de context van de opdracht (Zie Par. A122 en A123);
b. de aard van de aangelegenheid waarop de werkzaamheden van die deskundige betrekking heeft;
c. de risico's van verschillen van materieel belang in de aangelegenheid waarop de werkzaamheden van die deskundige betrekking hebben;
d. de kennis van de accountant van en zijn ervaring met eerdere werkzaamheden die door die deskundige zijn uitgevoerd; en
e. de vraag of die deskundige onderworpen is aan de beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing van de eenheid van de accountant (Zie Par. 124 en 125).

Het integreren van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige

A122

Assurance-opdrachten kunnen worden uitgevoerd op een breed scala van objecten van onderzoek die gespecialiseerde vaardigheden en kennis vereisen die verder gaan dan waar de opdrachtpartner en overige leden van het opdrachtteam over beschikken en waarvoor de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige worden gebruikt. In sommige situaties zal de door de accountant ingeschakelde deskundige worden geraadpleegd om advies te geven over een individuele aangelegenheid. Hoe groter de significantie van de werkzaamheden van de door de accountant

ingeschakelde deskundige in de context van de opdracht is, des te waarschijnlijker is het dat die deskundige zal werken als onderdeel van een multidisciplinair team dat bestaat uit deskundigen inzake het onderzoeksobject en overig assurance-personeel. Hoe meer de werkzaamheden van die deskundige in de aard, timing en omvang met de algehele werkinspanning worden geïntegreerd, des te belangrijker is de wederzijdse communicatie tussen de door de accountant ingeschakelde deskundige en overig assurance-personeel. Effectieve wederzijdse communicatie vergemakkelijkt een juiste integratie van de werkzaamheden van de deskundige met de werkzaamheden van anderen voor de opdracht.

A123

Wanneer er gebruik wordt gemaakt van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige, zoals in paragraaf A71 wordt aangegeven, kan het passend zijn om een aantal werkzaamheden uit te voeren die op grond van paragraaf 52 zijn vereist bij de aanvaarding van de opdracht of bij de continuering hiervan. Dit is in het bijzonder het geval wanneer:

- de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige volledig zullen worden geïntegreerd met de werkzaamheden van andere bij de assurance-opdracht betrokken personen; en
- er in het begin van de opdracht van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige gebruik wordt gemaakt, bijvoorbeeld tijdens de initiële planning en risico-inschatting.

De beleidslijnen en procedures inzake de kwaliteitsbeheersing van de eenheid van de accountant

A124

Een door de accountant ingeschakelde interne deskundige kan een partner of onderdeel van de staf zijn, met inbegrip van tijdelijke staf, van de eenheid van de accountant. Daarom kan hij onderworpen zijn aan beleidslijnen en procedures inzake interne beheersing van die accountantseenheid overeenkomstig de NVKS. Een andere mogelijkheid is dat een door de accountant ingeschakelde interne deskundige een partner of onderdeel van de staf kan zijn, met inbegrip van tijdelijke staf, van een accountantseenheid dat tot het netwerk behoort, dat gezamenlijke beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing kan delen met de accountantseenheid. Een door de accountant ingeschakelde externe deskundige is geen lid van het opdrachtteam en is niet onderworpen aan beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing overeenkomstig de NVKS.

A125

Opdrachtteams mogen steunen op het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantseenheid tenzij de door de accountantseenheid of andere partijen verschafte informatie iets anders aangeeft. Hoe groot dat vertrouwen is, zal variëren naar gelang van de omstandigheden en kan van invloed zijn op de aard, timing en omvang van werkzaamheden van de accountant met betrekking tot aangelegenheden zoals:

- competentie en capaciteiten door wervings- en trainingsprogramma's;
- de evaluatie door de accountant van de objectiviteit van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige. De door de accountant ingeschakelde interne deskundigen zijn onderworpen aan relevante ethische voorschriften, met inbegrip van die welke betrekking hebben op onafhankelijkheid;
- de evaluatie door de accountant van het adequaat zijn van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige. De trainingsprogramma's van de accountantseenheid kunnen aan de door de accountant ingeschakelde interne deskundigen bijvoorbeeld een passend inzicht verschaffen in de onderlinge relatie tussen hun deskundigheid en het proces van het verzamelen van assurance-informatie. Vertrouwen op dergelijke training en andere processen van de accountantseenheid, zoals protocollen voor het bepalen van de reikwijdte van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde interne deskundigen, kan van invloed zijn op de aard, timing en omvang van de werkzaamheden van de accountant om het adequaat zijn van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde interne deskundige te evalueren;
- het zich houden aan de regelgevende en wettelijke vereisten door middel van processen voor het monitoren;
- overeenstemming met de door de accountant ingeschakelde deskundige;
- dergelijk vertrouwen vermindert de verantwoordelijkheid van de accountant niet om te voldoen aan de vereisten van deze Standaard.

De competentie, capaciteiten en de objectiviteit van de door de accountant ingeschakelde deskundige

(Zie Par. 52(a))

A126

Informatie over de competentie, capaciteiten en objectiviteit van een accountant kan uit verschillende bronnen komen, zoals:

- persoonlijke ervaring met eerder werk van die deskundige;
- besprekingen met die deskundige;
- besprekingen met andere accountants of anderen die bekend zijn met het werk van die deskundige;

- kennis van de kwalificaties van die deskundige, zijn lidmaatschap van een beroeps- of brancheverenigging, zijn beroepsvergunning of andere vormen van externe erkenning;
- door die deskundige geschreven artikelen of boeken die zijn uitgegeven;
- de beleidslijnen en procedures inzake de kwaliteitsbeheersing van die accountantseenheid (Zie Par. A124 en A125).

A127
Door de accountant ingeschakelde deskundigen hebben niet dezelfde bekwaamheid als de accountant nodig bij het uitvoeren van alle aspecten van een assurance-opdracht. Toch kan het nodig zijn dat een door de accountant ingeschakelde deskundige van wie de werkzaamheden worden gebruikt voldoende begrip heeft van relevante Standaarden om die deskundige in staat te stellen om het werk dat aan hem is toegewezen aan de doelstelling van die opdracht te relateren.

A128
De evaluatie van de significantie van bedreigingen voor objectiviteit en van de vraag of er een noodzaak voor maatregelen bestaat kan afhankelijk zijn van de rol van de door de accountant ingeschakelde deskundige en van de significantie van de werkzaamheden van de deskundige in de context van de opdracht. Er kunnen zich bepaalde omstandigheden voordoen waarin maatregelen bedreigingen niet weg kunnen nemen. Dit is bijvoorbeeld zo als een voorgestelde door de accountant ingeschakelde deskundige een persoon is die een significante rol heeft gespeeld bij het assisteren van de verantwoordelijke partij bij het nemen van beslissingen met betrekking het onderzoeksobject.

A129
Bij het evalueren van de objectiviteit van een door de accountant ingeschakelde externe deskundige kan het relevant zijn om:
- bij de geschikte partij(en) te verzoeken om inlichtingen over bekende belangen of relaties die de geschikte partij(en) met de door de accountant ingeschakelde externe deskundige heeft/hebben die van invloed zouden kunnen zijn op de objectiviteit van die deskundige;
- met die deskundige toepasbare maatregelen te bespreken, met inbegrip van professionele vereisten die op die deskundige van toepassing zijn, en te evalueren of de maatregelen adequaat zijn om de dreigingen weg te nemen. Tot belangen en relaties die mogelijk relevant zijn om te bespreken met de door de accountant ingeschakelde deskundige behoren:
  - financiële belangen;
  - zakelijke en persoonlijke relaties;
  - verlening van andere diensten door de deskundige, met inbegrip van het verlenen van diensten door de organisatie wanneer een externe deskundige een organisatie is.

In sommige gevallen kan het voor de accountant ook passend zijn om van de door de accountant ingeschakelde externe deskundige een schriftelijke bevestiging te ontvangen over eventuele belangen of relaties met de geschikte partij(en) waarvan die deskundige op de hoogte is.

Het verwerven van inzicht in het deskundigheidsgebied van de door de accountant ingeschakelde deskundige
(Zie Par. 52(b))

A130
Voldoende inzicht hebben in het deskundigheidsgebied van een door de accountant ingeschakelde deskundige stelt de accountant in staat om:
a. met die deskundige de aard, reikwijdte en doelstelling van de werkzaamheden van die deskundige overeen te komen voor de doeleinden van de accountant; en
b. het adequaat zijn van die werkzaamheden voor de doeleinden van de accountant te evalueren.

A131
Tot aspecten van het deskundigheidsgebied van de door de accountant ingeschakelde deskundige die relevant zijn voor het inzicht van de accountant kunnen behoren:
- de vraag of het deskundigheidsgebied van die deskundige specialismen heeft die relevant zijn voor de opdracht;
- de vraag of beroeps- of andere normen, alsmede door wet- of regelgeving of gestelde vereisten van toepassing zijn;
- welke veronderstellingen en methoden, met inbegrip van modellen waar van toepassing, door de door de accountant ingeschakelde deskundige worden gebruikt, en of deze algemeen aanvaard zijn binnen het deskundigheidsgebied van die deskundige en of deze in de omstandigheden van de opdracht geschikt zijn;
- de aard van de interne en externe gegevens of informatie die de door de accountant ingeschakelde deskundige gebruikt.

Overeenstemming met de door de accountant ingeschakelde deskundige
(Zie Par. 52(c))

A132
Het kan voor de overeenkomst van de accountant met de door de accountant ingeschakelde deskundige passend zijn om ook aangelegenheden als de volgende op te nemen:
a. de respectieve rollen en verantwoordelijkheden van de accountant en die deskundige;
b. de aard, timing en omvang van communicatie tussen de accountant en die deskundige, met

inbegrip van de vorm van enige rapportage die door die deskundige zal worden verstrekt; en
c. de noodzaak voor de door de accountant ingeschakelde deskundige om geheimhoudingsvereisten in acht te nemen.

A133

De aangelegenheden die in paragraaf A125 worden genoemd kunnen van invloed zijn op de mate van detaillering en formaliteit van de overeenkomst tussen de accountant en de door de accountant ingeschakelde deskundige, met inbegrip van de vraag of het passend is dat de overeenkomst schriftelijk zal zijn. De overeenkomst tussen de accountant en de door de accountant ingeschakelde externe deskundige is vaak in de vorm van een opdrachtbevestiging.

Het evalueren van het adequaat zijn van de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige

(Zie Par. 52(d))

A134

De volgende aangelegenheden kunnen relevant zijn bij het evalueren van de adequaatheid van de werkzaamheden van de door hem ingeschakelde deskundige voor de doeleinden van de accountant:
a. de relevantie en redelijkheid van de bevindingen of conclusies van die deskundige alsmede de consistentie ervan met andere assurance-informatie;
b. indien de werkzaamheden van die deskundige het gebruik van significante veronderstellingen en methodes inhouden, de relevantie en redelijkheid van die veronderstellingen en methodes in de gegeven omstandigheden; en
c. indien de werkzaamheden van die deskundige het gebruik omvatten van brongegevens die significant zijn voor de werkzaamheden van die deskundige, de relevantie, volledigheid en het accuraat zijn van die brongegevens.

A135

Indien de accountant vaststelt dat de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige niet adequaat zijn voor de doeleinden van de accountant, omvatten de opties die voor de accountant beschikbaar zijn de volgende:
a. met die deskundige de aard en de omvang van verdere door die deskundige uit te voeren werkzaamheden overeen te komen; of
b. aanvullende werkzaamheden uit te voeren die in de gegeven omstandigheden passend zijn.

Werkzaamheden die door een andere accountant, een door de verantwoordelijke partij ingeschakelde deskundige of een interne auditor zijn uitgevoerd

(Zie Par 53, 54 en 55)

A136

Terwijl paragrafen A121 – A135 geschreven zijn in de context van het gebruikmaken van werkzaamheden die zijn uitgevoerd door een door de accountant ingeschakelde deskundige kunnen zij ook nuttige leidraden verschaffen met betrekking tot het gebruikmaken van de werkzaamheden die zijn uitgevoerd door een andere accountant, een door de verantwoordelijke partij ingeschakelde deskundige of een interne auditor.

Schriftelijke bevestigingen

(Zie Par. 56)

A137

Schriftelijke bevestiging van mondelinge bevestigingen vermindert de mogelijkheid van misverstanden tussen de accountant en de geschikte partij(en). De persoon/personen bij wie de accountant om schriftelijke bevestigingen vraagt zal/zullen doorgaans lid zijn van het senior management of van de met governance belaste personen afhankelijk van bijvoorbeeld de management- en governance-structuur van de geschikte partij(en). Deze kan per rechtsgebied en entiteit variëren en wordt onder meer beïnvloed door verschillende culturele en juridische achtergronden, omvang en eigendomskenmerken.

A138

Overige schriftelijke bevestigingen waarom kan worden gevraagd, kunnen omvatten dat de geschikte partij(en) alle tekortkomingen in de interne beheersing die voor de opdracht relevant zijn en die niet duidelijk triviaal en onbeduidend zijn waarvan de geschikte partij(en) op de hoogte is/zijn aan de accountant gecommuniceerd heeft/hebben en dat de verantwoordelijke partij verantwoordelijkheid erkent voor het onderzoeksobject.

A139

Bevestigingen door de geschikte partij(en) kunnen geen andere assurance-informatie vervangen waarvan de accountant redelijkerwijs kan veronderstellen dat deze beschikbaar is. Hoewel schriftelijke bevestigingen noodzakelijke assurance-informatie verschaffen, verschaffen zij op zichzelf niet voldoende en geschikte assurance-informatie over de aangelegenheden waarover zij handelen. Verder is het feit dat de accountant betrouwbare schriftelijke bevestigingen heeft ontvangen niet van invloed op de aard of omvang van andere assurance-informatie die de accountant verkrijgt.

Gevraagde schriftelijke bevestigingen die niet verstrekt of niet betrouwbaar zijn
(Zie Par. 60)
A140
Omstandigheden waarin de accountant wellicht niet in staat is om gevraagde schriftelijke bevestigingen te verkrijgen omvatten, bijvoorbeeld, wanneer:
- een beoogde gebruiker de accountant inschakelt om een assurance-opdracht uit te voeren over het onderzoeksobject, maar dat die geen zodanige relatie heeft met de verantwoordelijke partij dat die partij reageert op het verzoek van de accountant om een schriftelijke bevestiging;
- de assurance-opdracht tegen de wens van de verantwoordelijke partij wordt uitgevoerd. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn wanneer de opdracht conform een gerechtelijk bevel wordt uitgevoerd of wanneer van een accountant in de publieke sector door de wetgever of andere autoriteit vereist wordt om een bepaalde opdracht op zich te nemen.

In deze of soortgelijke omstandigheden heeft de accountant wellicht geen toegang tot de assurance-informatie die nodig is om de conclusie van de accountant te onderbouwen. Als dit het geval is, is paragraaf 66 van deze Standaard van toepassing.

Gebeurtenissen na de periode of het tijdstip waarop de opdracht betrekking heeft
(Zie Par. 61)
A141
Het in overweging nemen van gebeurtenissen na de periode of het tijdstip waarop de opdracht betrekking heeft, hoeft bij bepaalde assurance-opdrachten niet relevant te zijn vanwege de aard van het onderzoeksobject. Wanneer de opdracht bijvoorbeeld een conclusie vereist over het accuraat zijn van een statistisch overzicht op een bepaald tijdstip, is het mogelijk dat gebeurtenissen die plaatsvinden tussen dat tijdstip en de datum van het assurance-rapport geen invloed hebben op de conclusie of een toelichting in het overzicht dan wel het assurance-rapport vereisen.
A142
Zoals in paragraaf 61 wordt vermeld, is de accountant niet verantwoordelijk voor het uitvoeren van werkzaamheden omtrent het onderzoeksobject na de datum van het assurance-rapport. Als er echter na de datum van het assurance-rapport een feit bekend wordt bij de accountant dat, als dit bij hem bekend was geweest op de datum van het assurance-rapport, tot aanpassing van het rapport had kunnen leiden, kan het nodig zijn dat de accountant de aangelegenheid met de geschikte partij(en) bespreekt of dat hij een maatregel treft die in de omstandigheden passend is.

Andere informatie
(Zie Par. 62)
A143
Verdere maatregelen die passend zouden kunnen zijn als de accountant een van materieel belang zijnde inconsistentie identificeert of wanneer hij zich bewust wordt van een van materieel belang zijnde onjuiste voorstelling van zaken, omvatten bijvoorbeeld:
- het bij de geschikte partij(en) verzoeken om met een bevoegde derde partij te overleggen, zoals de juridische adviseurs van de geschikte partij(en);
- het inwinnen van juridisch advies over de gevolgen van verschillende handelwijzen;
- het communiceren met derde partij(en) (bijvoorbeeld een regelgever of toezichthouder);
- het niet verstrekken van het assurance-rapport;
- het teruggeven van de opdracht wanneer dat onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is;
- het beschrijven van de van materieel belang zijnde inconsistentie in het assurance-rapport.

Beschrijving van de van toepassing zijnde criteria
(Zie Par. 63)
A144
De beschrijving van de van toepassing zijnde criteria informeert de beoogde gebruikers over het raamwerk waarop het onderzoeksobject is gebaseerd. Deze is in het bijzonder van belang wanneer er sprake is van significante verschillen tussen verschillende criteria over hoe bepaalde aangelegenheden in het onderzoeksobject kunnen worden behandeld.
A145
Een beschrijving dat het onderzoeksobject is opgesteld in overeenstemming met bepaalde van toepassing zijnde criteria is alleen gepast wanneer het onderzoeksobject voldoet aan alle relevante vereisten van die van toepassing zijnde criteria die effectief zijn.
A146
Een beschrijving van de van toepassing zijnde criteria die onnauwkeurige kwalificerende of beperkende formuleringen omvat (bijvoorbeeld 'het onderzoeksobject is hoofdzakelijk in overeenstemming met de vereisten XYZ') is geen adequate beschrijving aangezien deze de gebruikers van het assurance-rapport kan misleiden.

Het vormen van de assurance-conclusie

Voldoende en geschikt zijn van de assurance-informatie
(Zie Par. 12(i), 64)
A147
Assurance-informatie is noodzakelijk om de conclusie van de accountant en het assurance-rapport te onderbouwen. Deze is cumulatief van aard en wordt voornamelijk verkregen uit werkzaamheden die in de loop van de opdracht worden uitgevoerd. Assurance-informatie kan echter ook informatie omvatten die wordt verkregen uit andere bronnen zoals eerdere opdrachten (onder de voorwaarde dat de accountant vastgesteld heeft of er sinds de vorige opdracht wijzigingen hebben plaatsgevonden die de relevantie ervan voor de huidige opdracht zouden kunnen beïnvloeden) of de kwaliteitsbeheersingsprocedures van een accountantseenheid voor het aanvaarden van de cliënt en de continuering van de relatie. Assurance-informatie kan van bronnen binnen en buiten de geschikte partij(en) komen. Bovendien kan informatie die kan worden gebruikt als assurance-informatie zijn opgesteld door een deskundige die door de geschikte partij(en) in dienst is genomen of ingehuurd. Assurance-informatie bestaat uit zowel informatie die aspecten van het onderzoeksobject onderbouwt en bevestigt alsmede informatie die aspecten van het onderzoeksobject tegenspreekt. Ter aanvulling, in sommige gevallen wordt het ontbreken van informatie (bijvoorbeeld door het door de geschikte partij(en) weigeren om een bevestiging waarom verzocht is te verschaffen) door de accountant gebruikt waardoor het ook assurance-informatie vormt. Het merendeel van de werkzaamheden van de accountant bij het vormen van de assurance-conclusie bestaat uit het verkrijgen en evalueren van assurance-informatie.
A148
Het voldoende en geschikt zijn van assurance-informatie zijn verbonden met elkaar. Het voldoende zijn is de maatstaf van de hoeveelheid assurance-informatie. Hoeveel assurance-informatie nodig is, is afhankelijk van de risico's dat het onderzoeksobject een verschil van materieel belang bevat (hoe hoger de risico's, hoe meer assurance-informatie waarschijnlijk vereist is) en van de kwaliteit van die assurance-informatie (hoe hoger de kwaliteit, hoe minder mogelijk vereist is). Het is echter mogelijk dat het verkrijgen van meer assurance-informatie de slechte kwaliteit ervan niet compenseert.
A149
Geschiktheid is de maatstaf van de kwaliteit van assurance-informatie; d.w.z. de mate waarin die informatie relevant en betrouwbaar is bij het onderbouwen van de conclusie van de accountant. De betrouwbaarheid van assurance-informatie wordt beïnvloed door de bron en de aard van die bron en is afhankelijk van de individuele omstandigheden waarin de informatie is verkregen. Er kunnen algemene regels over de betrouwbaarheid van verschillende soorten assurance-informatie worden afgegeven. Dergelijke algemene regels zijn echter wel onderhevig aan belangrijke uitzonderingen. Zelfs wanneer assurance-informatie wordt verkregen uit bronnen buiten de geschikte partij(en) kunnen er omstandigheden bestaan die de betrouwbaarheid hiervan zouden kunnen beïnvloeden. Assurance-informatie die bijvoorbeeld uit een externe bron wordt verkregen is mogelijk niet betrouwbaar wanneer de bron niet goed ingelicht of objectief is. Rekening houdend met het feit dat er uitzonderingen kunnen bestaan kunnen de volgende algemene regels over de betrouwbaarheid van assurance-informatie nuttig zijn:
- de betrouwbaarheid van assurance-informatie neemt toe wanneer deze uit bronnen buiten de geschikte partij(en) is verkregen;
- de betrouwbaarheid van intern gegenereerde assurance-informatie neemt toe wanneer de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen effectief zijn;
- assurance-informatie die direct door de accountant is verkregen (bijvoorbeeld door waarneming van de toepassing van een interne beheersingsmaatregel) is betrouwbaarder dan assurance-informatie die indirect of door gevolgtrekking is verkregen (bijvoorbeeld door een verzoek om inlichtingen over de toepassing van een interne beheersingsmaatregel);
- assurance-informatie in de vorm van documenten op papier, in elektronische vorm of op andere gegevensdragers vastgelegd, is betrouwbaarder dan mondeling verkregen informatie (bijvoorbeeld de notulen van een vergadering zijn betrouwbaarder dan een mondelinge weergave van de besproken aangelegenheden achteraf).

A150
De accountant verkrijgt doorgaans meer assurance van consistente assurance-informatie die uit verschillende bronnen of van andere aard is verkregen dat vanuit elementen van assurance-informatie die afzonderlijk in overweging zijn genomen. Bovendien kan het verkrijgen van assurance-informatie uit verschillende bronnen of van een andere aard aangeven dat een afzonderlijk element van de assurance-informatie niet betrouwbaar is. Het bevestigen van informatie die verkregen is uit een bron die onafhankelijk is van de geschikte partij(en) kan bijvoorbeeld de zekerheid verhogen die de accountant uit een bevestiging van de geschikte partij(en) verkrijgt. Aan de andere kant is het zo dat wanneer assurance-informatie die uit één bron is verkregen niet consistent is met de informatie die uit een andere bron is verkregen, de accountant bepaalt welke aanvullende werkzaamheden er nodig zijn om deze inconsistentie op te lossen.
A151
Met betrekking tot het verkrijgen van voldoende en geschikte assurance-informatie is het doorgaans

moeilijker om zekerheid te verkrijgen over het onderzoeksobject die een verslagperiode omvat dan over informatie over een bepaald tijdstip. Bovendien zijn de conclusies die over processen zijn verschaft doorgaans beperkt tot de periode die door de opdracht wordt omvat. De accountant verschaft geen conclusie over de vraag of het proces in de toekomst zal blijven functioneren op de aangegeven wijze.

A152

Of er voldoende en geschikte assurance-informatie is verkregen waarop de accountant zijn conclusie kan baseren is een kwestie van professionele oordeelsvorming.

A153

In sommige omstandigheden heeft de accountant mogelijk niet de hoeveelheid voldoende en geschikte assurance-informatie verkregen die de accountant middels de geplande werkzaamheden had verwacht te verkrijgen. In deze omstandigheden beschouwt de accountant de assurance-informatie die uit de uitgevoerde werkzaamheden is verkregen als niet voldoende en geschikt om een conclusie te kunnen vormen over het onderzoeksobject. De accountant kan

- de uitgevoerde werkzaamheden uitbreiden; of
- andere werkzaamheden uitvoeren die door de accountant in de omstandigheden noodzakelijk worden geacht.

Als beide niet praktisch uitvoerbaar zijn, zal de accountant niet in staat zijn om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen om een conclusie te vormen. Deze situatie kan zich zelfs voordoen als de accountant zich niet bewust is van aangelegenheden die ertoe leiden dat de accountant veronderstelt dat het onderzoeksobject een verschil van materieel belang kan bevatten, zoals wordt beschreven in paragraaf 49B.

Het evalueren van het voldoende en geschikt zijn van assurance-informatie

(Zie Par. 65)

A154

Een assurance-opdracht is een cumulatief en iteratief proces. Wanneer de accountant geplande werkzaamheden uitvoert kan de verkregen assurance-informatie ertoe leiden dat de accountant de aard, timing of omvang van andere geplande werkzaamheden aanpast. Er kan informatie onder de aandacht van de accountant komen die significant afwijkt van wat was verwacht en waarop geplande werkzaamheden waren gebaseerd. Bijvoorbeeld:

- de omvang van verschillen die de accountant identificeert kan de professionele oordeelsvorming van de accountant over de betrouwbaarheid van bepaalde bronnen van informatie doen veranderen;
- de accountant kan zich bewust worden van discrepanties in relevante informatie, of van inconsistente of ontbrekende assurance-informatie;
- als er cijferanalyses aan het einde van de opdracht werden uitgevoerd, kunnen de resultaten van die werkzaamheden wijzen op een niet eerder geïdentificeerd risico op een verschil van materieel belang.

In dergelijke gevallen kan het mogelijk zijn dat de accountant geplande werkzaamheden herevalueert.

A155

De door de accountant toegepaste professionele oordeelsvorming ten aanzien van wat het voldoende en geschikt zijn van de assurance-informatie inhoudt, wordt beïnvloed door factoren zoals:

- de significantie van een mogelijk verschil en de waarschijnlijkheid dat deze, afzonderlijk of gezamenlijk met andere mogelijke verschillen, een effect van materieel belang heeft op het onderzoeksobject;
- de effectiviteit van de reacties van de geschikte partij(en) om op het bekende risico op een verschil van materieel belang in te spelen;
- bij vorige assurance-opdrachten opgedane ervaring met soortgelijke mogelijke verschillen;
- resultaten van uitgevoerde werkzaamheden, met inbegrip van de vraag of dergelijke werkzaamheden specifieke verschillen identificeerden;
- de herkomst en de betrouwbaarheid van de beschikbare informatie;
- het overtuigende karakter van de assurance-informatie;
- inzicht in de geschikte partij(en) en de omgeving daarvan.

Beperkingen in reikwijdte

(Zie Par. 26, 66)

A156

Een beperking in de reikwijdte kan voortkomen uit:

a. omstandigheden buiten de beheersing van de geschikte partij(en). De documentatie die de accountant bijvoorbeeld nodig acht om te inspecteren kan per ongeluk vernietigd zijn;
b. omstandigheden betreffende de aard of timing van de werkzaamheden van de accountant. Een fysiek proces dat de accountant noodzakelijk acht om waar te nemen kan bijvoorbeeld al hebben plaatsgevonden vóór de opdracht van de accountant; of
c. beperkingen die door de verantwoordelijke partij of de opdrachtgever aan de accountant zijn opgelegd die bijvoorbeeld kunnen verhinderen dat de accountant een maatregel uitvoert die de

accountant in de omstandigheden nodig acht. Beperkingen van dit soort kunnen voor de opdracht andere gevolgen hebben, zoals voor het door de accountant in acht nemen van het opdrachtrisico en de opdrachtaanvaarding en -continuering.

A157

Het niet in staat zijn om een specifieke maatregel uit te voeren vormt geen beperking in de reikwijdte als de accountant in staat is om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen door alternatieve werkzaamheden uit te voeren.

A158

De werkzaamheden die worden uitgevoerd bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid zijn, per definitie, beperkt vergeleken met die van een opdracht met een redelijke mate van zekerheid. Beperkingen waarvan bekend is dat zij bestonden vóór de aanvaarding van de opdracht met een beperkte mate van zekerheid zijn een relevante overweging bij het vaststellen van de vraag of de randvoorwaarden voor een assurance-opdracht aanwezig zijn, in het bijzonder de vraag of de opdracht de kenmerken van toegang tot assurance-informatie vertoont (Zie Par. 24(b)(iv)) en een rationeel doel (Zie Par. 24(b)(vi)). Als een verdere beperking door de geschikte partij(en) wordt opgelegd na de aanvaarding van een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, kan het passend zijn om de opdracht terug te geven wanneer dat onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is.

Het opstellen van het assurance-rapport

De vorm van het assurance-rapport

(Zie Par. 67 en 68)

A159

Mondelinge en andere vormen van het tot uitdrukking brengen van conclusies kunnen verkeerd worden begrepen zonder de ondersteuning van een schriftelijk rapport. Om deze reden rapporteert de accountant niet mondeling of met gebruik van symbolen zonder alsnog een schriftelijk assurance-rapport te verschaffen dat direct beschikbaar is wanneer de mondelinge rapportage wordt verschaft of het symbool wordt gebruikt. Een symbool zou bijvoorbeeld kunnen worden gehyperlinkt aan een schriftelijk assurance-rapport op het internet.

A160

Deze Standaard vereist geen gestandaardiseerd format voor het rapporteren over alle assurance-opdrachten. In plaats daarvan identificeert het de basiselementen die in het assurance-rapport moeten worden opgenomen. Assurance-rapporten zijn afgestemd op de specifieke omstandigheden van de opdracht. De accountant kan gebruikmaken van kopjes, paragraafnummers, typografische middelen, bijvoorbeeld het vet drukken van tekst, en andere mechanismen om de helderheid en leesbaarheid van het assurance-rapport te verbeteren.

A161

De accountant kan kiezen voor een ‘rapportage in beknopte vorm’ (‘short form’) of ‘rapportage in uitgebreide vorm’ (‘long form’) om effectieve communicatie naar de beoogde gebruikers mogelijk te maken. ‘Rapportages in beknopte vorm’ bevatten doorgaans alleen de basiselementen. ‘Rapportages in uitgebreide vorm’ bevatten andere informatie en uitleg die niet bedoeld zijn om de conclusie van de accountant aan te tasten. In aanvulling op de basiselementen kunnen rapportages in uitgebreide vorm in detail:

- de voorwaarden van de opdracht beschrijven;
- de van toepassing zijnde criteria die worden gebruikt;
- bevindingen die gerelateerd zijn aan bepaalde aspecten van de opdracht;
- de details van de kwalificaties en ervaring van de accountant en anderen die bij de opdracht betrokken zijn;
- toelichting van materialiteitsniveaus; en
- in sommige gevallen aanbevelingen.

De accountant kan het nuttig achten om de significantie van het verschaffen van dergelijke informatie te overwegen in relatie tot de informatiebehoeften van de beoogde gebruikers. Zoals op grond van paragraaf 68 wordt vereist, wordt aanvullende informatie duidelijk gescheiden van de conclusie van de accountant en zodanig geformuleerd dat het duidelijk is dat het niet de bedoeling is dat deze afbreuk doet aan die conclusie.

Inhoud van het assurance-rapport

Titel

(Zie Par. 69(a))

A162

Een passende titel helpt bij het identificeren van de aard van het assurance-rapport en bij het onderscheiden van rapporten die door anderen worden uitgebracht, zoals degenen die niet dezelfde ethische voorschriften naleven als de accountant.

Geadresseerde
(Zie Par. 69(b))
A163
Een geadresseerde identificeert de partij of partijen aan wie het assurance-rapport is gericht. Het assurance-rapport wordt doorgaans aan de opdrachtgever geadresseerd, maar in sommige gevallen kunnen er andere beoogde gebruikers zijn.

Het onderzoeksobject
(Zie Par. 69(d))
A164
Identificatie en beschrijving van het onderzoeksobject en kan het volgende omvatten:
- het tijdstip of de periode waarop de meting of evaluatie van het onderzoeksobject betrekking heeft;
- waar van toepassing, de naam van de verantwoordelijke partij of onderdeel van de verantwoordelijke partij waarop het onderzoeksobject betrekking heeft;
- een uitleg van die kenmerken van het onderzoeksobject waarvan de beoogde gebruikers zich bewust moeten zijn, en hoe dergelijke kenmerken invloed kunnen hebben op de precisie van de meting of evaluatie van het onderzoeksobject ten opzichte van de van toepassing zijnde criteria, of het overtuigende karakter van de beschikbare assurance-informatie. Bijvoorbeeld:
  - de mate waarin het onderzoeksobject kwalitatief is versus kwantitatief, objectief versus subjectief of historisch versus toekomstgericht;
  - wijzigingen in het onderzoeksobject of andere omstandigheden van de opdracht die van invloed zijn op de vergelijkbaarheid van het onderzoeksobject van de ene naar de andere periode.

Van toepassing zijnde criteria
(Zie Par. 69(e))
A165
Het assurance-rapport identificeert de van toepassing zijnde criteria ten opzichte waarvan het onderzoeksobject is gemeten of geëvalueerd zodat de basis voor de conclusie van de accountant voor de beoogde gebruikers inzichtelijk is. Het assurance-rapport kan de van toepassing zijnde criteria omvatten of hiernaar verwijzen als zij anderszins beschikbaar zijn vanuit een direct toegankelijke bron. Het kan in de omstandigheden relevant zijn om het volgende toe te lichten:
- de bron van de van toepassing zijnde criteria, en de vraag of de van toepassing zijnde criteria wel of niet in wet- of regelgeving zijn opgenomen, of zijn uitgegeven door geautoriseerde of erkende organisaties van deskundigen die een transparant en zorgvuldig proces volgen. D.w.z. de vraag of zij vastgestelde criteria zijn in de context van het onderzoeksobject (en zo niet, een beschrijving van waarom zij geschikt zouden zijn);
- metings- of evaluatiemethoden die zijn gebruikt wanneer de van toepassing zijnde criteria de mogelijkheid bieden voor de keuze tussen een aantal methoden;
- significante interpretaties die zijn gemaakt bij het toepassen van de van toepassing zijnde criteria in de omstandigheden van de opdracht;
- de vraag of er wijzigingen hebben plaatsgevonden in de metings- of evaluatiemethoden.

Inherente beperkingen
(Zie Par. 69(f))
A166
Terwijl in sommige gevallen kan worden verondersteld dat inherente beperkingen door de beoogde gebruikers van het assurance-rapport goed worden begrepen, kan het in andere gevallen passend zijn om expliciete verwijzingen hiernaar op te nemen in het assurance-rapport. In een assurance-rapport dat bijvoorbeeld betrekking heeft op de effectiviteit van interne beheersing, kan het passend zijn om op te merken dat de historische evaluatie van effectiviteit niet relevant is voor toekomstige perioden. Dit als gevolg van het risico dat de interne beheersing inadequaat wordt vanwege wijzigingen in omstandigheden of doordat de mate van naleving van beleidslijnen of procedures af kan nemen.

Specifiek doel
(Zie Par. 69(g))
A167
In sommige gevallen kunnen de van toepassing zijnde criteria die worden gebruikt om het onderzoeksobject te meten of evalueren voor een specifiek doel zijn opgezet. Een regelgever of toezichthouder kan bijvoorbeeld van bepaalde entiteiten vereisen dat zij gebruikmaken van specifieke van toepassing zijnde criteria die opgezet zijn voor regelgevende doeleinden. Om misverstanden te voorkomen, maakt de accountant de lezers van het assurance-rapport hierop attent en op het feit dat daarom het onderzoeksobject mogelijk niet geschikt is voor een ander doel.
A168
In aanvulling op de signalering zoals vereist op grond van paragraaf 69(f) kan de accountant het passend achten om aan te geven dat het assurance-rapport alleen voor specifieke gebruikers is

bedoeld. Afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht, zoals de wet- of regelgeving van het bepaalde rechtsgebied, kan dit worden bereikt door de verspreiding of het gebruik van het assurance-rapport te beperken. Terwijl een assurance-rapport op deze manier een beperking kan bevatten geeft de afwezigheid van een beperking betreffende een bepaalde gebruiker of doel op zichzelf niet aan dat een juridische verantwoordelijkheid voor de accountant in relatie tot die gebruiker of voor dat doel geldt. De vraag of een juridische verantwoordelijkheid geldt is afhankelijk van de juridische omstandigheden van elke situatie en het relevante rechtsgebied.

Relatieve verantwoordelijkheden
(Zie Par. 69(h))
A169
Het identificeren van relatieve verantwoordelijkheden informeert de beoogde gebruikers dat de verantwoordelijke partij verantwoordelijk is voor het onderzoeksobject en dat het de rol van de accountant is om onafhankelijk een conclusie tot uitdrukking te brengen over het onderzoeksobject.

Het uitvoeren van de opdracht overeenkomstig Standaard 3000 en een specifieke Standaard voor het onderzoeksobject
(Zie Par. 69(i))
A170
Waar een specifieke Standaard voor het onderzoeksobject alleen van toepassing is op een deel van het onderzoeksobject, kan het passend zijn om zowel die specifieke Standaard voor het onderzoeksobject als deze Standaard te citeren.
A171
Een vermelding die onnauwkeurige kwalificerende of beperkende formuleringen bevat (zoals 'de opdracht was naar analogie van Standaard 3000D uitgevoerd') kan gebruikers van assurance-rapporten misleiden.

Van toepassing zijnde vereisten inzake kwaliteitsbeheersing
(Zie Par. 69(j))
A172
Het volgende is een voorbeeld van een vermelding in het assurance-rapport met betrekking tot van toepassing zijnde vereisten inzake kwaliteitsbeheersing:
De accountantseenheid past de regelgeving inzake kwaliteitsbeheersing toe en onderhoudt derhalve een inzichtelijk stelsel van kwaliteitsbeheersing met inbegrip van gedocumenteerde beleidslijnen en procedures met betrekking tot het naleven van ethische voorschriften, professionele Standaarden en van toepassing zijnde door wet- of regelgeving gestelde vereisten.

Naleving van onafhankelijkheids- en overige ethische voorschriften
(Zie Par. 69(k))
A173
Het volgende is een voorbeeld van een vermelding in het assurance-rapport met betrekking tot het naleven van de ethische voorschriften:
We hebben de onafhankelijkheids- en overige ethische voorschriften van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants, die gebaseerd is op fundamentele beginselen van professionaliteit, integriteit, objectiviteit, vakbekwaamheid en zorgvuldigheid en vertrouwelijkheid, en de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten nageleefd.

Samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden
(Zie Par. A6, 69(l))
A174
De samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden helpt de beoogde gebruikers de conclusie van de accountant te begrijpen. Voor veel assurance-opdrachten zijn er in theorie oneindig veel soorten werkzaamheden mogelijk. In de praktijk is het echter moeilijk om deze duidelijk en ondubbelzinnig te communiceren. Overige gezaghebbende uitingen die door de International Auditing and Assurance Standards Board zijn uitgegeven kunnen voor accountants nuttig zijn bij het opstellen van de samenvatting.
A175
Waar er geen specifieke Standaard leidraden verschaft voor werkzaamheden voor een bepaald onderzoeksobject zou de samenvatting een meer gedetailleerde beschrijving van de uitgevoerde werkzaamheden kunnen bevatten. Het kan passend zijn om in de samenvatting een vermelding op te nemen dat de werkzaamheden zijn uitgevoerd met inbegrip van het evalueren van de geschiktheid van de van toepassing zijnde criteria.
A176
Bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid is de samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden doorgaans gedetailleerder dan bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid en identificeert deze de aard, timing en omvang van werkzaamheden. Dit komt doordat een bespre-

king van de aard, timing en omvang van uitgevoerde werkzaamheden essentieel is voor het inzicht in een conclusie die tot uitdrukking wordt gebracht in een vorm die, op basis van de uitgevoerde werkzaamheden, uitdrukt of er van materieel belang zijnde aangelegenheden onder de aandacht van de accountant zijn gekomen die ertoe leiden dat de accountant veronderstelt dat de informatie over het onderzoeksobject een verschil van materieel belang bevat. Het kan tevens gepast zijn om in de samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden bepaalde werkzaamheden aan te geven die niet uitgevoerd zijn waarvan normaliter verwacht zou worden dat deze bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid wel zouden zijn uitgevoerd. Een volledige identificatie van al die werkzaamheden kan echter niet mogelijk zijn omdat het van de accountant vereiste inzicht in en overweging van het opdrachtrisico minder is dan bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid.

A177

Factoren om in overweging te nemen bij het bepalen van de mate van detaillering die moet worden verschaft bij de samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden kunnen de volgende omvatten:

- omstandigheden die specifiek zijn voor de entiteit (zoals de verschillende aard van de activiteiten van de entiteit vergeleken met degenen die de sector typeren);
- specifieke omstandigheden van de opdracht die de aard en omvang van de uitgevoerde werkzaamheden beïnvloeden;
- de verwachtingen van de beoogde gebruikers van de mate van detaillering dat in het rapport moet worden verschaft, op basis van wat in de markt gebruikelijk is of van toepassing zijnde wet- of regelgeving.

A178

Het is van belang dat de samenvatting op een objectieve manier wordt geschreven zodat de beoogde gebruikers inzicht hebben in het gedane werk als basis voor de conclusie van de accountant. In de meeste gevallen staat dit los van het nauwkeurig beschrijven van het gehele werkprogramma, maar aan de andere kant is het van belang dat het niet dermate wordt samengevat dat het dubbelzinnig is of dat het op een manier wordt geschreven die overdreven of verfraaid is.

De conclusie van de accountant

(Zie Par. 12(a)(i)(a), 69(m))

A179

Voorbeelden van conclusies die tot uitdrukking worden gebracht in een vorm die voor een opdracht met een redelijke mate van zekerheid passend is omvatten:

- naar ons oordeel is het geheel aan beheersmaatregelen, in alle van materieel belang zijnde opzichten, effectief in opzet, bestaan en werking.
- 'naar ons oordeel heeft de entiteit, in alle van materieel belang zijnde opzichten, de XYZ-wetgeving nageleefd'.
- naar ons oordeel voldoet de entiteit in alle van materieel belang zijnde opzichten aan de duurzaamheidscriteria XYZ.

A180

Het kan passend zijn om de beoogde gebruikers te informeren over de context waarin de conclusie van de accountant moet worden gelezen wanneer het assurance-rapport een uitleg van bepaalde kenmerken van het onderzoeksobject bevat waarvan de beoogde gebruikers zich bewust moeten zijn. De conclusie van de accountant kan bijvoorbeeld formuleringen bevatten zoals: 'Deze conclusie is gevormd op basis van de aangelegenheden die elders in dit onafhankelijke assurance-rapport uiteen zijn gezet.'

A181

Voorbeelden van conclusies die tot uitdrukking worden gebracht in een vorm die voor een opdracht met een beperkte mate van zekerheid passend is, omvatten:

- op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie is ons niets gebleken op basis waarvan wij zouden moeten concluderen dat het geheel aan beheersmaatregelen van [de entiteit], in alle van materieel belang zijnde opzichten, niet effectief is in opzet, bestaan en werking;
- op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie is ons niets gebleken op basis waarvan wij zouden moeten concluderen dat [de entiteit], in alle van materieel belang zijnde opzichten, de XYZ-wetgeving niet heeft nageleefd;
- op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie is ons niets gebleken op basis waarvan wij zouden moeten concluderen dat de entiteit niet voldoet in alle van materieel belang zijnde opzichten aan de duurzaamheidscriteria XYZ.

A182

Verschillende formuleringen die nuttig kunnen zijn voor de objecten van onderzoek omvatten bijvoorbeeld bij compliance-opdrachten – 'in overeenstemming met' of 'overeenkomstig'.

A183

Het opnemen van een kopje boven de paragrafen die aangepaste conclusies bevatten, alsmede de aangelegenheden die tot de aanpassing leiden, helpt bij het begrijpen van het rapport van de accountant. Voorbeelden van een passende titel omvatten *Conclusie met beperking*, *Afkeurende*

conclusie, of *Onthouding van een conclusie* en *Basis voor conclusie met beperking*, *Basis voor afkeurende conclusie*, in voorkomend geval.

Ondertekening door de accountant
(Zie Par. 69(n))
A184
De ondertekening van de accountant is uit naam van de eenheid van de accountant, of de persoonlijke naam van de individuele accountant, of beide, naar gelang wat gepast is in het betreffende rechtsgebied. Naast de ondertekening door de accountant kan van de accountant in bepaalde rechtsgebieden worden vereist om een verklaring in zijn rapport op te nemen over beroepsaanduiding of -erkenning door de passende instantie die in dat rechtsgebied vergunningen heeft verstrekt.

Datum
(Zie Par. 69(o))
A185
Het opnemen van de datum in het assurance-rapport informeert de beoogde gebruikers erover dat de accountant het effect van gebeurtenissen die zich tot die datum hebben voorgedaan op het onderzoeksobject en op het assurance-rapport in overweging heeft genomen.

Verwijzing naar de door de accountant ingeschakelde deskundige in het assurance-rapport
(Zie Par. 70)
A186
In sommige gevallen is het mogelijk dat wet- of regelgeving in het assurance-rapport een verwijzing naar de werkzaamheden van de door de accountant ingeschakelde deskundige vereist, bijvoorbeeld in het kader van transparantie in de publieke sector. Het kan in andere omstandigheden ook passend zijn om bijvoorbeeld de aard van een aanpassing van de conclusie van de accountant uit te leggen of wanneer de werkzaamheden van een deskundige integraal zijn voor de bevindingen die zijn opgenomen in een rapportage in uitgebreide vorm ('long form').
A187
De accountant heeft niettemin de ongedeelde verantwoordelijkheid voor de tot uitdrukking gebrachte conclusie en die verantwoordelijkheid wordt niet verminderd doordat de accountant gebruik maakt van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige. Het is daarom van belang dat, wanneer het assurance-rapport naar een door de accountant ingeschakelde deskundige verwijst, de bewoordingen van het rapport niet impliceren dat de verantwoordelijkheid van de accountant voor de tot uitdrukking gebrachte conclusie door de betrokkenheid van die deskundige wordt verminderd.
A188
Het is niet waarschijnlijk dat een algemene verwijzing in een rapportage in uitgebreide vorm ('long form') inzake het uitvoeren van de opdracht door afdoende bevoegd personeel, met inbegrip van deskundigen voor het onderzoeksobject en assurance-specialisten, verkeerd wordt geïnterpreteerd als verminderde verantwoordelijkheid. De kans op een misverstand is echter groter in het geval van rapportage in beknopte vorm ('short form') waarin de minimale contextuele informatie kan worden weergegeven of wanneer naar de door de accountant ingeschakelde deskundige bij naam wordt verwezen. Aanvullende bewoordingen kunnen derhalve in zulke gevallen nodig zijn om te voorkomen dat het assurance-rapport impliceert dat de verantwoordelijkheid van de accountant voor de tot uitdrukking gebrachte conclusie is verminderd vanwege de betrokkenheid van de deskundige.

Goedkeurende en aangepaste conclusies
(Zie Par. 74, 75, 76, 77 en Bijlage)
A189
De term 'met een diepgaande invloed' beschrijft de gevolgen van verschillen tussen het onderzoeksobject en de criteria of de mogelijke gevolgen van eventuele verschillen die niet zijn gedetecteerd als gevolg van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen. Gevolgen met een diepgaande invloed zijn die welke op grond van de oordeelsvorming van de accountant:
a. niet beperkt zijn tot specifieke aspecten van het onderzoeksobject;
b. indien ze wel daartoe beperkt zijn, een substantieel deel van het onderzoeksobject vertegenwoordigen of zouden kunnen vertegenwoordigen.
A190
De aard van de aangelegenheid en de oordeelsvorming van de accountant inzake de mate waarin de gevolgen of mogelijke gevolgen van diepgaande invloed zijn op het onderzoeksobject, hebben invloed op het soort conclusie dat tot uitdrukking moet worden gebracht.
A191
Voorbeelden van conclusies met een beperking en afkeurende conclusies en een onthouding van een conclusie omvatten:
- een conclusie met beperking (een voorbeeld voor opdrachten tot het verkrijgen van een beperkte

mate van zekerheid met een verschil van materieel belang) – 'Op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie, uitgezonderd het effect van de aangelegenheid die staat beschreven in de sectie Basis voor conclusies met beperking van ons rapport, is ons niets gebleken op grond waarvan wij zouden moeten concluderen dat in alle van materieel belang zijnde opzichten, door de entiteit de XYZ-wetgeving niet getrouw naleeft;
- afkeurende conclusie (een voorbeeld voor een verschil van materieel belang die ook van diepgaande invloed is voor zowel een opdracht met een redelijke mate als een beperkte mate van zekerheid) – 'Vanwege de significantie van de aangelegenheid die staat beschreven in de sectie Basis voor een afkeurende conclusie van ons rapport, leeft de entiteit de XYZ-wetgeving niet getrouw na;
- onthouding van een conclusie (een voorbeeld van een beperking in de reikwijdte die van materieel belang is alsmede van diepgaande invloed voor zowel een opdracht met een redelijke mate als een beperkte mate van zekerheid) – 'Vanwege de significantie van de aangelegenheid die beschreven staat in de sectie Basis voor een onthouding van een conclusie in ons rapport waren wij niet in staat om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen om een conclusie te kunnen vormen over het onderzoeksobject. Derhalve brengen we geen conclusie tot uitdrukking over die vermelding'.

A192
Bij een compliance-opdracht kan de evalueerder bijvoorbeeld op correcte wijze de gevallen van het niet-naleven beschrijven. In dergelijke gevallen wordt op grond van paragraaf 76 van de accountant vereist dat hij de aandacht van de beoogde gebruikers richt op de beschrijving van de afwijking van materieel belang. Dit doet hij door een conclusie met beperking of een afkeurende conclusie tot uitdrukking te brengen of door de nadruk te leggen op de aangelegenheid door hier in het assurance-rapport specifiek naar te verwijzen.

Overige communicatieverantwoordelijkheden
(Zie Par. 78)
A193
Aangelegenheden die geschikt kunnen zijn om te communiceren met de verantwoordelijke partij, de opdrachtgever of anderen omvatten fraude of vermoede fraude en mogelijke tendentie ter zake van het onderzoeksobject.

Communicatie met het management en de met governance belaste personen
A194
Relevante ethische voorschriften kunnen een vereiste omvatten om geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan het management op het passende verantwoordelijkheidsniveau of de met governance belaste personen te rapporteren. In bepaalde rechtsgebieden kan wet- of regelgeving de communicatie van de accountant van bepaalde aangelegenheden met de verantwoordelijke partij, het management of de met governance belaste personen beperken. Wet- of regelgeving kan specifiek communicatie, of andere actie, verbieden die een onderzoek door een bevoegde instantie naar een actuele of vermoede illegale handeling zou kunnen schaden, inclusief het hierop attenderen van de entiteit. Bijvoorbeeld wanneer van de accountant wordt vereist om de geïdentificeerde of vermoede niet-naleving te rapporteren aan een bevoegde instantie krachtens anti-witwas wetgeving. In deze omstandigheden kunnen de kwesties die worden overwogen door de accountant complex zijn en de accountant kan het passend achten juridisch advies in te winnen.

Het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit
A195
Wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften kan:
a van de accountant vereisen om geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving te rapporteren aan een bevoegde instantie buiten de entiteit;
b verantwoordelijkheden vaststellen waaronder het rapporteren aan een bevoegde instantie buiten de entiteit als dit passend is in de omstandigheden.[876]

A196
Het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit kan vereist worden of geschikt zijn in de omstandigheden omdat:
a wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften van de accountant vereisen om te rapporteren;
b de accountant bepaald heeft dat rapporteren een passende actie is om in te spelen op geïdentificeerde of vermoede niet-naleving in overeenstemming met relevante ethische voorschriften: of
c wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften de accountant het recht verschaffen om dit te doen.

[876] Zie NV NOCLAR.

A197
Het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving in overeenstemming met wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften kan niet-naleving van wet en regelgeving omvatten die de accountant tegenkomt of waarvan hij zich bewust wordt wanneer hij de opdracht uitvoert, maar die geen invloed hoeven te hebben op de informatie over het onderzoeksobject. Onder deze Standaard wordt niet van de accountant verwacht dat hij een bepaald begrip van wet- en regelgeving heeft dat verder gaat dan hetgeen de informatie over het onderzoeksobject beïnvloedt. Echter, wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften kunnen van de accountant verwachten dat hij kennis, professionele oordeelsvorming en deskundigheid toepast bij het inspelen op dergelijke niet-naleving. De vraag of een handeling niet-naleving vormt, is uiteindelijk een zaak die door een rechtbank of andere bevoegde gerechtelijke instantie moet worden vastgesteld.
A198
– (Niet van toepassing in de Nederlandse situatie)
A199
De accountant kan overwegen om intern te consulteren (bijv. binnen de accountantseenheid of een netwerkonderdeel), juridisch advies in te winnen om de professionele of juridische implicaties van het ondernemen van een bepaalde actie te begrijpen of op een vertrouwelijke basis te consulteren met een regelgever of toezichthouder of beroepsorganisatie (tenzij dit op grond van wet- of regelgeving verboden is of de geheimhoudingsplicht zou schenden)[877].

Documentatie
(Zie Par. 79, 80, 81, 82 en 83)
A200
Documentatie omvat een vastlegging van de redenatie van de accountant over alle significantie aangelegenheden die het toepassen van professionele oordeelsvorming vereisen alsmede daarmee verband houdende conclusies. Wanneer er sprake is van moeilijke vragen omtrent principes of professionele oordeelsvorming kan documentatie die de relevante feiten bevat die bij de accountant bekend waren op het tijdstip dat de conclusie werd getrokken helpen bij het aantonen van de kennis van de accountant.
A201
Het is noch noodzakelijk noch praktisch om tijdens een opdracht elke aangelegenheid die is overwogen of professionele oordeelsvorming die is gemaakt te documenteren. Verder is het voor de accountant niet nodig om het naleven van aangelegenheden waarvoor het naleven wordt aangetoond door documenten die zijn opgenomen in het opdrachtdossier apart te documenteren (zoals bij een checklist, bijvoorbeeld). Op soortgelijke wijze is het niet nodig dat de accountant achterhaalde versies van werkdocumenten, aantekeningen die een weergave zijn van een onvolledige of voorlopige gedachtegang, eerdere kopieën van documenten die zijn verbeterd op typefouten of andere fouten, en duplicaten van documenten in het opdrachtdossier opneemt.
A202
Bij het toepassen van professionele oordeelsvorming op het inschatten van de omvang van documentatie die moet worden opgesteld en bewaard kan de accountant overwegen wat noodzakelijk is om inzicht in het uitgevoerde werk en de basis van de voornaamste beslissingen die zijn genomen (maar niet de gedetailleerde aspecten van de opdracht) te verschaffen aan een andere accountant die geen eerdere ervaring met de opdracht heeft. Het kan zijn dat die andere accountant alleen in staat is om inzicht te verwerven in gedetailleerde aspecten van de opdracht door deze met de accountant te bespreken die de documentatie heeft opgesteld.
A203
Documentatie kan een vastlegging omvatten van bijvoorbeeld:
- de identificerende kenmerken van de specifieke elementen of aangelegenheden die zijn getoetst;
- wie de opdracht heeft uitgevoerd en de datum waarop dat werk was voltooid;
- wie de werkzaamheden die bij die opdracht zijn uitgevoerd heeft beoordeeld alsmede de datum en omvang van een dergelijke beoordeling; en
- besprekingen met de geschikte partij(en) en anderen van significante aangelegenheden, met inbegrip van de aard van de significante aangelegenheden die zijn besproken en wanneer en met wie deze besprekingen hebben plaatsgevonden.

A204
Documentatie kan een vastlegging omvatten van bijvoorbeeld:
- kwesties die zijn geïdentificeerd met betrekking tot het naleven van relevante ethische voorschriften en de wijze waarop deze werden opgelost;
- conclusies over het naleven van onafhankelijkheidsvereisten die op de opdracht van toepassing zijn en relevante besprekingen met de accountantseenheid die deze conclusies onderbouwen;
- conclusies die zijn getrokken met betrekking tot de aanvaarding en continuering van relaties met cliënten en assurance-opdrachten;

[877] Zie VGBA artikel 16

- de aard en reikwijdte van en de conclusies gebaseerd op consultaties die in de loop van de opdracht werden ondernomen.

Samenstellen van het definitieve opdrachtdossier
A205
De dagelijkse beleidsbepalers van accountantseenheden stellen beleidslijnen en procedures op voor een tijdige afronding van het samenstellen van opdrachtdossiers. Een geschikt tijdsbestek waarbinnen de samenstelling van het definitieve opdrachtdossier moet worden afgerond, is gewoonlijk niet meer dan 2 maanden na de datum van het assurance-rapport.[878]
A206
De afronding van de samenstelling van het definitieve opdrachtdossier na de datum van het assurance-rapport is een administratief proces dat geen betrekking heeft op het uitvoeren van nieuwe werkzaamheden of het trekken van nieuwe conclusies. Er kunnen echter tijdens de fase van het voltooien van de samenstelling van het definitieve opdrachtdossier wijzigingen worden aangebracht in de documentatie als deze administratief van aard zijn. Tot de voorbeelden van dergelijke wijzigingen behoren:
- het vernietigen of verwijderen van intussen achterhaalde documentatie;
- het ordenen, verzamelen en opnemen van kruisverwijzingen in werkdocumenten;
- het aftekenen van checklists die worden gehanteerd bij het proces van samenstelling van het definitieve dossier;
- het documenteren van assurance-informatie die de accountant vóór de datum van het assurance-rapport heeft verkregen en waarover hij met de relevante leden van het opdrachtteam besprekingen heeft gehouden en overeenstemming heeft bereikt.

A207
De NVKS vereist dat assurance-dossiers tenminste zeven jaar worden bewaard nadat zij zijn afgesloten.[879]

Bijlage 1: Rollen en verantwoordelijkheden

(Zie Par. 2, A8, A11, A36, A37 en A38)

1. Alle assurance-opdrachten hebben in ieder geval drie partijen: de verantwoordelijke partij, de

[878] Dit is gelijk aan de periode die geldt voor controledossiers (Zie Standaard 230 paragraaf A21).
[879] NVKS, artikel 25.

accountant en de beoogde gebruikers. Afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht kan er ook een aparte rol van opdrachtgever zijn.

2. Het bovenstaande diagram laat zien hoe de volgende rollen verband houden met een assurance-opdracht:
   a. de verantwoordelijke partij is verantwoordelijk voor het onderzoeksobject;
   b. de opdrachtgever komt de voorwaarden van de opdracht overeen met de accountant;
   c. de accountant verkrijgt voldoende en geschikte assurance-informatie om een conclusie tot uitdrukking te brengen met het doel om de mate van vertrouwen van de andere beoogde gebruikers dan de verantwoordelijke partij in het onderzoeksobject te versterken;
   d. de beoogde gebruikers maken keuzes op basis van het onderzoeksobject. De beoogde gebruikers zijn de pers(o)on(en) of organisatie(s) of groep(en) waarvan de accountant verwacht dat zij gebruik zullen maken van het assurance-rapport.
3. De volgende observaties kunnen worden gemaakt over deze rollen:
   a. elke assurance-opdracht heeft ten minste naast de accountant een verantwoordelijke partij en beoogde gebruikers;
   b. de accountant kan niet de verantwoordelijke partij, de opdrachtgever of een beoogde gebruiker zijn;
   c. bij een directe-opdracht is de accountant tevens de evalueerder;
   d. wanneer de accountant het onderzoeksobject heeft gemeten of geëvalueerd ten opzichte van de criteria is de opdracht een directe-opdracht. De aard van die opdracht kan niet worden veranderd in een attest-opdracht als een andere partij de verantwoordelijkheid voor de meting of evaluatie op zich neemt, bijvoorbeeld doordat de verantwoordelijke partij een vermelding toevoegt aan het onderzoeksobject waarin staat dat zij de verantwoordelijkheid hiervoor aanvaardt;
   e. de verantwoordelijke partij kan de opdrachtgever zijn;
   f. de verantwoordelijke partij kan één van de beoogde gebruikers zijn, maar niet de enige;
   g. de verantwoordelijke partij alsmede de beoogde gebruikers kunnen van een verschillende of van dezelfde entiteit zijn. Als voorbeeld van het tweede geval kan, in een dualistische (two-tier) structuur, de raad van commissarissen zekerheid zoeken over het onderzoeksobject die verschaft is door de raad van bestuur van die entiteit. De relatie tussen de verantwoordelijke partij en de beoogde gebruikers moet worden gezien binnen de context van een specifieke opdracht en kan afwijken van meer traditioneel gedefinieerde lijnen van verantwoordelijkheid. Het senior management van een entiteit (een beoogde gebruiker) bijvoorbeeld kan een accountant inhuren om een assurance-opdracht uit te voeren voor een bepaald aspect van de activiteiten van de entiteit dat de directe verantwoordelijkheid is van een lager niveau van management (de verantwoordelijke partij), maar waarvoor het senior management uiteindelijk verantwoordelijk is.
   h. een opdrachtgever die niet ook de verantwoordelijke partij is, kan de beoogde gebruiker zijn;
4. De conclusie van de accountant kan betrekking hebben op:
   a. het onderzoeksobject en de van toepassing zijnde criteria;
   b. een vermelding die door de geschikte partij is gemaakt.
5. De accountant en de verantwoordelijke partij kunnen overeenkomen om de beginselen van de Standaarden toe te passen op een opdracht wanneer er geen andere beoogde gebruikers zijn dan de verantwoordelijke partij maar waar er aan alle andere vereisten van de Standaard wordt voldaan. In dergelijke gevallen omvat het rapport van de accountant een vermelding die het gebruik van het rapport beperkt tot de verantwoordelijke partij.

Bijlage 2: Voorbeelden van verschillen tussen attest-opdrachten en directe-opdrachten

	Attest-opdracht	Directe-opdracht
Doelstelling	De mate van vertrouwen van de beoogde gebruikers over de informatie over het onderzoeksobject vergroten.	De mate van vertrouwen van de beoogde gebruikers over de uitkomst van de meting of evaluatie van een onderliggend onderzoeksobject ten opzichte van de criteria vergroten.
Informatie over het onderzoeksobject	Openbaar statement of bewering van de verantwoordelijke partij over de meting of evaluatie van het onderliggende onderzoeksobject.	Geen statement of bewering van de verantwoordelijke partij aan een externe partij.
Evalueerder	Andere partij dan de accountant	Accountant
Van toepassing zijnde criteria	Andere partij dan de accountant besluit over de van toepassing zijnde criteria bij het opstellen van de informatie over het onderzoeksobject. De accountant bepaalt of de van toepassing zijnde criteria geschikt zijn in de omstandigheden van de opdracht.	De accountant besluit veelal over de van toepassing zijnde criteria en zoekt overeenstemming met de verantwoordelijke partij dat de criteria geschikt zijn.

	Attest-opdracht	Directe-opdracht
Niet voldoen aan de criteria	Afwijking van de informatie over het onderzoeksobject	Verschil van het onderliggende onderzoeksobject met de van toepassing zijnde criteria
Rapportage	Het assurance-rapport bevat een conclusie of de informatie over het onderzoeksobject, in alle van materieel belang zijnde opzichten, naar behoren is opgesteld, gebaseerd op de van toepassing zijnde criteria.	Het assurance-rapport bevat een conclusie of het onderliggende onderzoeksobject, in alle van materieel belang zijnde opzichten, overeenkomt met de van toepassing zijnde criteria.

3400–3900 Standaarden met betrekking tot specifiek onderwerp

3400 Onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie

Inleiding

1

Deze Standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen en aanwijzingen te geven inzake opdrachten voor het onderzoeken van en het rapporteren over toekomstgerichte financiële informatie. Dit omvat mede de werkzaamheden met betrekking tot het onderzoeken van veronderstellingen op basis van best mogelijke schattingen (verder aangeduid als schattingen) of op basis van hypotheses. Deze Standaard heeft geen betrekking op het onderzoeken van toekomstgerichte financiële informatie die in algemeen beschrijvende termen is gesteld, zoals die onder meer voorkomt in het jaarverslag, ofschoon veel van de hierna opgenomen procedures ook voor een dergelijk onderzoek van toepassing kunnen zijn.

2

In een opdracht tot onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie dient de accountant toereikende informatie te verkrijgen teneinde vast te stellen dat:

a. **de aan de toekomstgerichte financiële informatie ten grondslag liggende, door het bestuur gemaakte schattingen, niet onredelijk zijn en in geval van hypotheses deze aansluiten op het doel van de informatieverstrekking;**
b. **de toekomstgerichte financiële informatie op een juiste wijze is gebaseerd op de veronderstellingen;**
c. **de toekomstgerichte financiële informatie op een juiste wijze is gepresenteerd en alle veronderstellingen van materieel belang toereikend zijn toegelicht met inbegrip van een duidelijke vermelding of het schattingen of hypotheses betreft; en**
d. **de toekomstgerichte financiële informatie is opgesteld op dezelfde basis als de jaarrekening, met toepassing van aanvaardbare grondslagen van waardering en resultaatbepaling.**

3

Onder 'toekomstgerichte financiële informatie' wordt verstaan financiële informatie welke is gebaseerd op verwachtingen omtrent toekomstige gebeurtenissen en mogelijke acties van een entiteit. Deze informatie is naar zijn aard uiterst subjectief waarbij het maken van afwegingen een belangrijke rol speelt. Toekomstgerichte financiële informatie wordt onderscheiden in prognoses en projecties of een combinatie van beide; bijvoorbeeld prognoses voor de termijn van een jaar, aangevuld met een projectie over 5 jaar.

4

Onder prognose wordt verstaan – prognose als bedoeld in paragraaf 8, van Standaard 000N van de NV COS.

5

Onder projectie wordt verstaan – projectie als bedoeld in paragraaf 8, van Standaard 000N van de NV COS.

5A

De paragrafen 12 en 12A van Standaard 3000A zijn van overeenkomstige toepassing, voor zover in deze Standaard niet anders is bepaald.

6

Toekomstgerichte financiële informatie kan voorkomen in de vorm van financiële overzichten of een of meer elementen van financiële overzichten. De informatie kan zijn opgesteld:

a. als een intern instrument voor het bestuur van de entiteit, bijvoorbeeld bij de voorbereiding van een investeringsbeslissing; of
b. voor verspreiding onder derden, bijvoorbeeld:
    - een emissieprospectus om mogelijke beleggers te informeren over toekomstverwachtingen;
    - een toekomstparagraaf in het jaarverslag gericht op aandeelhouders, regelgevende instanties en andere geïnteresseerden;
    - een document ten behoeve van financiers dat bijvoorbeeld een overzicht van verwachte kasstromen kan bevatten.

7

Het bestuur van de entiteit is verantwoordelijk voor de opstelling en de presentatie van de toekomstgerichte financiële informatie, inclusief de beschrijving en toelichting van de daaraan ten grondslag

liggende veronderstellingen. De accountant kan worden gevraagd de toekomstgerichte financiële informatie te onderzoeken en daarover te rapporteren, teneinde de geloofwaardigheid ten aanzien van de informatie te vergroten. Dit is onafhankelijk van de vraag of de toekomstgerichte financiële informatie bedoeld is voor gebruik door derden of voor intern gebruik.

De door de accountant verstrekte zekerheid inzake toekomstgerichte financiële informatie

8

Toekomstgerichte financiële informatie heeft betrekking op gebeurtenissen en acties die zich nog niet hebben voorgedaan en zich wellicht ook nooit zullen voordoen. Hoewel er wel gegevens aanwezig kunnen zijn ter onderbouwing van de veronderstellingen, waarop de toekomstgerichte financiële informatie is gebaseerd, zijn dergelijke gegevens in het algemeen eveneens toekomstgericht en derhalve speculatief van aard in tegenstelling tot de gegevens die normaliter beschikbaar zijn voor de controle van retrospectief gerichte financiële informatie. De accountant is daarom ook niet in staat een oordeel uit te spreken of de uitkomsten zoals weergegeven in de toekomstgerichte financiële informatie daadwerkelijk behaald zullen worden.

9

Verder zal het voor de accountant moeilijk zijn om, gegeven de aard van de gegevens die beschikbaar zijn, bij de beoordeling van de veronderstellingen waarop de toekomstgerichte financiële informatie is gebaseerd, zodanige zekerheid te verkrijgen dat een positief geformuleerd oordeel aangaande de veronderstellingen kan worden verstrekt. Dientengevolge verstrekt de accountant, indien hij in het kader van deze Standaard rapporteert over de aanvaardbaarheid van de door het bestuur van de entiteit opgestelde veronderstellingen, in het algemeen slechts een beperkte mate van zekerheid. Het staat de accountant echter vrij om, indien hij naar zijn oordeel voldoende mate van onderbouwing heeft verkregen, een positief geformuleerd oordeel aangaande de veronderstellingen te verstrekken.

Opdrachtaanvaarding

10

De accountant zal bij zijn beslissing omtrent de aanvaardbaarheid van de opdracht tot onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie de volgende overwegingen betrekken:

- het beoogde gebruik van de toekomstgerichte financiële informatie;
- de verspreidingskring van de toekomstgerichte financiële informatie (al dan niet beperkt);
- de aard van de aan de toekomstgerichte financiële informatie ten grondslag liggende veronderstellingen, namelijk of het schattingen of hypotheses betreft;
- de elementen, die in de toekomstgerichte financiële informatie opgenomen zullen worden;
- de periode waarop de toekomstgerichte financiële informatie betrekking heeft.

11

De accountant dient de opdracht niet te aanvaarden, of dient de opdracht terug te geven, indien de veronderstellingen op voorhand niet realistisch zijn of indien hij van mening is dat de toekomstgerichte financiële informatie niet geschikt is voor het beoogde gebruik.

12

De accountant en de opdrachtgever dienen overeenstemming te bereiken over de voorwaarden van de opdracht. Het is zowel in het belang van de entiteit als van de accountant dat laatstgenoemde aan de opdrachtgever een opdrachtbevestiging stuurt, ter voorkoming van eventuele misverstanden omtrent inhoud en uitvoering van de opdracht. De opdrachtbevestiging bevat de punten die zijn opgenomen onder paragraaf 10 van deze Standaard en stipuleert de verantwoordelijkheid van het bestuur van de entiteit voor de veronderstellingen en voor het verstrekken aan de accountant van alle relevante informatie en basisgegevens die aan de veronderstellingen ten grondslag liggen.

Kennis van de bedrijfsactiviteiten

13

De accountant dient voldoende kennis van de bedrijfsactiviteiten te verwerven teneinde in staat te zijn te beoordelen of rekening is gehouden met alle relevante omstandigheden die voor het opstellen van de toekomstgerichte financiële informatie van belang zijn. De accountant zal ook inzicht moeten verkrijgen in het proces van totstandkoming van de toekomstgerichte financiële informatie bij de entiteit, bijvoorbeeld door de volgende aspecten te beoordelen:

- de interne beheersingsmaatregelen over de processen voor de opstelling van toekomstgerichte financiële informatieverzorging en de deskundigheid en ervaring van de personen die belast zijn met de opstelling daarvan;
- de aard van de documentatie die door de entiteit is vervaardigd ter onderbouwing van de veronderstellingen;
- de mate waarin gebruik is gemaakt van statistische en wiskundige technieken of computertoepassingen;
- de methoden die zijn gebruikt voor de opstelling en toepassing van de veronderstellingen;
- de nauwkeurigheid waarmee in voorgaande perioden toekomstgerichte financiële informatie is opgesteld en de redenen van belangrijke afwijkingen die daarna zijn gebleken.

14

De accountant dient te beoordelen in welke mate het steunen op de historische financiële informatie van de entiteit gerechtvaardigd is. De accountant zal kennis van de historische financiële informatie van de entiteit moeten bezitten om te beoordelen of de toekomstgerichte financiële informatie is opgesteld conform de grondslagen die bij de historische financiële informatie worden gebruikt en om als maatstaf te dienen bij de beoordeling van de door het bestuur van de entiteit gemaakte veronderstellingen. De accountant zal bijvoorbeeld nagaan of de historische financiële informatie is gecontroleerd of beoordeeld en of er bij de opstelling daarvan algemeen aanvaardbare grondslagen van waardering en resultaatbepaling zijn gebruikt.

15

Indien de bij de voorgaande historische financiële informatie verstrekte controleverklaring of de beoordelingsverklaring anders dan goedkeurend van aard was, of indien de entiteit zich in een aanloopfase bevindt, houdt de accountant rekening met deze factoren en het effect daarvan op het onderzoek van de toekomstgerichte financiële informatie.

Periode van de toekomstgerichte financiële informatie

16

De accountant dient de periode waarop de toekomstgerichte financiële informatie betrekking heeft te beoordelen. Aangezien de veronderstellingen meer speculatief worden als de lengte van de periode toeneemt, zal in dat geval het vermogen van het bestuur van de entiteit om betrouwbare schattingen te maken afnemen. De periode mag niet langer zijn dan de tijdsperiode waarvoor redelijkerwijze nog veronderstellingen kunnen worden geformuleerd. Het navolgende geeft een aantal factoren aan die voor de beoordeling door de accountant van de periode van de toekomstgerichte financiële informatie van belang zijn:

- de doorlooptijd van belangrijke bedrijfsprocessen. Bijvoorbeeld in geval van een belangrijk bouwproject zal de periode die nodig is om het project uit te voeren bepalend kunnen zijn voor de periode waarvoor toekomstgerichte financiële informatie wordt opgesteld;
- de mate van betrouwbaarheid van de veronderstellingen. Als de entiteit bijvoorbeeld een nieuw product introduceert zal de periode waarop de toekomstgerichte financiële informatie betrekking heeft relatief kort kunnen zijn en in segmenten worden verdeeld, zoals weken en maanden. Anderzijds, als de enige activiteit van de entiteit is het verhuren van een activum gedurende een langere termijn, kan een relatief lange periode aanvaardbaar zijn;
- de behoefte van de gebruikers. Toekomstgerichte financiële informatie kan bijvoorbeeld worden opgesteld in verband met de aanvraag van een lening voor de periode die nodig is om voldoende middelen voor de terugbetaling te genereren. Anderzijds kan de informatie zijn opgesteld ten behoeve van toekomstige beleggers in nieuwe obligaties om de aanwending van de verkregen middelen aan te geven.

Onderzoekswerkzaamheden

17

Bij het bepalen van de aard, de tijdsfasering en de omvang van de uit te voeren werkzaamheden, dient de accountant de volgende factoren in zijn overwegingen te betrekken:

a. **de kans op onjuistheden van materieel belang;**
b. **de opgedane kennis bij eerdere opdrachten;**
c. **de bekwaamheid van het bestuur van de entiteit in het opstellen van toekomstgerichte financiële informatie;**
d. **de mate waarin de toekomstgerichte financiële informatie beïnvloed is door subjectieve factoren van de kant van het bestuur van de entiteit; en**
e. **de toereikendheid en betrouwbaarheid van de onderliggende gegevens.**

18

De accountant beoordeelt de herkomst en de betrouwbaarheid van de gegevens die ten grondslag liggen aan de schattingen van het bestuur van de entiteit. Toereikende informatie over de onderbouwing van dergelijke veronderstellingen kan worden ontleend aan interne en/of externe bronnen, met inbegrip van een beoordeling van de veronderstellingen in het licht van historische gegevens. Tevens moet worden beoordeeld of de veronderstellingen zijn gebaseerd op plannen die passen binnen de mogelijkheden van de entiteit.

19

Indien hypotheses worden gebruikt beoordeelt de accountant of er rekening is gehouden met alle belangrijke implicaties daarvan. Indien bijvoorbeeld wordt verwacht dat de omzet zal stijgen boven de huidige productiecapaciteit van de entiteit, moet in de toekomstgerichte financiële informatie ook aandacht worden besteed aan de noodzakelijke investering voor uitbreiding van de productiecapaciteit of de kosten van andere oplossingen om de beoogde verkopen te realiseren zoals bijvoorbeeld het uitbesteden van een deel van de productie.

20

Hoewel het niet beslist noodzakelijk is onderbouwing te verkrijgen van de hypotheses zal de accountant wel vaststellen, dat deze passen binnen de doelstelling van de toekomstgerichte financiële informatie en er geen reden is om aan te nemen dat deze duidelijk onrealistisch zijn.

21
De accountant overtuigt zich ervan dat de veronderstellingen van het bestuur van de entiteit op een juiste wijze in de toekomstgerichte financiële informatie zijn verwerkt, bijvoorbeeld door het opnieuw uitvoeren van berekeningen en het beoordelen van de interne consistentie van de informatie. Hieronder wordt verstaan het vaststellen dat de voorgenomen acties van het bestuur van de entiteit op elkaar aansluiten en dat de berekening van bedragen waarbij dezelfde gegevens worden gehanteerd, zoals rentepercentages, op een consistente wijze is geschied.
22
De accountant richt zijn aandacht op de vraag in welke mate onderdelen die bijzonder gevoelig zijn voor variaties, een effect van materieel belang hebben op de uitkomsten van de toekomstgerichte financiële informatie. Dit zal de omvang van de door de accountant te verrichten werkzaamheden beïnvloeden. Eveneens heeft dit effect op de beoordeling door de accountant van de aanvaardbaarheid en de toereikendheid van de toelichting bij de toekomstgerichte financiële informatie.
23
Als de accountant de opdracht heeft een of meer elementen van de toekomstgerichte financiële informatie te onderzoeken, bijvoorbeeld een afzonderlijk opgenomen deel van een financieel overzicht, is het van belang dat hij tevens de samenhang met het geheel beoordeelt.
24
Voor zover in de toekomstgerichte financiële informatie gegevens zijn opgenomen die betrekking hebben op een verstreken deel van de lopende verslagperiode, beoordeelt de accountant in welke mate er ten aanzien van de historische informatie werkzaamheden moeten worden verricht. Deze werkzaamheden zullen variëren afhankelijk van de omstandigheden, bijvoorbeeld de mate waarin de periode waarop de toekomstgerichte financiële informatie betrekking heeft inmiddels al is verstreken.
25
De accountant dient van het bestuur van de entiteit een schriftelijke bevestiging te verkrijgen aangaande het beoogde gebruik van de toekomstgerichte financiële informatie, de volledigheid van de belangrijkste veronderstellingen en het aanvaarden van de verantwoordelijkheid voor de inhoud van de toekomstgerichte financiële informatie.

Presentatie en toelichting
26
Bij het beoordelen van de presentatie van en de toelichting op de toekomstgerichte financiële informatie zal de accountant, in aanvulling op de specifieke wettelijke bepalingen, andere voorschriften en professionele regelgeving, moeten vaststellen dat:
a. presentatie van de toekomstgerichte financiële informatie gericht is op het beoogde doel en niet misleidend is;
b. de grondslagen van waardering en resultaatbepaling op een duidelijke wijze in de toelichting bij de toekomstgerichte financiële informatie zijn uiteengezet;
c. de veronderstellingen op een toereikende wijze in de toelichting bij de toekomstgerichte financiële informatie zijn uiteengezet. Het moet duidelijk zijn of de veronderstellingen betrekking hebben op schattingen of op hypotheses. Als de veronderstellingen betrekking hebben op onderdelen die van materieel belang zijn en die in hoge mate onzeker zijn, is het vereist dat deze onzekerheid en de daaruit voortvloeiende onzekerheid ten aanzien van de uitkomsten toereikend zijn uiteengezet;
d. de datum vermeld is waarop de toekomstgerichte financiële informatie werd opgesteld. Het bestuur van de entiteit moet bevestigen dat de veronderstellingen tot op die datum aanvaardbaar zijn, zelfs al zouden de onderliggende gegevens in een eerdere tijdsperiode zijn verzameld;
e. indien in de toekomstgerichte financiële informatie bepaalde uitkomsten zijn weergegeven in de vorm van een reeks, de onderbouwing daarvan duidelijk is aangegeven en die reeks niet op grond van bevooroordeelde of misleidende motieven is opgenomen; en
f. eventuele wijzigingen in de grondslagen voor waardering en resultaatbepaling sedert de laatst uitgebrachte financiële overzichten zijn toegelicht, tezamen met de redenen voor de wijziging en het effect daarvan op de toekomstgerichte financiële informatie.

Rapportering inzake een onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie
27
Het rapport inzake een onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie dient de volgende elementen te bevatten:
a. **het opschrift;**
b. **de geadresseerde;**
c. **de identificatie van de toekomstgerichte financiële informatie;**
d. **een verwijzing naar algemeen aanvaarde standaarden met betrekking tot het onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie;**
e. **de vermelding dat het bestuur van de entiteit verantwoordelijk is voor de toekomstgerichte financiële informatie, met inbegrip van de veronderstellingen waarop deze is gebaseerd;**
f. **een vermelding van het doel van de toekomstgerichte financiële informatie en/of de beperkte verspreidingskring;**

g. **een negatief dan wel positief geformuleerde assurance mededeling met betrekking tot de vraag of de veronderstellingen een redelijke basis vormen voor de toekomstgerichte financiële informatie;**
h. **een oordeel in welke mate de toekomstgerichte financiële informatie op een aanvaardbare wijze gebaseerd is op de als uitgangspunt gekozen veronderstellingen en de presentatie ervan in overeenstemming is met de van toepassing zijnde grondslagen;**
i. **een toereikend omschreven 'waarschuwing' omtrent de realiseerbaarheid van de in de toekomstgerichte financiële informatie opgenomen uitkomsten;**
j. **de datum van het onderzoeksrapport, welke de datum van het voltooien van de werkzaamheden dient te zijn;**
k. **het adres van de accountant; en**
l. **de ondertekening (naam accountant met vermelding naam accountantspraktijk).**

28

Een dergelijk rapport bevat:

- een vermelding dat op grond van het onderzoek naar de onderbouwing van de veronderstellingen, de accountant niets is gebleken op grond waarvan hij zou moeten concluderen dat de veronderstellingen geen redelijke basis vormen voor de toekomstgerichte financiële informatie;
- een oordeel of de toekomstgerichte financiële informatie op een juiste wijze op basis van de veronderstellingen is opgesteld en de presentatie in overeenstemming is met de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving;
- een vermelding dat:
  - de werkelijke uitkomsten naar alle waarschijnlijkheid zullen afwijken van de voorspelling, aangezien de veronderstelde gebeurtenissen zich veelal niet zullen voordoen zoals verwacht en de afwijking daarvan van materieel belang kan zijn. Als de toekomstgerichte financiële informatie is weergegeven in de vorm van een reeks zal worden vermeld dat er geen zekerheid bestaat dat de werkelijke uitkomsten daadwerkelijk binnen de aangegeven schaal zullen vallen; en
  - als het een projectie betreft, de toekomstgerichte financiële informatie is opgesteld voor (doel vermelden) en dat daarbij gebruik is gemaakt van een samenstel van veronderstellingen, inclusief hypotheses waarvan niet vaststaat dat deze daadwerkelijk zullen plaatsvinden. Derhalve worden de lezers erop gewezen dat de toekomstgerichte financiële informatie niet bruikbaar is voor een ander dan het aangegeven doel.

29

–

30

–

31

Indien de accountant van mening is dat de presentatie en toelichting van de toekomstgerichte financiële informatie niet toereikend zijn, dient de accountant al naar gelang de omstandigheden een onderzoeksrapport met beperking of een afkeurend onderzoeksrapport inzake de toekomstgerichte informatie te verstrekken of de opdracht terug te geven.

Een voorbeeld daarvan kan zijn een onvoldoende toelichting over de invloed van wijzigingen in de veronderstellingen die van grote betekenis zijn voor de uitkomsten.

32

Indien de accountant van mening is dat één of meer belangrijke veronderstellingen géén redelijke basis vormen voor de toekomstgerichte financiële informatie omdat deze niet adequaat zijn, of door de aard van de gehanteerde hypotheses, dient hij een afkeurend onderzoeksrapport inzake de toekomstgerichte informatie te geven of de opdracht terug te geven.

33

Indien het onderzoek wordt beïnvloed door omstandigheden die het uitvoeren van één of meer door de accountant noodzakelijk geachte procedures onmogelijk maken, dient de accountant of de opdracht terug te geven of zich van een oordeel te onthouden en te vermelden omtrent welke aangelegenheid onzekerheid bestaat en welke oorzaken en/of omstandigheden tot deze onzekerheid hebben geleid.

3402 Assurance-rapporten betreffende interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1

Deze Standaard behandelt de assurance-opdrachten die door een accountant[880] worden uitgevoerd om voor gebruikersorganisaties en hun accountants een rapportage te verstrekken. Deze rapportage betreft de interne beheersingsmaatregelen van een serviceorganisatie die aan de gebruikersorganisaties een dienst verleent die waarschijnlijk relevant is voor de interne beheersing van de gebruikersorganisaties in relatie tot de financiële verslaggeving. Deze Standaard vult Standaard 402 aan zodat de rapportages opgesteld in overeenstemming met deze Standaard, geschikt zijn de onder Standaard 402[881] passende assurance-informatie te verschaffen. (Zie Par. A1)

2

In het *Stramien voor Assurance-opdrachten* (het Stramien) staat aangegeven dat een assurance-opdracht een opdracht met een 'redelijke mate van zekerheid' of een opdracht met een 'beperkte mate van zekerheid' kan zijn en, dat een assurance-opdracht een 'attest'-opdracht of een 'directe'-opdracht kan zijn.[882] In deze Standaard worden alleen attest-opdrachten met een redelijke mate van zekerheid behandeld.[883]

3

Deze Standaard is alleen van toepassing wanneer de serviceorganisatie verantwoordelijk is voor, of anderszins in staat is om een vermelding te doen over de geschikte opzet van interne beheersingsmaatregelen. In deze Standaard worden niet de assurance-opdrachten behandeld:

a. om uitsluitend te rapporteren over de vraag of interne beheersingsmaatregelen van een serviceorganisatie zo werken als staat beschreven; of
b. om te rapporteren over interne beheersingsmaatregelen van een serviceorganisatie anders dan die beheersmaatregelen die verband houden met een dienst die waarschijnlijk relevant is voor de interne beheersing van de gebruikersorganisaties in relatie tot de financiële verslaggeving (bijvoorbeeld, interne beheersingsmaatregelen die de productie of kwaliteitsbeheersing van de gebruikersorganisaties beïnvloeden).

Desalniettemin worden in deze Standaard enige leidraden verschaft voor dergelijke opdrachten die onder Standaard 3000 worden uitgevoerd. (Zie Par. A2)

4

Naast het uitbrengen van het assurance-rapport betreffende interne beheersingsmaatregelen kan een accountant van de serviceorganisatie ook ingehuurd zijn om rapporten te verschaffen, die niet in deze Standaard behandeld worden zoals de volgende:

a. een rapportage betreffende de transacties of saldi van een gebruikersorganisatie die door een serviceorganisatie worden onderhouden; of
b. een rapport van feitelijke bevindingen betreffende de interne beheersingsmaatregelen van een serviceorganisatie.

Relatie met Standaard 3000, overige professionele uitingen en overige vereisten

5

Van de accountant van de serviceorganisatie is vereist Standaard 3000 en deze Standaard na te leven bij het uitvoeren van assurance-opdrachten voor interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie. Deze Standaard vult Standaard 3000 aan, maar is hier geen vervanging voor en zet uiteen op welke wijze Standaard 3000 toegepast moet worden op een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid om over de interne beheersingsmaatregelen van een serviceorganisatie te rapporteren.

6

Het naleven van Standaard 3000 vereist onder andere naleving van de *Verordening gedrags- en beroepsregels accountants* (VGBA) en de *Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten* (ViO) of – indien van toepassing- andere wettelijke of professionele vereisten die tenminste gelijkwaardig zijn.[884] Het vereist tevens van de opdrachtpartner dat hij werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantseenheid die onderworpen is aan de NVKS.

Ingangsdatum

7

Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstellingen

8

De doelstellingen van de accountant van de serviceorganisatie zijn:

a. het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over de vraag of, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van geschikte criteria:

---

[880] Standaard 3000, *Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie*, paragraaf 12(r).
[881] Standaard 402, *Overwegingen met betrekking tot controles van entiteiten die gebruik maken van een serviceorganisatie.*
[882] Standaard 3000, paragraaf 12.
[883] Paragraaf 13 en 52(k) van deze Standaard.
[884] Standaard 3000, Paragraaf 3(a), 20 en 34.

1. een beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem, het systeem getrouw weergeeft zoals dit gedurende de gespecificeerde verslagperiode is opgezet en geïmplementeerd (of in het geval van een type 1 rapport, op een gespecificeerde datum);
2. interne beheersingsmaatregelen die verband houden met de interne beheersingsdoelstellingen die staan vermeld in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem gedurende de gespecificeerde verslagperiode op afdoende wijze zijn opgezet (of in het geval van een type 1 rapport, op een gespecificeerde datum);
3. waar inbegrepen in de reikwijdte van de opdracht, de interne beheersingsmaatregelen, effectief werkten om een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie staan vermeld, gedurende de gespecificeerde verslagperiode zijn bereikt.

b. te rapporteren over de aangelegenheden die hierboven bij (a) staan vermeld in overeenstemming met de bevindingen van de accountant van de serviceorganisatie.

Definities
9
In het kader van deze Standaard hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenissen:
a. *uitsluitingsmethode (Carve-out methode)* – Een methode van omgaan met de diensten die worden verleend door een subserviceorganisatie. Hierbij omvat de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem de aard van de diensten die door een subservice-organissatie worden verleend. De relevante interne beheersingsdoelstellingen en de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen van de subserviceorganisatie zijn echter uitgesloten van de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem alsmede van de reikwijdte van de opdracht van de accountant van de serviceorganisatie. De beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem en de reikwijdte van de opdracht van de accountant van de serviceorganisatie bevatten interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie die de effectiviteit van de interne beheersingsmaatregelen van een subserviceorganisatie monitort, wat in kan houden dat de serviceorganisatie een assurance-rapport betreffende de interne beheersingsmaatregelen van de subservice-organisatie beoordeelt.
b. *aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de gebruikersorganisatie* – aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de gebruikersorganisatie als bedoeld in paragraaf 8, onderdeel a, van Standaard 402 van de NV COS.
c. *interne beheersingsdoelstelling* – Het doel of doeleinde van een bepaald aspect van interne beheersingsmaatregelen. Interne beheersingsdoelstellingen houden verband met risico's waar de interne beheersingsmaatregelen naar streven deze te mitigeren.
d. *interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie* – Interne beheersingsmaatregelen over het bereiken van een interne beheersingsdoelstelling die door het assurance-rapport van de accountant wordt omvat. (Zie Par. A3)
e. *interne beheersingsmaatregelen van een subserviceorganisatie* – Interne beheersingsmaatregelen van een subserviceorganisatie die een redelijke mate van zekerheid verschaffen over het bereiken van een interne beheersingsdoelstelling.
f. *criteria* – criteria als bedoeld in paragraaf 12, onderdeel c, van Standaard 3000A van de NV COS.
g. *opname methode (Inclusive methode)* – Methode hoe er wordt omgegaan met de diensten die door een subserviceorganisatie worden verleend. Hierbij omvat de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem de aard van de diensten die door de subserviceorganisatie worden verleend. De relevante interne beheersingsdoelstellingen van die subserviceorganisatie en daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen zijn opgenomen in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem en in de reikwijdte van de opdracht van de accountant van de serviceorganisatie. (Zie Par. A4)
h. *interne auditfunctie* – functie als bedoeld in paragraaf 14, onderdeel a, van Standaard 610 van de NV COS.
i. *interne auditors* – Die individuen die de activiteiten van de interne auditfunctie uitvoeren. Interne auditors kunnen tot een interne auditafdeling of vergelijkbare functie behoren.
j. *accountant van de serviceorganisatie – accountant van de serviceorganisatie als bedoeld in paragraaf 8, onderdeel d, van Standaard 402 van de NV COS.*
k. *rapport over de beschrijving, opzet en werking van de interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie (in deze Standaard 3402 wordt daarnaar verwezen als een 'type 2 rapport')* – Een rapport dat bestaat uit:
1. de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem;
2. een schriftelijke vermelding van de serviceorganisatie dat in alle van materieel belang zijnde opzichten, en op basis van geschikte criteria:
   a. de beschrijving het systeem van de serviceorganisatie getrouw weergeeft zoals dit gedurende de gespecificeerde verslagperiode is opgezet en geïmplementeerd;
   b. de interne beheersingsmaatregelen die verband houden met interne beheersingsdoelstellingen zoals die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld, gedurende de gespecificeerde verslagperiode op afdoende wijze zijn opgezet; en
   c. de interne beheersingsmaatregelen die verband houden met de interne beheersingsdoelstellin-

gen zoals die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld, gedurende de gespecificeerde verslagperiode effectief werkten; en

3. een assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie dat:
   a. een conclusie met een redelijke mate van zekerheid over de aangelegenheden in (2)a.-c. hierboven uitdrukt; en
   b. een beschrijving van de toetsingen van interne beheersingsmaatregelen en de resultaten daarvan omvat.

l. *accountant van de serviceorganisatie* – accountant van de serviceorganisatie als bedoeld in paragraaf 8, onderdeel d, van Standaard 402 van de NV COS.
m. *serviceorganisatie* – Een derde organisatie (of onderdeel van een derde organisatie) die diensten verleent aan gebruikersorganisaties die waarschijnlijk relevant zijn voor de interne beheersing in relatie tot de financiële verslaggeving.
n. *systeem van een serviceorganisatie (of het systeem)* – De beleidslijnen en procedures die door de serviceorganisatie zijn opgezet en geïmplementeerd om de gebruikersorganisaties de diensten te verlenen die door het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie worden omvat. De beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem bestaat onder meer uit een identificatie van: de diensten die worden verleend; de verslagperiode, of in het geval van een type 1 rapport de datum waarop de beschrijving betrekking heeft; interne beheersingsdoelstellingen; en daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen.
o. *vermelding van een serviceorganisatie* – De schriftelijke vermelding over de aangelegenheden waarnaar in paragraaf 9(k)(2) (of in het geval van een type 1 rapport in paragraaf 9(j)(2)) wordt verwezen.
p. *subserviceorganisatie* – Een serviceorganisatie die door een andere serviceorganisatie wordt gebruikt om sommige diensten uit te voeren die aan gebruikersorganisaties worden verleend die waarschijnlijk relevant zijn voor de interne beheersing van gebruikersorganisaties in relatie tot de financiële verslaggeving.
q. *toetsing van interne beheersingsmaatregelen* – Een controlemaatregel die is opgezet om de werking van interne beheersingsmaatregelen voor het bereiken van de interne beheersingsdoelstellingen, zoals vermeld in de beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie, te evalueren.
r. *vervalt.*
s. *gebruikersorganisatie* – Een entiteit die gebruik maakt van een serviceorganisatie.

9A
De paragrafen 12 en 12A van Standaard 3000A zijn van overeenkomstige toepassing, voor zover in deze Standaard niet anders is bepaald.

Vereisten

Standaard 3000
10
De accountant van de serviceorganisatie dient niet aan te geven conform deze Standaard te hebben gewerkt, tenzij de accountant van de serviceorganisatie de vereisten van deze Standaard en Standaard 3000 heeft nageleefd.

Ethische voorschriften
11
De accountant van de serviceorganisatie dient de *Verordening gedrags- en beroepsregels accountants* (VGBA) en de *Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten* (ViO) na te leven of -indien van toepassing- andere wettelijke of professionele vereisten, die ten minste gelijkwaardig zijn. (Zie Par. A5)

Management en de met governance belaste personen
12
Waar op grond van deze Standaard van de accountant van de serviceorganisatie vereist wordt dat hij verzoekt om inlichtingen van, of bevestigingen verzoekt bij, communiceert met, of anderszins in interactie staat met de serviceorganisatie, dient de accountant van de serviceorganisatie de juiste persoon of personen binnen het management van de serviceorganisatie of governancestructuur met wie die interactie plaatsvindt te bepalen. Dit dient onder meer in te houden het beschouwen van welke persoon of personen de geschikte verantwoordelijkheden voor en kennis van de betrokken aangelegenheden hebben. (Zie Par. A6)

Aanvaarding en continuering
13
Alvorens de accountant van de serviceorganisatie een opdracht aanvaardt of continueert, dient hij:
a. te bepalen of:

1. de accountant van de serviceorganisatie de capaciteiten en de competentie bezit om de opdracht uit te voeren; (Zie Par. A7)
2. de toe te passen criteria bij de serviceorganisatie waarvan de accountant veronderstelt dat deze om de beschrijving van haar systeem op te stellen, voor de gebruikersorganisatie en hun accountants geschikt zijn en beschikbaar zullen zijn; en
3. de reikwijdte van de opdracht en de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem niet zo beperkt zullen zijn dat het onwaarschijnlijk is dat zij voor de gebruikersorganisaties en hun accountants nuttig zijn.

b. de instemming van de serviceorganisatie te verkrijgen dat zij haar verantwoordelijkheid erkent en begrijpt:
   1. voor het opstellen van de beschrijving van haar systeem en de bijgaande vermelding van de serviceorganisatie, inclusief de volledigheid, nauwkeurigheid en de methode van presentatie van die beschrijving en vermelding; (Zie Par. A8)
   2. om een redelijke basis te hebben voor de vermelding van de serviceorganisatie die met de beschrijving van haar systeem samengaat: (Zie Par. A9)
   3. voor het in de vermelding van de serviceorganisatie aangeven van de criteria die zij hanteerde bij het beschrijven van haar systeem;
   4. voor het in de beschrijving van haar systeem aangeven van:
      a. de interne beheersingsdoelstellingen; en
      b. de partij die deze doelstellingen specificeerde wanneer deze gespecificeerd zijn door wet- of regelgeving, of een andere partij (bijvoorbeeld een gebruikersgroep of een beroepsorganisatie);
   5. voor het identificeren van risico's die het bereiken van interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van haar systeem staan vermeld in gevaar brengen, en het opzetten en implementeren van interne beheersingsmaatregelen om een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat die risico's het bereiken van de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van haar systeem staan aangegeven niet zullen verhinderen, en daarmee dat de aangegeven interne beheersingsdoelstellingen zullen worden bereikt; en (Zie Par. A10)
   6. om de accountant van de serviceorganisatie:
      a. toegang te verschaffen tot alle informatie zoals vastleggingen, documentatie en andere aangelegenheden, met inbegrip van service level agreements waarvan de serviceorganisatie op de hoogte is dat deze relevant is voor de beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie en de bijgaande vermelding van de serviceorganisatie;
      b. aanvullende informatie te verschaffen die de accountant kan verzoeken aan de serviceorganisatie voor de doeleinden van de assurance-opdracht; en
      c. onbeperkte toegang te verschaffen tot de personen binnen de serviceorganisatie van wie accountant van de serviceorganisatie bepaalt dat het noodzakelijk is assurance-informatie te verkrijgen.

De aanvaarding van een wijziging in de voorwaarden van de opdracht
14
Indien de serviceorganisatie voor de afronding van de opdracht verzoekt om een wijziging in de reikwijdte van de opdracht, dient de accountant van de serviceorganisatie zich ervan te vergewissen dat er een redelijke rechtvaardiging bestaat voor die wijziging. (Zie Par. A11 en A12)

De geschiktheid van de criteria bepalen
15
De accountant van de serviceorganisatie dient te bepalen of de serviceorganisatie geschikte criteria heeft gehanteerd bij het opstellen van de beschrijving van haar systeem, bij het evalueren of de interne beheersingsmaatregelen op afdoende wijze zijn opgezet en, in het geval van een type 2 rapport, bij het evalueren of de interne beheersings-maatregelen effectief werken.
16
Bij het bepalen van de geschiktheid van de criteria, om de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem te evalueren, dient de accountant van de serviceorganisatie te bepalen of de criteria ten minste het volgende bevatten:

a. of de beschrijving weergeeft op welke wijze het systeem van de serviceorganisatie is opgezet en geïmplementeerd, met inbegrip van, in voorkomend geval:
   1. de soorten diensten die worden verleend, met inbegrip van, in voorkomend geval de verwerkte transactiestromen;
   2. de procedures, binnen zowel de informatie technologie als handmatige systemen, waardoor diensten worden verleend, met inbegrip van, in voorkomend geval, procedures waardoor transacties worden geïnitieerd, vastgelegd, verwerkt, gecorrigeerd voor zover noodzakelijk en overgebracht naar de rapportages en overige informatie die voor gebruikersorganisaties is opgesteld;
   3. de daarmee verband houdende vastleggingen en ondersteunende informatie, met inbegrip van, in voorkomend geval, administratie, ondersteunende informatie en specifieke rekeningen

die worden gebruikt om transacties te initiëren, vast te leggen, te verwerken en erover te rapporteren; dit omvat tevens het corrigeren van onjuiste informatie en op welke wijze informatie naar de rapporten wordt overgebracht en op welke wijze overige informatie voor gebruikersorganisaties is opgesteld;
4. op welke wijze het systeem van de serviceorganisatie significante gebeurtenissen en omstandigheden, anders dan de transacties, behandelt;
5. het proces dat wordt gehanteerd om rapportages en overige informatie voor gebruikersorganisaties op te stellen;
6. de gespecificeerde interne beheersingsdoelstellingen en interne beheersingsmaatregelen om die doelstellingen te bereiken;
7. aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de gebruikersorganisaties beschouwd bij de opzet van de interne beheersingsmaatregelen; en
8. andere aspecten van de beheersingsomgeving van de entiteit, het risico-inschattingsproces, het informatiesysteem (inclusief daarmee verband houdende processen) en communicatie, de beheersingsactiviteiten en de monitoringsbeheersingsmaatregelen die relevant zijn voor de diensten die worden verleend.

b. in het geval van een type 2 rapport, over de vraag of de beschrijving relevante details bevat over wijzigingen aan het systeem van de serviceorganisatie gedurende de verslagperiode die door de beschrijving wordt omvat.
c. of de beschrijving informatie weglaat of verkeerd voorstelt die relevant is voor de reikwijdte van het systeem van de serviceorganisatie dat wordt omschreven, terwijl erkend wordt dat de beschrijving is opgesteld om aan de algemene behoeftes van een brede groep gebruikers en hun accountants te voldoen en dat de beschrijving daarom niet ieder aspect van het systeem van de serviceorganisatie kan bevatten dat iedere individuele gebruikersorganisatie en haar accountant in diens bijzondere omgeving belangrijk kan achten.

17

Bij het bepalen van de geschiktheid van de criteria om de opzet van de interne beheersingsmaatregelen te evalueren, dient de accountant van de serviceorganisatie te bepalen of de criteria ten minste de vraag bevatten of:

a. de serviceorganisatie de risico's heeft geïdentificeerd die het bereiken van de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van haar systeem staan vermeld in gevaar brengen; en
b. de interne beheersingsmaatregelen die in die beschrijving zijn geïdentificeerd, indien zij werken zoals beschreven, een redelijke mate van zekerheid verschaffen dat die risico's het bereiken van de vermelde interne beheersingsdoelstellingen niet verhinderen.

18

Bij het bepalen van de geschiktheid van de criteria om de werking van interne beheersingsmaatregelen te evalueren bij het verschaffen van een redelijke mate van zekerheid dat de vermelde interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving zijn geïdentificeerd bereikt zullen worden, dient de accountant van de serviceorganisatie te bepalen of de criteria ten minste de vraag bevatten of de interne beheersingsmaatregelen gedurende de gespecificeerde verslagperiode consistent zijn toegepast. Dit houdt onder meer in of er handmatige interne beheersingsmaatregelen zijn toegepast door personen die de geschikte competentie en bevoegdheid hebben. (Zie Par. A13, A14 en A15)

Materialiteit

19

Bij het plannen en het uitvoeren van de opdracht dient de accountant van de serviceorganisatie de materialiteit met betrekking tot de getrouwe weergave van de beschrijving, de geschiktheid van de opzet van de interne beheersingsmaatregelen en, in het geval van een type 2 rapport, de werking van interne beheersingsmaatregelen in aanmerking te nemen. (Zie Par. A16, A17 en A18)

Het verwerven van inzicht in het systeem van de serviceorganisatie

20

De accountant van de serviceorganisatie dient inzicht in het systeem van de serviceorganisatie te verkrijgen, met inbegrip van interne beheersingsmaatregelen die bij de reikwijdte van de opdracht zijn inbegrepen. (Zie Par. A19 en A20)

Het verkrijgen van assurance-informatie met betrekking tot de beschrijving

21

De accountant van de serviceorganisatie dient de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem te verkrijgen en te lezen en dient te evalueren of die aspecten van de beschrijving die bij de reikwijdte van de opdracht zijn inbegrepen getrouw zijn weergegeven, met inbegrip van de vraag of: (Zie Par. A21 en A22)

a. de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld in de gegeven omstandigheden redelijk zijn; (Zie Par. A23)
b. interne beheersingsmaatregelen geïdentificeerd in die beschrijving zijn geïmplementeerd;

c. aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de gebruikersorganisatie, indien aanwezig, adequaat zijn beschreven; en
d. diensten die door een subservice-organisatie, indien aanwezig, zijn uitgevoerd adequaat zijn beschreven, met inbegrip van of de opname methode (inclusive methode) of de uitsluitingsmethode (carve-out methode) is gehanteerd met betrekking tot die diensten.

22

De accountant van de serviceorganisatie dient middels overige werkzaamheden in combinatie met verzoeken om inlichtingen te bepalen of het systeem van de serviceorganisatie is geïmplementeerd. Die overige werkzaamheden dienen observatie en inspectie van vastleggingen en overige documentatie te bevatten van de manier waarop het systeem van de serviceorganisatie werkt en interne beheersingsmaatregelen zijn toegepast. (Zie Par. A24)

Het verkrijgen van assurance-informatie met betrekking tot de opzet van interne beheersingsmaatregelen

23

De accountant van de serviceorganisatie dient te bepalen welke van de interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie noodzakelijk zijn om de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld te bereiken en dient te beoordelen of die interne beheersingsmaatregelen op afdoende wijze zijn opgezet. De bepaling hiervan dient het volgende te bevatten: (Zie Par. A25, A26 en A27)

a. het identificeren van de risico's die het bereiken van de interne beheersingsdoelstellingen die de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld in gevaar brengen; en
b. het evalueren van de koppeling van interne beheersingsmaatregelen geïdentificeerd in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem aan deze risico's.

Het verkrijgen van assurance-informatie met betrekking tot de werking van de interne beheersingsmaatregelen

24

Wanneer een type 2 rapport wordt verstrekt dient de accountant van de serviceorganisatie die interne beheersingsmaatregelen te toetsen waarvan de accountant van de serviceorganisatie heeft bepaald dat zij noodzakelijk zijn om de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld te bereiken, en dient hij hun werking gedurende de verslagperiode vast te stellen. De assurance-informatie die in eerdere opdrachten is verkregen over de toereikende werking van interne beheersingsmaatregelen in eerdere verslagperiodes verschaft geen basis voor een vermindering van het toetsen, zelfs niet wanneer die is aangevuld met assurance-informatie die tijdens de lopende verslagperiode is verkregen. (Zie Par. A28, A29, A30, A31 en A32)

25

Bij het opzetten en het uitvoeren van de toetsing van interne beheersingsmaatregelen dient de accountant van de serviceorganisatie:

a. overige werkzaamheden uit te voeren in combinatie met verzoeken om inlichtingen om assurance-informatie te verkrijgen over:
    1. de wijze waarop de interne beheersingsmaatregel was toegepast;
    2. de consistentie waarmee de interne beheersingsmaatregel was toegepast; en
    3. de vraag door wie of met welke middelen de interne beheersingsmaatregel is toegepast;
b. vast te stellen of de te toetsen interne beheersingsmaatregelen afhankelijk zijn van andere interne beheersingsmaatregelen (indirecte interne beheersingsmaatregelen) en, zo ja, of het noodzakelijk is om assurance-informatie te verkrijgen die de werking van die indirecte interne beheersingsmaatregelen onderbouwt; en (Zie Par. A33 en A34)
c. methodes te bepalen voor het selecteren van elementen ter toetsing die effectief zijn in het bereiken van de doelstellingen van de controlemaatregel. (Zie Par. A35 en A36)

26

Bij het bepalen van de omvang van de toetsing van interne beheersingsmaatregelen dient de accountant van de serviceorganisatie aangelegenheden, met inbegrip van de kenmerken van de te toetsen populatie te overwegen, hetgeen omvat de aard van de interne beheersingsmaatregelen, de frequentie van hun toepassing (bijvoorbeeld maandelijks, dagelijks, een aantal keren per dag) en de verwachte mate van deviatie.

Het gebruiken van steekproeven

27

Wanneer de accountant van de serviceorganisatie gebruik maakt van steekproeven dient de accountant van de serviceorganisatie: (Zie Par. A35 en A36)

a. het doel van de controlemaatregel en de kenmerken van de populatie van waaruit de steekproef zal worden genomen bij het opzetten van de steekproef te overwegen;
b. een afdoende grootte van de steekproef te bepalen die het steekproefrisico tot een aanvaardbaar laag niveau verlaagt;
c. eenheden voor de steekproef te selecteren op een dergelijke manier dat iedere steekproefeenheid

in de populatie een kans heeft om geselecteerd te worden;
d. indien een opgezette controlemaatregel niet van toepassing is op het geselecteerde item, de controlemaatregel op een vervangend item uit te voeren; en
e. indien hij niet in staat is om de opgezette werkzaamheden, of geschikte andere werkzaamheden, op een geselecteerd item toe te passen, dat item als een deviatie te behandelen.

Aard en oorzaak van deviaties

28

De accountant van de serviceorganisatie dient de aard en de oorzaak van de geïdentificeerde deviaties te onderzoeken en dient te bepalen of:
a. geïdentificeerde deviaties binnen de verwachte mate van deviatie en aanvaardbaar zijn; daarom verschaft de reeds uitgevoerde toetsing een geschikte basis om te concluderen dat de interne beheersingsmaatregel gedurende de gespecificeerde verslagperiode effectief werkt;
b. aanvullende toetsing van de interne beheersingsmaatregel of overige interne beheersingsmaatregelen noodzakelijk zijn om tot een conclusie te komen dat de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot een bepaalde interne beheersingsdoelstelling gedurende de gespecificeerde verslagperiode effectief werken; of (Zie Par. A25)
c. de uitgevoerde toetsing een geschikte basis verschaft om te concluderen dat de interne beheersingsmaatregel gedurende de gespecificeerde verslagperiode niet effectief werkte.

29

In de zeer zeldzame gevallen waar de accountant van de serviceorganisatie overweegt dat een ontdekte deviatie in een steekproef een a-typische fout is en er geen enkele andere interne beheersingsmaatregelen zijn geïdentificeerd die het voor de accountant van de serviceorganisatie mogelijk maken te concluderen dat de relevante interne beheersingsdoelstelling gedurende de gespecificeerde verslagperiode wordt behaald, dient de accountant van de serviceorganisatie een hoge mate van zekerheid te verkrijgen dat een dergelijk deviatie niet representatief is voor de populatie. De accountant van de serviceorganisatie dient deze mate van zekerheid te verkrijgen door aanvullende werkzaamheden uit te voeren om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen dat de deviatie geen invloed heeft op het resterende deel van de populatie.

De werkzaamheden van een interne auditfunctie

Het verwerven van inzicht in de interne auditfunctie

30

Indien de serviceorganisatie een interne auditfunctie heeft, dient de accountant van de serviceorganisatie een inzicht in de aard van de verantwoordelijkheden van de interne auditfunctie te verwerven alsmede in de werkzaamheden die worden uitgevoerd om te bepalen of het waarschijnlijk is dat de interne auditfunctie relevant is voor de opdracht. (Zie Par. A37)[885]

Bepalen of en in welke mate van de werkzaamheden van de interne auditors gebruik kan worden gemaakt

31

De accountant van de serviceorganisatie dient te bepalen:
a. of het waarschijnlijk is dat de werkzaamheden van de interne auditors adequaat zijn voor de doeleinden van de opdracht; en
b. zo ja, wat de geplande invloed is van de werkzaamheden van de interne auditors op de aard, de timing of omvang van de werkzaamheden van de accountant van de serviceorganisatie.

32

Bij het bepalen of de werkzaamheden van de interne auditors waarschijnlijk adequaat zijn voor de doeleinden van de opdracht, dient de accountant van de serviceorganisatie het volgende te evalueren:
a. de objectiviteit van de interne auditfunctie;
b. de technische competentie van de interne auditors;
c. of de werkzaamheden van de interne auditors waarschijnlijk met voldoende professionele zorgvuldigheid worden uitgevoerd; en
d. of het waarschijnlijk is dat er effectieve communicatie zal plaatsvinden tussen de interne auditors en de accountant van de serviceorganisaties.

33

Bij het bepalen van de geplande invloed van de werkzaamheden van de interne auditors op de aard, timing of omvang van de werkzaamheden van de accountant van de serviceorganisatie, dient de accountant van de serviceorganisatie te overwegen: (Zie Par. A38)
a. de aard en de reikwijdte van de gespecificeerde werkzaamheden die door de interne auditors zijn uitgevoerd of uitgevoerd moeten worden;

[885] In deze Standaard worden geen gevallen behandeld waarbij de interne auditors directe ondersteuning verlenen aan de accountant van de serviceorganisatie bij het uitvoeren van controlewerkzaamheden.

b. de significantie van die werkzaamheden voor de conclusies van de accountant van de serviceorganisatie; en
c. de mate van subjectiviteit die is gehanteerd bij de evaluatie van de assurance-informatie die ter ondersteuning van die conclusies is verzameld.

Gebruik maken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie

34

Om gebruik te maken van specifieke werkzaamheden van de interne auditors, dient de accountant van de serviceorganisatie die werkzaamheden te evalueren en daarop werkzaamheden uit te voeren om te bepalen of zij adequaat zijn voor de doeleinden van de accountant van de serviceorganisatie. (Zie Par. A39)

35

Om het adequaat zijn van specifieke werkzaamheden die door de interne auditors zijn uitgevoerd voor de doeleinden van de accountant van de serviceorganisatie te bepalen, dient de accountant van de serviceorganisatie te evalueren of:

a. de werkzaamheden zijn uitgevoerd door interne auditors die beschikken over adequate vaktechnische training en vaardigheid;
b. op de werkzaamheden naar behoren toezicht is uitgeoefend en of ze naar behoren werden beoordeeld en gedocumenteerd;
c. adequate assurance-informatie is verkregen om de interne auditors in staat te stellen redelijke conclusies te trekken;
d. de bereikte conclusies onder de gegeven omstandigheden passend zijn en of alle rapportages opgesteld door de interne auditors consistent zijn met de uitkomsten van de uitgevoerde werkzaamheden; en
e. uitzonderingen die voor de opdracht of ongebruikelijke aangelegenheden die door de interne auditors naar voren zijn gebracht naar behoren worden opgelost.

Effect op het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie

36

Indien er gebruik is gemaakt van de werkzaamheden van de interne auditfunctie dient de accountant van de serviceorganisatie in de sectie van het assurance-rapport dat zijn oordeel bevat niet te verwijzen naar die werkzaamheden. (Zie Par. A40)

37

In het geval van een type 2 rapport, indien er gebruik is gemaakt van de werkzaamheden van de interne auditfunctie bij het toetsen van interne beheersingsmaatregelen, dient het onderdeel van het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie, dat de toetsing door de accountant van de serviceorganisatie van de interne beheersingsmaatregelen en de resultaten daarvan beschrijft, een beschrijving van het werk van de interne auditor en van de werkzaamheden van de accountant van de serviceorganisatie met betrekking tot die werkzaamheden te bevatten. (Zie Par. A41)

Schriftelijke bevestigingen

38

De accountant van de serviceorganisatie dient de serviceorganisatie te verzoeken om schriftelijke bevestigingen te verschaffen die: (Zie Par. A42)

a. de vermelding opnieuw bevestigen die samengaat met de beschrijving van het systeem;
b. vermelden dat de serviceorganisatie alle relevante informatie en overeengekomen toegang aan de accountant van de serviceorganisatie heeft verschaft; en
c. vermelden dat de serviceorganisatie de accountant van de serviceorganisatie heeft ingelicht over de volgende zaken waarvan de serviceorganisatie op de hoogte is:
    1. het niet-naleven van wet- en regelgeving, fraude, ongecorrigeerde deviaties die toe te schrijven zijn aan de serviceorganisatie die één of meer gebruikersorganisaties kunnen beïnvloeden;
    2. tekortkomingen in de opzet van interne beheersingsmaatregelen;
    3. gevallen waarin interne beheersingsmaatregelen niet hebben gewerkt zoals stond beschreven; en
    4. alle gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode, die de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem omvat tot aan de datum van het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie, die een significantie invloed zouden kunnen hebben op het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie.

39

De schriftelijke bevestigingen dienen in de vorm van een bevestigingsbrief geadresseerd aan de accountant van de serviceorganisatie te zijn. De datum van de schriftelijke bevestigingen dient zo dicht als praktisch uitvoerbaar is bij, maar niet na, de datum van het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie te liggen.

40

Indien, na de aangelegenheid met de accountant van de serviceorganisatie te hebben besproken, de serviceorganisatie niet één of meerdere schriftelijke bevestigingen verschaft die in overeenstemming

met paragraaf 38(a) en (b) van deze Standaard zijn verzocht, dient de accountant van de serviceorganisatie een oordeelonthouding te formuleren. (Zie Par. A43)

Andere informatie

41

De accountant van de serviceorganisatie dient de eventuele overige informatie te lezen die is inbegrepen bij een document dat de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem en het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie bevat, om eventuele met die beschrijving van materieel belang zijnde inconsistenties te identificeren. De accountant van de serviceorganisatie kan tijdens het lezen van de overige informatie met als doel de van materieel belang zijnde inconsistenties te identificeren, kennis krijgen van een duidelijke afwijking van de feiten in die overige informatie.

42

Indien de accountant van de serviceorganisatie een van materieel belang zijnde inconsistentie identificeert of zich bewust wordt van een duidelijke afwijking van de feiten, dient de accountant van de serviceorganisatie de aangelegenheid met de serviceorganisatie te bespreken. Indien de accountant van de serviceorganisatie concludeert dat er in de overige informatie een van materieel belang zijnde inconsistentie of een afwijking van de feiten bestaat waarvan de serviceorganisatie weigert deze te corrigeren, dient de accountant van de serviceorganisatie verder passende actie te ondernemen. (Zie Par. A44 en A45)

Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode

43

De accountant van de serviceorganisatie dient te verzoeken om inlichtingen of de serviceorganisatie op de hoogte is van gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode die door de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem is omvat tot aan de datum van het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie die ertoe zouden kunnen leiden dat de accountant van de serviceorganisatie het assurance-rapport aanpast. Indien de accountant van de serviceorganisatie kennis heeft van een dergelijke gebeurtenis, en informatie over die gebeurtenis niet door de serviceorganisatie is toegelicht, dient de accountant van de serviceorganisatie het in het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie toe te lichten.

44

De accountant van de serviceorganisatie heeft geen verplichting om werkzaamheden uit te voeren met betrekking tot de beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie, of de geschiktheid van de opzet of de werking van de interne beheersingsmaatregelen, na de datum van het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie.

Documentatie

45

De accountant van de serviceorganisatie dient tijdig opdrachtdocumentatie op te stellen die een vastlegging verschaft van de basis voor het assurance-rapport die voldoende en geschikt is om een ervaren accountant van een serviceorganisatie die voorheen niet bij de opdracht betrokken was, in staat te stellen inzicht te verwerven in:

a. de aard, timing en omvang van de werkzaamheden die zijn uitgevoerd overeenkomstig deze Standaard en in overeenstemming met de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde eisen;
b. de uitkomsten van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie; en
c. significante aangelegenheden voortgekomen uit de opdracht, de daaruit getrokken conclusies en significante professionele oordelen die zijn gevormd om tot die conclusies te komen.

46

Bij het documenteren van de aard, timing en omvang van de uitgevoerde werkzaamheden dient de accountant het volgende vast te leggen:

a. de onderscheidende kenmerken van de specifieke elementen of aangelegenheden die worden getoetst;
b. wie de werkzaamheden heeft uitgevoerd en de datum waarop dergelijke werkzaamheden zijn voltooid; en
c. wie de werkzaamheden heeft beoordeeld en de datum en omvang van een dergelijke beoordeling.

47

Indien de accountant van de serviceorganisatie gebruik maakt van de werkzaamheden van de interne auditors, dient de accountant van de serviceorganisatie de conclusies die getrokken zijn met betrekking tot de evaluatie van het adequaat zijn van de werkzaamheden van de interne auditors, en de door de accountant van de serviceorganisaties uitgevoerde werkzaamheden met betrekking tot die werkzaamheden, te documenteren.

48

De accountant van de serviceorganisatie dient de besprekingen met de serviceorganisatie en overige over significante aangelegenheden te documenteren met inbegrip van de aard van de besproken

significante aangelegenheden en wanneer en met wie deze besprekingen plaatsvonden.

49

Indien de accountant van de serviceorganisatie informatie heeft geïdentificeerd die inconsistent is met de uiteindelijke conclusie van de accountant van de serviceorganisatie met betrekking tot een significante aangelegenheid, dient de accountant van de serviceorganisatie te documenteren op welke wijze de accountant van de serviceorganisatie de inconsistentie heeft behandeld.

50

De accountant van de serviceorganisatie dient de documentatie in een opdrachtdossier samen te stellen en het administratieve proces van samenstelling van het definitieve dossier tijdig na de datum van zijn assurance-rapport te voltooien[886].

51

Nadat het samenstellen van het definitieve opdrachtdossier is voltooid, dient de accountant van de serviceorganisatie geen documentatie te vernietigen of te verwijderen voordat de bewaarperiode is afgelopen. (Zie Par. A46)

52

Indien de accountant van de serviceorganisatie het noodzakelijk acht om bestaande opdrachtdocumentatie aan te passen of nieuwe documentatie nadat de samenstelling van het definitieve opdrachtdossier is voltooid, toe te voegen en die documentatie geen invloed heeft op de rapportage van de accountant van de serviceorganisatie, dient de accountant van de serviceorganisatie, ongeacht de aard van de aanpassingen of de toevoegingen, het volgende te documenteren:

a. de specifieke redenen voor het aanbrengen daarvan; en
b. wanneer en door wie ze werden aangebracht en beoordeeld.

Het opstellen van het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie

De inhoud van het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie

53

Het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie dient minstens de volgende basiselementen te bevatten: (Zie Par. A47)

a. een titel die duidelijk aangeeft dat de rapportage een assurance-rapport is van een onafhankelijke accountant;
b. een geadresseerde;
c. het aanduiden van:
    1. de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem en de vermelding van de serviceorganisatie die de aangelegenheden bevatten die beschreven zijn in paragraaf 9 (k)(2) voor een type 2 rapport, of paragraaf 9(j)(2) voor een type 1 rapport;
    2. de eventuele onderdelen van de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem die niet door het oordeel van de accountant van de serviceorganisatie worden omvat;
    3. indien de beschrijving naar de behoefte aan aanvullende interne beheersingsmaatregelen van een gebruikersorganisatie verwijst, een vermelding dat de accountant van de serviceorganisatie de geschiktheid van de opzet of de werking van aanvullende interne beheersingsmaatregelen van een gebruikersorganisatie niet heeft geëvalueerd, en dat de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld alleen maar kunnen worden bereikt, indien de aanvullende interne beheersingsmaatregelen van een gebruikersorganisatie samen met de interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie op afdoende wijze zijn opgezet of werken;
    4. Indien diensten door een subserviceorganisatie worden uitgevoerd, de aard van de activiteiten die door de subserviceorganisatie worden uitgevoerd zoals die staan beschreven in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem en of er van de opname methode (inclusive methode) of de uitsluitingsmethode (carve-out methode) met betrekking tot die diensten gebruik is gemaakt. Waar er van de uitsluitingsmethode (carve-out methode) gebruik is gemaakt, een vermelding dat de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem de interne beheersingsdoelstellingen en daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen van relevante subserviceorganisaties uitsluit en dat werkzaamheden van de accountant van de serviceorganisatie zich niet uitstrekken tot de interne beheersingsmaatregelen van de subserviceorganisatie. Waar er gebruik is gemaakt van de opname methode (inclusive methode), een vermelding dat de beschrijving van de subserviceorganisatie van haar systeem de interne beheersingsdoelstellingen en de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie omvat, en dat de werkzaamheden van de accountant van de serviceorganisatie zich uitstrekten tot de interne beheersingsmaatregelen van de subserviceorganisatie.

[886] Een geschikt tijdsbestek waarbinnen de samenstelling van het definitieve opdrachtdossier moet worden afgerond, is gewoonlijk niet meer dan 2 maanden na de datum van het assurance-rapport (gelijk aan de periode die geldt voor controledossiers. (Zie Standaard 230, paragraaf A21)).

d. aanduiding van de van toepassing zijnde criteria en de partij die de interne beheersingsdoelstellingen specificeert;
e. een vermelding dat de rapportage en, in het geval van een type 2 rapport, de beschrijving van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen alleen voor gebruikersorganisaties en hun accountants, die afdoende inzicht hebben om deze te beschouwen zijn bedoeld, samen met overige informatie met inbegrip van informatie over interne beheersingsmaatregelen die door gebruikersorganisaties zelf worden uitgevoerd, wanneer zij de risico's op afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten van gebruikersorganisaties inschatten; (Zie Par. A48)
f. een vermelding dat de serviceorganisatie verantwoordelijk is voor:
    1. het opstellen van de beschrijving van haar systeem en de bijgaande vermelding, met inbegrip van de volledigheid, nauwkeurigheid en de methode van presentatie van die beschrijving en die vermelding;
    2. het verlenen van de diensten die door de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem wordt omvat;
    3. het vermelden van de interne beheersingsdoelstellingen (waar zij niet zijn geïdentificeerd door wet- of regelgeving, of een andere partij bijvoorbeeld een gebruikersgroep of een beroepsorganisatie); en
    4. het opzetten en implementeren van interne beheersingsmaatregelen om de interne beheersingsdoelstellingen te bereiken die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld.
g. een vermelding dat de verantwoordelijkheid van de accountant van de serviceorganisatie ligt bij het tot uitdrukking brengen van een oordeel over de beschrijving van de serviceorganisatie, over de opzet van interne beheersingsmaatregelen die verband houden met interne beheersingsdoelstellingen die in die beschrijving staan vermeld, en, in het geval van een type 2 rapport, over de werking van die interne beheersingsmaatregelen op basis van de werkzaamheden van de accountant van de serviceorganisatie;
h. een vermelding dat de accountantseenheid waarbij de accountant werkzaam is of aan verbonden is, de NVKS toepast. Indien de eindverantwoordelijk professional geen accountant is, dient de vermelding de vergelijkbare professionele vereisten te identificeren, die zijn toegepast;
i. een vermelding dat de accountant de vereisten van de VGBA en de ViO heeft nageleefd. Als de eindverantwoordelijk professional geen accountant is, dient de vermelding de professionele vereisten die tenminste gelijkwaardig zijn te identificeren die zijn toegepast;
j. een vermelding dat de opdracht overeenkomstig Standaard 3402 *Assurance-rapporten betreffende interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie* is uitgevoerd, op grond waarvan van de accountant wordt vereist dat hij werkzaamheden uitvoert om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen of, in alle van materieel belang zijnde opzichten, de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem een getrouwe weergave is en de interne beheersingsmaatregelen op afdoende wijze zijn opgezet en, in het geval van een 'type 2 rapport', effectief werken;
k. het oordeel van de accountant van de serviceorganisatie, dat in de positieve vorm tot uitdrukking is gebracht, of, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van geschikte criteria:
    1. in het geval van een 'type 2 rapport':
        a. de beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie, dat gedurende de gespecificeerde verslagperiode is opgezet en geïmplementeerd, getrouw weergeeft;
        b. de interne beheersingsmaatregelen die verband houden met de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld, gedurende de gespecificeerde verslagperiode op afdoende wijze zijn opgezet; en
        c. de getoetste interne beheersingsmaatregelen, die noodzakelijk waren om een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving staan vermeld zijn bereikt gedurende de gespecificeerde verslagperiode, effectief werkten.
    2. in het geval van een 'type 1 rapport':
        a. de beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie, dat op de gespecificeerde datum is opgezet en geïmplementeerd, getrouw weergeeft;
        b. de interne beheersingsmaatregelen die betrekking hebben op de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem vermeld staat, op de gespecificeerde datum op afdoende wijze zijn opgezet.
l. de datum van het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie, die niet eerder zal zijn dan de datum waarop de accountant van de serviceorganisatie de assurance-informatie heeft verkregen waarop zijn oordeel is gebaseerd;
m. de naam van de accountant van de serviceorganisatie en de locatie in het rechtsgebied waarin de accountant van de serviceorganisatie werkzaam is.

54

In het geval van een type 2 rapport dient het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie een separate sectie na het oordeel, of een bijlage, te bevatten die de uitgevoerde toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen en de resultaten daarvan beschrijft. Bij het beschrijven van die toetsingen dient de accountant van de serviceorganisatie duidelijk te vermelden welke interne

beheersingsmaatregelen zijn getoetst, aan te duiden of de getoetste elementen alle of een selectie van de elementen in de populatie weergeven en de aard van de getoetste elementen op afdoende gedetailleerde wijze aan te geven om de gebruikende accountant in staat te stellen de invloed van dergelijke toetsingen op hun risico-inschattingen te bepalen. Indien er deviaties zijn geïdentificeerd, dient de accountant van de serviceorganisatie de omvang van de uitgevoerde toetsen die leidde naar het identificeren van de deviaties, erbij te betrekken (met inbegrip van de grootte van de steekproef waar er van een steekproef gebruik werd gemaakt), en het aantal en de aard van de geconstateerde deviaties. De accountant van de serviceorganisatie dient deviaties te rapporteren zelfs als, op basis van de uitgevoerde toetsingen, de accountant van de serviceorganisatie geconcludeerd heeft dat de gerelateerde beheersingsdoelstelling was bereikt. (Zie Par. A18 en A49)

Aangepaste oordelen
55
Indien de accountant van de serviceorganisatie concludeert dat: (Zie Par. A50, A51 en A52)
a. de beschrijving van de serviceorganisatie het systeem, zoals dit is opgezet en geïmplementeerd, in alle van materieel belang zijnde aspecten, niet getrouw weergeeft;
b. de interne beheersingsmaatregelen die verband houden met de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving staan vermeld, niet op afdoende wijze zijn opgezet, in alle van materieel belang zijnde opzichten;
c. in het geval van een type 2 rapport de getoetste interne beheersingsmaatregelen, die noodzakelijk waren om een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie staan vermeld, zijn bereikt, in alle van materieel belang zijnde opzichten, niet effectief werkten; of
d. de accountant van de serviceorganisatie niet in staat is om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen,

dient het oordeel van de accountant van de serviceorganisatie te worden aangepast en dient het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie een sectie te omvatten met een duidelijke beschrijving van alle redenen voor die aanpassing.

Overige communicatieverantwoordelijkheden
56
Indien de accountant van de serviceorganisatie kennis krijgt van het niet-naleven van wet- en regelgeving, fraude of niet-gecorrigeerde fouten die toe te schrijven zijn aan de serviceorganisatie en die niet duidelijk triviaal zijn en een of meerdere gebruikersorganisaties kunnen beïnvloeden, dient de accountant van de serviceorganisatie te bepalen of de aangelegenheid op de geschikte wijze is gecommuniceerd aan de getroffen gebruikersorganisaties. Indien de aangelegenheid niet op die manier is besproken en de serviceorganisatie niet bereid is om dat te doen, dient de accountant van de serviceorganisatie passende actie te ondernemen. (Zie Par. A53)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Toepassingsgebied van deze Standaard
(Zie Par. 1 en 3)
A1
Interne beheersing is een proces dat is opgezet om een redelijke mate van zekerheid te verschaffen betreffende het bereiken van de doelstellingen die verband houden met de betrouwbaarheid van de financiële verslaggeving, de effectiviteit en efficiency van activiteiten en het naleven van toepasselijke wet- en regelgeving. Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot doelstellingen met betrekking tot de activiteiten en het naleven van wet- en regelgeving van een serviceorganisatie kunnen relevant zijn voor de interne beheersing van een gebruikersorganisatie in relatie tot de financiële verslaggeving. Dergelijke interne beheersingsmaatregelen maken deel uit van de beweringen betreffende de presentatie en toelichting met betrekking tot saldi, transactiestromen of toelichtingen, of zij maken deel uit van assurance-informatie die de gebruikende accountant evalueert of hier gebruik van maakt bij het toepassen van de controlewerkzaamheden. De interne beheersingsmaatregelen, bijvoorbeeld, van een serviceorganisatie die de loonkosten verwerkt, die betrekking hebben op het tijdig afdragen van de wettelijke inhoudingen op het loon aan overheidsautoriteiten zijn mogelijk relevant voor een gebruikersorganisatie aangezien late afdrachten op rente en boetes kunnen uitlopen die voor een gebruikersorganisatie zouden resulteren in een schuld.
Op vergelijkbare wijze worden de interne beheersingsmaatregelen betreffende de aanvaardbaarheid van investeringstransacties vanuit een regelgevend perspectief mogelijk gezien als relevant voor de presentatie en toelichting van de transacties en rekeningsaldi van een gebruikersorganisaties in haar financiële overzichten. De bepaling of de interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie die verband houden met activiteiten en naleving waarschijnlijk relevant zijn voor de interne beheersing van gebruikersorganisaties in relatie tot de financiële verslaggeving is een aangelegenheid van professionele oordeelsvorming, waarbij de interne beheersingsdoelstellingen die door de serviceorganisatie zijn opgezet en de geschiktheid van de criteria in acht moeten worden genomen.

A2
De serviceorganisatie kan niet in staat zijn om te beweren dat het systeem op afdoende wijze is opgezet wanneer, bijvoorbeeld de serviceorganisatie met een systeem werkt dat door een gebruikersorganisatie is opgezet of in een contract tussen de gebruikersorganisatie en de serviceorganisatie is vastgelegd. Vanwege de onlosmakelijke verbinding tussen de geschikte opzet van de interne beheersings-maatregelen en hun werking, zal het ontbreken van een vermelding met betrekking tot de geschiktheid van de opzet de accountant van de serviceorganisatie waarschijnlijk beletten te concluderen dat de interne beheersingsmaatregelen een redelijke mate van zekerheid verschaffen dat de interne beheersingsdoelstellingen zijn bereikt en bijgevolg de accountant van de serviceorganisatie beletten te oordelen over de werking van interne beheersingsmaatregelen. Als andere mogelijkheid kan de accountant ervoor kiezen een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden te aanvaarden om de toetsingen van interne beheersingsmaatregelen of een assurance-opdracht op basis van Standaard 3000 uit te voeren om te kunnen concluderen of, op basis van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen, de interne beheersingsmaatregelen werken zoals staat beschreven.

Definities
(Zie Par. 9(d) en 9(g))
A3
De definitie van 'interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie' omvat aspecten van informatiesystemen van gebruikersorganisaties die door de serviceorganisatie zijn onderhouden en kunnen ook aspecten van een of meer van de componenten van interne beheersing van een serviceorganisatie bevatten. Het kan bijvoorbeeld aspecten bevatten van de beheersingsomgeving, het monitoren en beheersingsactiviteiten van een serviceorganisatie wanneer deze verband houden met de verleende diensten. Het bevat echter geen interne beheersingsmaatregelen van een serviceorganisatie die geen verband houden met het bereiken van de beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld, zoals interne beheersingsmaatregelen die verband houden met het opstellen van de financiële overzichten van de serviceorganisatie zelf.
A4
Wanneer er van de opname methode (inclusive methode) gebruik wordt gemaakt, zijn de vereisten in deze Standaard ook van toepassing op de diensten die door de subserviceorganisatie worden verleend, met inbegrip van het verkrijgen van overeenstemming met betrekking tot de aangelegenheden in Par. 13 (b)(i)-(v) zoals die op de subserviceorganisatie in plaats van de serviceorganisatie zijn toegepast. Het uitvoeren van werkzaamheden bij de subserviceorganisatie leidt tot coördinatie en communicatie tussen de serviceorganisatie, de subserviceorganisatie en de accountant van de serviceorganisatie. De opname methode (inclusive methode) is doorgaans alleen haalbaar indien de serviceorganisatie en de subserviceorganisatie met elkaar zijn verbonden of als het contract tussen de serviceorganisatie en de subserviceorganisatie hierin voorziet.

Ethische voorschriften
(Zie Par. 11)
A5
De accountant van de serviceorganisatie is onderhevig aan de relevante onafhankelijkheidsvereisten die gewoonlijk bestaan uit de *Verordening gedrags- en beroepsregels accountants* tezamen met de daarop gebaseerde Nadere Voorschriften. Bij het uitvoeren van een opdracht overeenkomstig deze Standaard wordt op grond van de *Verordening gedrags- en beroepsregels accountants* niet van de accountant van de serviceorganisatie vereist dat hij onafhankelijk is van elke gebruikersorganisatie.

Management en de met governance belaste personen
(Zie Par. 12)
A6
De beheers- en governance-structuren lopen per rechtsgebied en per entiteit uiteen, waardoor ze invloeden zoals verschillende culturele en juridische achtergronden en kenmerken van grootte en eigendom weerspiegelen. Een dergelijke verscheidenheid houdt in dat het voor deze Standaard niet mogelijk is om voor alle opdrachten de personen te specificeren met wie de accountant van de serviceorganisatie in interactie moet staan met betrekking tot bepaalde aangelegenheden. De serviceorganisatie kan bijvoorbeeld een segment zijn van een derde organisatie en geen gescheiden juridische entiteit. In dergelijke gevallen is het mogelijk dat voor het identificeren van geschikt managementpersoneel of de met governance belaste personen bij wie de schriftelijke bevestigingen moeten worden verzocht, het toepassen van professionele oordeelsvorming is vereist.

Aanvaarding en continuering

Capaciteiten en competentie om de opdracht uit te kunnen voeren
(Zie Par. 13(a)(i))
A7

Relevante capaciteiten en competentie om de opdracht uit te voeren bevatten onder meer de volgende aangelegenheden:

- kennis van de betreffende sector;
- inzicht in informatietechnologie en systemen;
- ervaring met het evalueren van risico's aangezien deze verband houden met de geschikte opzet van interne beheersingsmaatregelen; en
- ervaring met het opzetten en het uitvoeren van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen en met het evalueren van de resultaten.

De vermelding van een serviceorganisatie
(Zie Par. 13(b)(i))
A8
De weigering door een serviceorganisatie om een schriftelijke vermelding te verschaffen, volgende op een overeenkomst van de accountant van de serviceorganisatie om een opdracht te aanvaarden of te continueren, geeft een beperking in reikwijdte aan die ertoe leidt dat de accountant van de serviceorganisatie de opdracht teruggeeft. Indien wet- of regelgeving de accountant van de serviceorganisatie niet toestaat de opdracht terug te geven, formuleert de accountant van de serviceorganisatie een oordeelonthouding.

Een redelijke basis voor de vermelding van de serviceorganisatie
(Zie Par. 13(b)(ii))
A9
In het geval van een 'type 2 rapport', houdt de vermelding van de serviceorganisatie onder meer een vermelding in dat de interne beheersingsmaatregelen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld gedurende de gespecificeerde verslagperiode effectief werkten. Deze vermelding kan gebaseerd zijn op de monitoringactiviteiten van de serviceorganisatie. Het monitoren van interne beheersingsmaatregelen is een proces om de effectiviteit van interne beheersingsmaatregelen in de loop van de tijd vast te stellen. Het houdt onder meer het tijdig bepalen van de effectiviteit van de interne beheersingsmaatregelen in, het identificeren en rapporteren van tekortkomingen aan geschikte personen binnen de serviceorganisatie en het nemen van de noodzakelijke corrigerende acties. De serviceorganisatie brengt het monitoren van interne beheersingsmaatregelen tot stand middels voortdurende activiteiten, separate evaluaties of een combinatie van beiden. Hoe groter de mate van effectiviteit van voortdurende monitoringactiviteiten, des te kleiner de behoefte aan separate evaluaties. Voortdurende monitoringactiviteiten zijn vaak opgenomen in de normale terugkerende activiteiten van een serviceorganisatie en bevatten regelmatige leidinggevende en toezichthoudende activiteiten.
Interne auditors of personeelsleden die vergelijkbare functies bekleden kunnen een bijdrage leveren aan het monitoren van de activiteiten van de serviceorganisatie. Monitoringactiviteiten kunnen ook het gebruik maken van informatie die door externe partijen wordt gecommuniceerd, inhouden, zoals klachten van cliënten en commentaar van regelgevers of toezichthouders die mogelijk op problemen wijzen of de nadruk leggen op gebieden die behoefte hebben aan verbetering. Het feit dat de accountant van de serviceorganisatie over de werking van interne beheersingsmaatregelen zal rapporteren, is geen vervanging voor de processen van de serviceorganisatie zelf om een redelijke basis voor haar vermelding te verschaffen.

Het identificeren van risico's
(Zie Par. 13(b)(iv))
A10
Zoals staat vermeld in paragraaf 9(c), houden interne beheersingsdoelstellingen verband met risico's waar de interne beheersingsmaatregelen ernaar streven deze te mitigeren. Het risico dat een transactie bijvoorbeeld op het verkeerde bedrag of in de verkeerde verslagperiode wordt vastgelegd kan als een interne beheersingsdoelstelling tot uitdrukking worden gebracht dat transacties op het juiste bedrag en in de juiste verslagperiode worden vastgelegd. De serviceorganisatie is verantwoordelijk voor het identificeren van de risico's die het bereiken van de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van haar systeem staan vermeld in gevaar brengen. De serviceorganisatie kan een formeel of informeel proces hebben om relevante risico's te identificeren. Een formeel proces kan het inschatten van de significantie van geïdentificeerde risico's inhouden, het inschatten van de waarschijnlijkheid dat zij zullen voorkomen en het besluiten welke acties moeten worden ondernomen om op die risico's in te spelen. Daar de interne beheersingsdoelstellingen echter verband houden met risico's waar interne beheersingsmaatregelen naar streven deze te mitigeren, kan weldoordachte identificatie van interne beheersingsdoelstellingen bij het opzetten en implementeren het systeem van de serviceorganisatie zelf bestaan uit een informeel proces voor het identificeren van relevante risico's.

Aanvaarding van een wijziging in de voorwaarden van de opdracht
(Zie Par. 14)

A11
Een verzoek tot het wijzigen van de reikwijdte van de opdracht heeft mogelijk geen redelijke rechtvaardiging wanneer het verzoek bijvoorbeeld is gedaan om bepaalde interne beheersingsdoelstellingen uit te sluiten van de reikwijdte van de opdracht vanwege de waarschijnlijkheid dat het oordeel van de accountant van de serviceorganisatie aangepast zou worden; of de serviceorganisatie zal de accountant geen schriftelijke vermelding verschaffen en het verzoek wordt gedaan om de opdracht onder Standaard 3000 uit te voeren.
A12
Een verzoek tot het wijzigen van de reikwijdte van de opdracht kan een redelijke rechtvaardiging hebben wanneer het verzoek bijvoorbeeld is gedaan om een subserviceorganisatie van de opdracht uit te sluiten wanneer de serviceorganisatie geen toegang voor de accountant van de serviceorganisatie kan regelen, en de methode waarvan gebruik wordt gemaakt bij het behandelen van de diensten die door die subserviceorganisatie worden verleend is gewijzigd van de opname methode (inclusive methode) naar de uitsluitingmethode (carve-out methode).

Het beoordelen van de geschiktheid van de criteria
(Zie Par. 15, 16, 17 en 18)
A13
Het is nodig dat criteria voor de beoogde gebruikers beschikbaar zijn om het hen mogelijk te maken inzicht te verkrijgen in de basis voor de vermelding van de serviceorganisatie betreffende de getrouwe weergave van haar systeem, de geschiktheid van het opzetten van interne beheersingsmaatregelen en, in het geval van een type 2 rapport, de werking van interne beheersingsmaatregelen die verband houden met de interne beheersingsdoelstellingen.
A14
Op grond van Standaard 3000 wordt er van de accountant vereist dat hij, onder andere, bepaalt of de criteria die gebruikt worden geschikt zijn en de toepasselijkheid van het object van onderzoek bepaalt[887]. Het object van onderzoek is de onderliggende conditie van belang voor de beoogde gebruikers van een assurance-rapport. De volgende tabel identificeert het object van onderzoek en minimale criteria voor elk van de oordelen in 'type 1' en 'type 2 rapporten'.

	Object van onderzoek	Criteria	Commentaar
Oordeel over getrouwe weergave beschrijving systeem service-organisatie (type 1 en type 2-rapporten	Het systeem van de service-organisatie dat waarschijnlijk relevant is voor de interne beheersing van de gebruikersorganisatie in relatie tot de financiële verslaggeving en door het assurancerapport van de accountant van de service-organisatie wordt omvat.	De beschrijving is een getrouwe weergave indien zij: a. weergeeft hoe het systeem van de serviceorganisatie is opgezet en geïmplementeerd, met inbegrip van, in voorkomend geval, de aangelegenheden die in paragraaf 16(a)(i)-(viii) zijn geïdentificeerd; b. relevante details van wijzigingen in het systeem van de serviceorganisatie bevat, gedurende de verslagperiode (bij type 2 rapport); en c. relevante informatie niet weglaat of verkeerd voorstelt, terwijl erkend wordt dat de beschrijving is opgesteld om aan behoeftes van een brede groep gebruikersorganisaties te voldoen en daarom niet ieder aspect kan bevatten dat iedere individuele gebruikersorganisatie in diens eigen bijzondere omgeving belangrijk acht.	Het kan nodig zijn de bewoording van de criteria op maat te maken om consistent te zijn met criteria van bijvoorbeeld wet- of regelgeving, gebruikersgroepen of de beroepsorganisatie. Voorbeelden hiervan staan in Bijlage 1. Par. A21–A24 verschaffen verdere leidraden bij het bepalen of aan deze criteria wordt voldaan. (Volgens de vereisten van Standaard 3000, betreft de informatie[1] over het object van onderzoek voor dit oordeel: de beschrijving v/h systeem van de serviceorganisatie en de bewering van de serviceorganisatie dat de beschrijving getrouw is weergegeven).
Oordeel over geschiktheid opzet en werking ('type 2 rapporten'	De geschiktheid van de opzet en werking van de interne beheersingsmaatregelen die noodzakelijk zijn om de beheersingsdoelstellingen te bereiken die in beschrijving van de service-organisatie staan vermeld.	De interne beheersingsmaatregelen zijn afdoende opgezet en werken effectief indien: a. de serviceorganisatie de risico's op het bereiken van de beheersingsdoelstel- lingen uit de beschrijving van het systeem heeft benoemd; b. de geïdentificeerde beheersingsmaatregelen uit de beschrijving – indien werkend – een redelijke mate van zekerheid verschaffen dat die risico's het bereiken van de beheersings-doelstellingen niet verhinderen; en c. de interne beheersingsmaat-regelen gedurende de verslagperiode volgens de opzet zijn toegepast.In het geval van handmatige beheersingsmaatregelen zijn deze toegepast door competente én bevoegde personen.	Wanneer aan de criteria voor dit oordeel is voldaan, dan hebben de interne beheersings-maatregelen een redelijke mate van zekerheid verschaft dat de interne beheersings-doelstellingen[2] gedurende de verslagperiode zijn bereikt. Volgens de vereisten van Standaard 3000, betreft de informatie over het object van onderzoek voor dit oordeel: de bewering van de serviceorganisatie dat de interne beheersingsmaat-regelen op afdoende wijze zijn opgezet en effectief werken.

[887] Standaard 3000, paragraaf 24(b) en 41.

	Object van onderzoek	Criteria	Commentaar
Oordeel over geschiktheid van opzet ('type 1 rapporten')	De geschiktheid van de opzet van de interne beheersings-maatregelen noodzakelijk voor het bereiken van de beheersings-doelstellingen die in de beschrijving van het systeem van de service-organisatie zijn vermeld.	De interne beheersings-maatregelen zijn op afdoende wijze opgezet indien: a. de serviceorganisatie de risico's op bereiken van beheersingsdoelstellingen – opgenomen in de beschrijving van het systeem – heeft geïdentificeerd; en b. de beschreven interne beheersingsmaat-regelen – indien ze werken zoals beschreven – een redelijke mate van zekerheid bieden dat deze risico's niet verhinderen dat de beheersingsdoelstellingen worden bereikt.	Het voldoen aan criteria verschaft op zich zelf geen zekerheid over het bereiken van beheersingsmaatrege-len omdat geen enkele zekerheid over de werking van interne beheersingsmaatregelen is verkregen. Volgens de vereisten van Standaard 3000, betreft de informatie over het object van onderzoek voor dit oordeel: de bewering van de serviceorganisatie dat interne beheersings-maatregelen op afdoende wijze zijn opgezet.

[1] De informatie over het object van onderzoek is de uitkomst van de evaluatie of meting van het object van onderzoek dat het resultaat is van het toepassen van de criteria op het object van onderzoek.

[2] De beheersingsdoelstellingen, die in de beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie staan vermeld, zijn onderdeel van de criteria voor de oordelen. De vermelde beheersingsdoelstellingen verschillen per opdracht. Indien, bij het vormen van het oordeel over de beschrijving, de accountant van de serviceorganisatie concludeert dat de beheersingsdoelstellingen niet getrouw zijn weergegeven, zijn deze niet geschikt als criterium voor het vormen van een oordeel over de opzet of de doeltreffende werking van interne beheersingsmaatregelen.

A15
Paragraaf 16(a) identificeert een aantal elementen die in voorkomend geval bij de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem zijn inbegrepen. Deze elementen kunnen niet geschikt zijn indien het beschreven systeem geen systeem is dat transacties verwerkt, indien het systeem bijvoorbeeld verband houdt met algemene interne beheersingsmaatregelen (general controls) met betrekking tot de hosting van een IT-applicatie, maar niet met de interne beheersingsmaatregelen die in de applicatie zelf zijn verankerd.

Materialiteit
(Zie Par. 19 en 54)
A16
Bij een opdracht om verslag uit te brengen over de interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie houdt het begrip materialiteit verband met het systeem waarover gerapporteerd wordt, niet met de financiële overzichten van gebruikersorganisaties. De accountant van de serviceorganisatie plant werkzaamheden en voert deze uit om te bepalen of de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem in alle van materieel belang zijnde opzichten getrouw is weergegeven, of de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie op afdoende wijze en in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgezet en, in het geval van een type 2 rapport, of de interne beheersingsmaatregelen in alle van materieel belang zijnde opzichten effectief werken. Het begrip materialiteit houdt rekening met het feit dat het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie informatie over het systeem van de serviceorganisatie verschaft om aan de algemene informatiebehoefte van een brede groep gebruikersorganisaties en hun accountants te voldoen die inzicht hebben in de manier waarop er gebruik is gemaakt van dat systeem.
A17
Materialiteit met betrekking tot de getrouwe weergave van de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem, en met betrekking tot de opzet van interne beheersingsmaatregelen, houdt voornamelijk het in overweging nemen van kwalitatieve factoren in, bijvoorbeeld: of de beschrijving de significante aspecten van het verwerken van significante transacties omvat; of de beschrijving relevante informatie weglaat of verkeerd voorstelt; en het vermogen van interne beheersingsmaatregelen, zoals ze zijn opgezet, om een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat interne beheersingsdoelstellingen zouden worden bereikt. Materialiteit met betrekking tot het oordeel van de accountant van de serviceorganisatie over de werking van interne beheersingsmaatregelen houdt het in overweging nemen van zowel kwantitatieve als kwalitatieve factoren in, bijvoorbeeld: de toelaatbare mate en waargenomen mate waarin wordt afgeweken (een kwantitatieve aangelegenheid) en de aard en oorzaak van een waargenomen deviatie (een kwalitatieve aangelegenheid).
A18
Het begrip materialiteit wordt niet toegepast bij het, in de beschrijving van de toetsingen van interne beheersingsmaatregelen, openbaar maken van de resultaten van die toetsingen wanneer deviaties zijn geïdentificeerd. Dit is zo omdat, in de bijzondere omstandigheden van een specifieke gebruikersorganisatie of accountant van de gebruiker, de deviatie significantie kan hebben naast het feit dat zij, naar het oordeel van de accountant van de serviceorganisatie, voorkomt dat een interne beheersingsmaatregel effectief werkt. De interne beheersingsmaatregel waarmee de deviatie verband houdt, kan bijvoorbeeld bijzonder significant zijn bij het voorkomen dat een bepaald soort fout die mogelijk in bepaalde omstandigheden in de omstandigheden van de financiële overzichten van een gebruikersorganisatie van materieel belang zou kunnen zijn.

Het verwerven van inzicht in het systeem van de serviceorganisatie
(Zie Par. 20)
A19
Het verwerven van inzicht in het systeem van de serviceorganisatie, met inbegrip van interne beheersingsmaatregelen die bij de reikwijdte van de opdracht zijn opgenomen, ondersteunt de accountant van de serviceorganisatie bij:
- het aanduiden van de grenzen van dat systeem en hoe het met andere systemen is gekoppeld;
- het vaststellen of de beschrijving van de serviceorganisatie het systeem dat is opgezet en geïmplementeerd, getrouw weergeeft;
- Het verwerven van inzicht in de interne beheersing over het opstellen van de vermelding van de serviceorganisatie.
- het bepalen welke interne beheersingsmaatregelen noodzakelijk zijn om de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld, te bereiken;
- het vaststellen of de interne beheersingsmaatregelen op afdoende wijze zijn opgezet;
- het, in het geval van een 'type 2 rapport', vaststellen of interne beheersingsmaatregelen effectief werkten.

A20
De werkzaamheden van de accountant van de serviceorganisatie om dit inzicht te verkrijgen kunnen omvatten:
- het verzoeken om inlichtingen bij personen binnen de serviceorganisatie die, naar het oordeel van de accountant van de serviceorganisatie, relevante informatie kunnen hebben;
- het observeren van activiteiten en het inspecteren van documenten, rapportages, uitgeprinte en elektronische vastleggingen van de verwerking van transacties;
- het inspecteren van een selectie van overeenkomsten tussen de serviceorganisatie en gebruikersorganisaties om hun gemeenschappelijke voorwaarden te identificeren;
- het herhalen van de uitvoering van de interne beheersingsmaatregelen.

Het verkrijgen van assurance informatie met betrekking tot de beschrijving
(Zie Par. 21 en 22)
A21
Het in overweging nemen van de volgende vragen kan de accountant van de serviceorganisatie ondersteunen bij het bepalen of die aspecten van de beschrijving die bij de reikwijdte van de opdracht zijn inbegrepen in alle van materieel belang zijnde opzichten getrouw zijn weergegeven:
- behandelt de beschrijving de belangrijkste aspecten van de verleende dienst (binnen de reikwijdte van de opdracht) waarvan redelijkerwijs zou kunnen worden verwacht dat zij relevant zijn voor de algemene behoeftes van een brede groep accountants van de gebruiker bij het plannen van hun controles van de financiële overzichten van gebruikersorganisaties?
- is de beschrijving op een gedetailleerd niveau opgesteld waarvan redelijkerwijs zou kunnen worden verwacht dat die aan een brede groep accountants van de gebruiker voldoende informatie verschaft om inzicht te verwerven in de interne beheersing overeenkomstig Standaard 315[888]? De beschrijving hoeft niet op ieder aspect van de verwerking van de serviceorganisatie of de aan gebruikersorganisaties verleende diensten in te spelen en hoeft niet dermate gedetailleerd te zijn om het een lezer mogelijk te maken de veiligheid of overige interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie in gevaar te brengen;
- is de beschrijving op een zodanige manier opgesteld dat die geen informatie weglaat of verkeerd voorstelt die de algemene behoeftes van besluiten van een brede groep van accountants van de gebruikers kan beïnvloeden? Bevat de beschrijving bijvoorbeeld significante weglatingen of onnauwkeurigheden bij het verwerken waarvan de accountant van de serviceorganisatie op de hoogte is?
- waar sommige vermelde interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem van de reikwijdte van de opdracht zijn uitgesloten, identificeert de beschrijving daar duidelijk die uitgesloten doelstellingen?
- zijn de interne beheersingsmaatregelen die in beschrijving worden geïdentificeerd geïmplementeerd?
- zijn aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de gebruikersorganisatie, indien aanwezig, adequaat beschreven? In de meeste gevallen is de beschrijving van interne beheersingsdoelstellingen dermate verwoord dat het mogelijk is dat de interne beheersingsdoelstellingen worden bereikt middels de werking van interne beheersingsmaatregelen die alleen door de serviceorganisatie zijn geïmplementeerd. Echter, in sommige gevallen kunnen de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld niet door de serviceorganisatie alleen worden bereikt, omdat het bereiken daarvan bepaalde interne beheersingsmaatre-

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

gelen vereist die door gebruikersorganisaties moeten worden geïmplementeerd. Dit kan het geval zijn waar de interne beheersingsdoelstellingen bijvoorbeeld door een regelgevende of toezichthoudende instantie zijn gespecificeerd. Wanneer de beschrijving inderdaad aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de gebruikersorganisatie bevat, identificeert de beschrijving separaat die interne beheersingsmaatregelen samen met de specifieke interne beheersingsdoelstellingen die niet alleen door de serviceorganisatie bereikt kunnen worden;
- indien er van de opname methode (inclusive methode) gebruik is gemaakt, identificeert de beschrijving dan separaat interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie en interne beheersingsmaatregelen bij de subserviceorganisatie? Indien er van de uitsluitingmethode (carve-out methode) gebruik is gemaakt, identificeert de beschrijving de functies die door de subserviceorganisatie zijn uitgevoerd? Wanneer er van de uitsluitingmethode (carve-out methode) gebruik is gemaakt, hoeft de beschrijving niet de gedetailleerde verwerking of interne beheersingsmaatregelen bij de subserviceorganisatie te beschrijven.

A22

De werkzaamheden van de accountant van de serviceorganisatie om de getrouwe weergave van de beschrijving te evalueren, kunnen omvatten:
- het in overweging nemen van de aard van gebruikersorganisaties en op welke wijze de diensten die door de serviceorganisatie zijn verleend deze waarschijnlijk beïnvloeden, bijvoorbeeld of gebruikersorganisaties afkomstig zijn uit een bepaalde sector en of zij door instanties binnen de overheid worden gereguleerd;
- het lezen van standaardcontracten, of standaardvoorwaarden van contracten, (indien van toepassing) met gebruikersorganisaties om inzicht te krijgen in de contractuele verplichtingen van de serviceorganisatie;
- het waarnemen van procedures die door het personeel van de serviceorganisatie zijn uitgevoerd;
- het beoordelen van handleidingen met beleidslijnen en procedures en overige documentatie van de systemen zoals stroomschema's en beschrijvingen.

A23

Op grond van paragraaf 21(a) wordt er van de accountant van de serviceorganisatie vereist dat hij evalueert of de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld, redelijk zijn in de omstandigheden. Het in overweging nemen van de volgende vragen kan de accountant van de serviceorganisatie ondersteunen bij deze evaluatie:
- zijn de vermelde interne beheersingsdoelstellingen aangegeven door de serviceorganisatie of door externe partijen zoals een regelgevende of toezichthoudende instantie, een gebruikersgroep of een beroepsorganisatie die een transparant zorgvuldig proces volgt?
- waar de vermelde interne beheersingsdoelstellingen door de serviceorganisatie zijn gespecificeerd, houden zij daar verband met de soorten beweringen die doorgaans zijn vastgelegd in de financiële overzichten van een brede groep gebruikersorganisaties waarmee, naar redelijke verwachting, de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie verband houden? Alhoewel de accountant van de serviceorganisatie doorgaans niet in staat is te bepalen op welke wijze interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie specifiek verband houden met de beweringen die in de financiële overzichten van individuele gebruikersorganisaties zijn vastgelegd, wordt gebruik gemaakt van het inzicht van de accountant van de serviceorganisatie in de aard van het systeem van de serviceorganisatie, met inbegrip van interne beheersingsmaatregelen, en in verleende diensten om de soorten beweringen te onderkennen waarmee de interne beheersingsmaatregelen waarschijnlijk verband houden;
- waar de vermelde interne beheersingsdoelstellingen door de serviceorganisatie zijn gespecificeerd, zijn zij daar volledig? Een complete set van interne beheersingsdoelstellingen kan aan een brede groep van accountants van de gebruiker een stelsel verschaffen om het effect van interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie op de beweringen te beoordelen die doorgaans in de financiële overzichten van de gebruikersorganisaties zijn vastgelegd.

A24

De werkzaamheden van de accountant van de serviceorganisatie om te bepalen of het systeem van de serviceorganisatie geïmplementeerd is, kan gelijk zijn aan, en uitgevoerd worden in samenhang met, werkzaamheden om een inzicht in dat systeem te verwerven. Zij kunnen ook het traceren van elementen door het systeem van de serviceorganisatie inhouden en, in het geval van een type 2 rapport, specifieke verzoeken om inlichtingen over de wijzigingen in interne beheersingsmaatregelen die gedurende die verslagperiode zijn geïmplementeerd. Wijzigingen die significant zijn voor gebruikersorganisaties of hun accountants zijn bij de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem inbegrepen.

Het verkrijgen van assurance informatie met betrekking tot de opzet van interne beheersingsmaatregelen

(Zie Par. 23 en 28(b))

A25

Vanuit het oogpunt van een gebruikersorganisatie of een accountant van de gebruiker is een interne beheersingsmaatregel op afdoende wijze opgezet indien zij, individueel of in combinatie met overige

interne beheersingsmaatregelen, wanneer zij naar tevredenheid wordt nageleefd, een redelijke mate van zekerheid zou verschaffen dat afwijkingen van materieel belang worden voorkomen of zijn gedetecteerd of gecorrigeerd. Een serviceorganisatie of een accountant van de serviceorganisatie is echter niet op de hoogte van de omstandigheden bij individuele gebruikersorganisaties die zouden bepalen of een afwijking van het materieel belang die het gevolg is van een deviatie van een interne beheersingsmaatregel voor die gebruikersorganisaties van materieel belang is. Derhalve is, vanuit het oogpunt van een accountant van de serviceorganisatie, een interne beheersingsmaatregel op afdoende wijze opgezet, indien zij, individueel of in combinatie van overige interne beheersingsmaatregelen, wanneer zij naar tevredenheid wordt nageleefd, een redelijke mate van zekerheid zou verschaffen dat de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld, worden bereikt.

A26

Een accountant van de serviceorganisatie kan overwegen gebruik te maken van stroomschema's, vragenlijsten of beslissingstabellen om het inzicht in de opzet van interne beheersingsmaatregelen te bevorderen.

A27

Interne beheersingsmaatregelen kunnen uit een aantal activiteiten bestaan die bedoeld zijn om een interne beheersingsdoelstelling te bereiken. Derhalve is het mogelijk dat, indien de accountant van de serviceorganisatie bepaalde activiteiten niet effectief acht voor het bereiken van een bepaalde interne beheersingsdoelstelling, het bestaan van overige activiteiten het voor de accountant van de serviceorganisatie mogelijk maakt dat hij concludeert dat de interne beheersingsmaatregelen die verband houden met de interne beheersingsdoelstelling op afdoende wijze zijn opgezet.

Het verkrijgen van assurance informatie met betrekking tot de werking van de interne beheersingsmaatregelen

Het vaststellen van de werking

(Zie Par. 24)

A28

Vanuit het oogpunt van een gebruikersorganisatie of een accountant van de gebruiker werkt een interne beheersingsmaatregel effectief indien, individueel of in combinatie met overige interne beheersings-maatregelen, zij een redelijke mate van zekerheid verschaft dat de afwijkingen van materieel belang, als gevolg van fraude of van fouten, worden voorkomen, of gedetecteerd en gecorrigeerd. Een serviceorganisatie of een accountant van de serviceorganisatie, is echter niet op de hoogte van de omstandigheden bij individuele entiteiten die zouden bepalen of een afwijking die het gevolg is van een deviatie van een interne beheersingsmaatregel is voorgekomen en, zo ja, of deze van materieel belang is. Daarom werkt, vanuit het oogpunt van de accountant van de serviceorganisatie een interne beheersingsmaatregel effectief indien, individueel of in combinatie met overige interne beheersings-maatregelen, zij een redelijke mate van zekerheid verschaft dat de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld, worden bereikt. Op vergelijkbare wijze bevindt een serviceorganisatie of een accountant van de serviceorganisatie zich niet in een positie om te bepalen of een waargenomen deviatie van een interne beheersingsmaatregel zou resulteren in een afwijking van materieel belang vanuit het oogpunt van een individuele gebruikersorganisatie.

A29

Het verkrijgen van inzicht in interne beheersingsmaatregelen dat voldoende is om een oordeel te vormen over de geschiktheid van hun opzet is niet voldoende assurance-informatie met betrekking tot hun werking, tenzij er een bepaald automatisme bestaat dat zorgt voor de consistente werking van de interne beheersingsmaatregelen zoals deze zijn opgezet en geïmplementeerd. Het verkrijgen van informatie over bijvoorbeeld het implementeren van een handmatige interne beheersingsmaatregel op een gegeven tijdstip verschaft geen assurance-informatie over de werking van interne beheersingsmaatregelen op andere tijdstippen. Vanwege de inherente consistentie van geautomatiseerde gegevensverwerking, kan het uitvoeren van werkzaamheden om de opzet van een geautomatiseerd interne beheersingsmaatregel te bepalen, en of deze geïmplementeerd is, mogelijk als assurance-informatie dienen die de werking van de interne beheersingsmaatregelen aantoont, afhankelijk van de beoordeling en toetsing van overige interne beheersingsmaatregelen zoals die over de wijzigingen in programma's.

A30

Om nuttig te zijn voor de accountant van de gebruiker, omvat een 'type 2 rapport' doorgaans een minimale verslagperiode van zes maanden. Indien die verslagperiode korter is dan zes maanden, kan de accountant van de serviceorganisatie het gepast achten om de redenen voor die kortere verslagperiode in het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie te beschrijven. Bij de omstandigheden die kunnen resulteren in een rapportage die een verslagperiode van minder dan zes maanden omvat, zijn onder meer inbegrepen wanneer (a) de accountant van de serviceorganisatie tot dicht bij de datum waarop de rapportage over de interne beheersingsmaatregelen wordt uitgebracht een opdracht heeft; (b) de serviceorganisatie (of een bepaald systeem of toepassing) minder dan zes

maanden heeft gewerkt; of (c) wanneer er significante wijzigingen in de interne beheersingsmaatregelen hebben plaatsgevonden en het niet praktisch uitvoerbaar is om zes maanden te wachten voordat de rapportage wordt uitgebracht of een rapportage uit te brengen die zowel de verslagperiodes voor als na de wijzigingen omvat.

A31

Bepaalde interne beheersingsmaatregelen kunnen geen assurance-informatie achterlaten over hun werking die op een latere datum kan worden getoetst en derhalve kan de accountant van de serviceorganisatie het noodzakelijk achten om op verschillende tijdstippen gedurende de verslagperiode de werking van dergelijke interne beheersingsmaatregelen te toetsen.

A32

De accountant van de serviceorganisatie verschaft een oordeel over de werking van interne beheersingsmaatregelen gedurende iedere verslagperiode en daarom is er voldoende geschikte assurance-informatie over de werking van interne beheersingsmaatregelen gedurende de lopende verslagperiode vereist, zodat de accountant van de serviceorganisatie dat oordeel kan verschaffen. Kennis van deviaties die in eerdere opdrachten zijn waargenomen kan er echter toe leiden dat de accountant van de serviceorganisatie de omvang van het toetsen gedurende de lopende verslagperiode vergroot.

Het toetsen van indirecte beheersingsmaatregelen

(Zie Par. 25(b))

A33

In sommige omstandigheden kan het noodzakelijk zijn om assurance-informatie te verkrijgen die de werking van indirecte beheersingsmaatregelen ondersteunt. Wanneer de accountant van de serviceorganisatie bijvoorbeeld besluit om de effectiviteit van een beoordeling van uitzonderingsrapportages te toetsen die verkopen boven de toegestane kredietlimieten gedetailleerd beschrijven, is die beoordeling en de daarmee verband houdende follow-up de interne beheersingsmaatregel die voor de accountant van de serviceorganisatie direct relevant is. Interne beheersingsmaatregelen betreffende de nauwkeurigheid van de informatie in de rapportages (bijvoorbeeld, de algemene interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot IT (general IT controls) worden beschreven als 'indirecte' interne beheersingsmaatregelen.

A34

Vanwege de inherente consistentie van geautomatiseerde gegevensverwerking, kan assurance-informatie over het implementeren van een geautomatiseerde interne beheersingsmaatregel op het niveau van de applicatie (application control), in combinatie met assurance-informatie over de werking van de algemene interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie (in het bijzonder, interne beheersingsmaatregelen betreffende wijzigingen) ook substantiële assurance-informatie over die werking verschaffen.

Manieren om elementen voor het toetsen te selecteren

(Zie Par. 25(c) en 27)

A35

De manieren om elementen voor het toetsen te selecteren die beschikbaar zijn voor de accountant van de serviceorganisatie:

a. het selecteren van alle elementen (100% onderzoek). Dit kan geschikt zijn bij het toetsen van interne beheersingsmaatregelen die niet frequent worden toegepast, ieder kwartaal bijvoorbeeld, of wanneer assurance-informatie met betrekking tot het toepassen van de interne beheersingsmaatregel het onderzoek 100% effectief maakt;
b. het selecteren van specifieke elementen. Dit kan van toepassing zijn waar 100% onderzoek niet efficiënt zou zijn en een steekproef niet effectief zou zijn, zoals bij het toetsen van interne beheersingsmaatregelen die niet afdoende frequent zijn toegepast om een grote populatie voor een steekproef op te leveren, zoals interne beheersingsmaatregelen die maandelijks of wekelijks worden toegepast; en
c. het gebruiken van steekproeven. Dit kan van toepassing zijn bij het toetsen van interne beheersingsmaatregelen die frequent op een uniforme manier worden toegepast en die via documenten onderbouwde informatie van hun toepassing achterlaten.

A36

Terwijl selectief onderzoek van specifieke elementen vaak een effectieve manier zal zijn om assurance-informatie te verkrijgen, vertegenwoordigt het niet het gebruiken van steekproeven. De resultaten van werkzaamheden die worden toegepast op elementen die op deze manier zijn geselecteerd, kunnen niet op de gehele populatie worden geprojecteerd; dienovereenkomstig verschaft selectief onderzoek van specifieke elementen geen assurance-informatie met betrekking tot het restant van de populatie. Het gebruiken van steekproeven, aan de andere kant, is opgezet om het mogelijk te maken dat er conclusies worden getrokken over een gehele populatie op basis van het toetsen van een steekproef die daaruit genomen is.

De werkzaamheden van een interne auditfunctie

Het verwerven van inzicht in de interne auditfunctie
(Zie Par. 30)
A37
Een interne auditfunctie kan verantwoordelijk zijn voor het verschaffen van analyses, evaluatie, zekerheid, aanbevelingen en overige informatie voor het management en de met governance belaste personen. Een interne auditfunctie bij een serviceorganisatie kan activiteiten uitvoeren die verband houden met het interne beheersingssysteem van de serviceorganisatie zelf of activiteiten die verband houden met de diensten en systemen, met inbegrip van interne beheersingsmaatregelen, die de serviceorganisatie aan gebruikersorganisaties verschaft.

Bepalen of en in welke mate er van de werkzaamheden van de interne auditors gebruik kan worden gemaakt
(Zie Par. 33)
A38
Bij het bepalen van de geplande invloed van de werkzaamheden van de interne auditors op de aard, timing of omvang van de werkzaamheden van de accountant van de serviceorganisatie, kunnen de volgende factoren wijzen op de behoefte aan andere of minder uitgebreide werkzaamheden dan anders het geval zou zijn geweest:
- de aard en de reikwijdte van de door de interne auditors uitgevoerde, of nog uit te voeren, specifieke werkzaamheden, is nogal beperkt;
- de werkzaamheden van de interne auditors die verband houden met interne beheersingsmaatregelen die voor de conclusies van de accountant van de serviceorganisatie minder significant zijn;
- op grond van de werkzaamheden die door de interne auditors zijn uitgevoerd, of nog uitgevoerd moeten worden, worden geen subjectieve of complexe oordelen vereist.

Gebruik maken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie
(Zie Par. 34)
A39
De aard, timing en omvang van de werkzaamheden van de accountant van de serviceorganisatie betreffende specifieke werkzaamheden van de interne auditors zal afhankelijk zijn van de inschatting van de significantie van die werkzaamheden op de conclusies van de accountant van de serviceorganisatie (bijvoorbeeld de significantie van de risico's waar de getoetste interne beheersingsmaatregelen ernaar streven deze te mitigeren), de evaluatie van de interne auditfunctie en de evaluatie van de specifieke werkzaamheden van de interne auditors. Dergelijke werkzaamheden kunnen omvatten:
- het onderzoeken van elementen die reeds door de interne auditors zijn onderzocht;
- het onderzoeken van andere soortgelijke elementen; en
- het observeren van werkzaamheden die door de interne auditors zijn uitgevoerd.

Het effect op het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie
(Zie Par. 36 en 37)
A40
Ongeacht de mate van autonomie en objectiviteit van de interne auditfunctie is een dergelijke functie niet onafhankelijk van de serviceorganisatie zoals van de accountant van de serviceorganisatie bij het uitvoeren van de opdracht wel wordt verwacht. De accountant van de serviceorganisatie heeft de ongedeelde verantwoordelijkheid voor het oordeel dat in het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie tot uitdrukking wordt gebracht en die verantwoordelijkheid wordt niet verminderd doordat de accountant van de serviceorganisatie gebruik maakt van de werkzaamheden van de interne auditors.
A41
De beschrijving van de accountant van de serviceorganisatie van de werkzaamheden die door de interne auditfunctie worden uitgevoerd kan op meerdere manier worden weergegeven, zoals:
- door introductiemateriaal op te nemen in de beschrijving van de toetsing van interne beheersingsmaatregelen die erop wijst dat er van bepaalde werkzaamheden van de interne auditfunctie gebruik werd gemaakt bij het uitvoeren van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen;
- de toeschrijving van individuele toetsingen aan de interne auditafdeling.

Schriftelijke bevestigingen
(Zie Par. 38 en 40)
A42
De schriftelijke bevestigingen die op grond van paragraaf 38 worden vereist staan los van, en zijn een aanvulling op, de vermelding van de serviceorganisatie zoals die in Par. 9(o) staat beschreven.
A43
Indien de serviceorganisatie de schriftelijke bevestigingen die overeenkomstig paragraaf 38 (c) van deze Standaard worden vereist niet verschaft, kan het voor het oordeel van de accountant van de

serviceorganisatie van toepassing zijn om overeenkomstig paragraaf 55(d) van deze Standaard te worden aangepast.

Andere informatie
(Zie Par. 42)
A44
Op grond van de *Verordening gedrags- en beroepsregels accountants* wordt er van de accountant van de serviceorganisatie vereist dat hij niet met informatie mag worden geassocieerd waarvan de accountant van de serviceorganisatie aanneemt dat de informatie:
a. een materieel onjuiste of misleidende vermelding bevat;
b. onzorgvuldig verschafte vermeldingen of informatie bevat; of
c. informatie weglaat of verbergt waarvan is vereist dat die informatie is toegevoegd waar een dergelijke weglating of verberging misleidend zou kunnen zijn.[889]

Indien overige informatie die bij een document is ingesloten dat de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem bevat en het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie toekomstgerichte informatie bevat zoals herstel en uitwijk, rampen (bestrijdings) -plannen of plannen voor aanpassingen aan het systeem die zullen inspelen op deviaties die in het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie zijn geïdentificeerd of claims van een promotionele aard die niet op een aanvaardbare manier kunnen worden gestaafd, kan de accountant van de serviceorganisatie erom verzoeken dat die informatie wordt verwijderd of wordt aangepast.
A45
Indien de serviceorganisatie weigert om de overige informatie te verwijderen of aan te passen, kunnen aanvullende activiteiten die van toepassing zijn het volgende omvatten:
- de serviceorganisatie verzoeken om met haar juridische adviseurs overleg te plegen met betrekking tot de handelwijzen;
- het beschrijven van de van materieel belang zijnde inconsistentie of afwijking van materieel belang van feiten in het assurance-rapport;
- het niet verstrekken van het assurance-rapport totdat de aangelegenheid is opgelost;
- de opdracht teruggeven.

Documentatie
(Zie Par. 51)
A46
In de wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing wordt er vereist dat er beleidslijnen en procedures worden vastgesteld voor het tijdig afronden van het samenstellen van opdrachtdossiers.[890]

Het opstellen van het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie

Inhoud van het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie
(Zie Par. 53)
A47
Voorbeelden ter illustratie van assurance-rapporten van accountant van de serviceorganisatie en daarmee verband houdende beweringen van serviceorganisaties staan in bijlagen 1 en 2.

Beoogde gebruikers en doeleinden van het assurnance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie
(Zie Par. 53(e))
A48
De criteria waarvan gebruik wordt gemaakt voor opdrachten om te rapporten betreffende interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie zijn alleen relevant voor de doeleinden van het verschaffen van informatie over het systeem van de serviceorganisatie, met inbegrip van interne beheersingsmaatregelen, aan degenen die inzicht hebben op welke wijze er van het systeem gebruik is gemaakt bij de financiële verslaggeving door gebruikersorganisaties. Dienovereenkomstig staat dit in het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie vermeld. De accountant van de serviceorganisatie kan het passend achten om bewoordingen op te nemen die de specifieke verspreiding van het assurance-rapport onder anderen dan de beoogde gebruikers, of het gebruik ervan voor andere doeleinden, beperkt.

Beschrijving van de toetsingen van interne beheersingsmaatregelen

---

[889] *Verordening gedrags- en beroepsregels accountants*, artikel 9.
[890] Een geschikt tijdsbestek waarbinnen de samenstelling van het definitieve opdrachtdossier moet worden afgerond, is gewoonlijk niet meer dan 2 maanden na de datum van het assurance-rapport (gelijk aan de periode die geldt voor controledossiers (Zie Standaard 230, paragraaf A21)).

(Zie Par. 54)
A49
Bij het beschrijven van de aard van de toetsingen van interne beheersingsmaatregelen voor een type 2 rapport, worden de lezers van het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie ondersteund als de accountant van de serviceorganisatie het volgende opneemt:

- de resultaten van alle toetsingen waar deviaties zijn geïdentificeerd, zelfs als er overige interne beheersingsmaatregelen zijn geïdentificeerd die de accountant van de serviceorganisatie in staat stellen te concluderen dat de relevante interne beheersingsdoelstelling is bereikt of de getoetste interne beheersingsmaatregel nadien van de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem is verwijderd;
- informatie over de veroorzakende factoren van geïdentificeerde deviaties, tot de mate waarin de accountant van de serviceorganisatie die factoren heeft geïdentificeerd.

Aangepaste oordelen
(Zie Par. 55)
A50
Voorbeelden ter illustratie van elementen van aangepaste assurance-rapporten van de accountant van de serviceorganisatie staan in bijlage 3.
A51
Zelfs als de accountant van de serviceorganisatie een afkeurend oordeel tot uitdrukking heeft gebracht of een oordeelonthouding heeft geformuleerd, kan het gepast zijn in de paragraaf voor de onderbouwing van het aangepaste oordeel de redenen voor overige aangelegenheden te beschrijven waarvan de accountant van de serviceorganisatie weet dat op grond daarvan een aanpassing van het oordeel zou zijn vereist, alsmede de effecten daarvan.
A52
Wanneer een oordeelonthouding wordt geformuleerd vanwege een beperking in de reikwijdte, is het doorgaans niet passend om de uitgevoerde werkzaamheden te vermelden noch om vermeldingen die de kenmerken van de opdracht van een accountant van de serviceorganisatie beschrijven op te nemen; door dit wel te doen zou de oordeelonthouding kunnen worden overschaduwd.

Overige communicatieverantwoordelijkheden
A53
Geschikte activiteiten om in te spelen op de omstandigheden die paragraaf 56 zijn geïdentificeerd, tenzij dit op grond van wet- of regelgeving verboden is, kunnen omvatten:

- het verkrijgen van juridisch advies over de consequenties van verschillende handelwijzen;
- communicatie met de met governance belaste personen van de serviceorganisatie;
- bepalen of communicatie met derden nodig is (bijv. wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften kunnen van de accountant van de serviceorganisatie vereisen om te rapporteren aan een bevoegde instantie buiten de entiteit of aan de accountant van de jaarrekening van de serviceorganisatie[891], of verantwoordelijkheden vaststellen waaronder een dergelijke rapportage als dit passend is in de omstandigheden);
- het aanpassen van het oordeel van de accountant van de serviceorganisatie of het toevoegen van een paragraaf inzake overige aangelegenheden;
- het teruggeven van de opdracht.

Bijlage 1: Voorbeeld van de vermeldingen van de serviceorganisatie

(Zie Par. A47)
De volgende voorbeelden van de vermeldingen van een serviceorganisatie zijn bestemd als leidraden en dienen niet op uitputtende wijze te worden gebruikt en zijn niet op alle situaties van toepassing.

Voorbeeld 1: 'Type 2' vermelding van een serviceorganisatie

Vermelding door een serviceorganisatie
De bijgaande beschrijving is voor cliënten opgesteld die gebruik hebben gemaakt van het [het soort of de naam van] systeem en voor hun accountants die voldoende inzicht hebben om de beschrijving, samen met overige informatie met inbegrip van informatie over interne beheersingsmaatregelen die door de cliënten zelf worden uitgevoerd, te beschouwen wanneer zij de risico's van afwijkingen van materieel belang van de financiële overzichten van de cliënten inschatten. [Naam van de entiteit] bevestigt dat:

a. de bijgaande beschrijving op de pagina's [bb-cc] het [het soort of de naam van] systeem voor het verwerken van de transacties van de cliënten gedurende de verslagperiode van [datum] tot [datum] getrouw weergeeft. De criteria waarvan gebruik wordt gemaakt bij het maken van deze

[891] Zie NV NOCLAR.

vermelding hielden in dat de bijgaande beschrijving:
1. weergeeft op welke wijze het systeem is opgezet en geïmplementeerd, met inbegrip van:
   a. de soorten diensten die verleend zijn, met inbegrip van, in voorkomend geval de verwerkte transactiestromen;
   b. de procedures, binnen zowel informatietechnologie als handmatige systemen, waardoor die transacties werden geïnitieerd, vastgelegd, verwerkt, gecorrigeerd voor zover noodzakelijk en overgebracht naar de rapportages die voor de cliënten zijn opgesteld;
   c. de verbonden administratie, de ondersteunende informatie en specifieke rekeningen waarvan gebruik is gemaakt om transacties te initiëren, te verwerken en vast te leggen; dit houdt onder meer het corrigeren van incorrecte informatie in en op welke wijze informatie is overgedragen naar de rapportages die voor de cliënten zijn opgesteld;
   d. op welke wijze het systeem de significante gebeurtenissen en omstandigheden, buiten de transacties, heeft behandeld;
   e. het proces waarvan gebruik werd gemaakt bij het opstellen van rapportages voor cliënten;
   f. relevante interne beheersingsdoelstellingen en interne beheersingsmaatregelen die zijn opgezet om die doelstellingen te bereiken;
   g. interne beheersingsmaatregelen waarvan wij, bij de opzet van het systeem, aannamen dat zij door gebruikersorganisaties zouden worden geïmplementeerd en die, indien noodzakelijk om de interne beheersingsdoelstellingen die in de bijgaande beschrijving staan vermeld te bereiken, samen met de specifieke interne beheersingsdoelstellingen die niet alleen door onszelf kunnen worden bereikt, zijn onderkend;
   h. overige aspecten van onze beheersingsomgeving, het risico-inschattingsproces, het informatiesysteem (met inbegrip van het verbonden bedrijfsproces) en communicatie, beheersingsactiviteiten en interne beheersingsmaatregelen in het kader van het monitoren die relevant zijn voor het verwerken en het rapporteren van de transacties van de cliënten.
2. relevante details bevat van wijzigingen in het systeem van de serviceorganisatie gedurende de verslagperiode van [datum] tot [datum];
3. geen informatie weglaat of verkeerd voorstelt die relevant is voor de reikwijdte van het systeem dat is beschreven terwijl erkend wordt dat de beschrijving is opgesteld om te voldoen aan de algemene behoeftes van een brede groep gebruikers en hun accountants en daarom niet ieder aspect van het systeem kan bevatten dat iedere individuele cliënt in diens eigen bijzonder omgeving belangrijk kan achten.

b. de interne beheersingsmaatregelen die verband houden met de interne beheersingsdoelstellingen die in de bijgaande beschrijving staan vermeld op afdoende wijze zijn opgezet en gedurende de verslagperiode van [datum] tot [datum] effectief werkten. De criteria waarvan bij het maken van deze vermelding gebruik werd gemaakt hielden in dat:
   1. de risico's die het bereiken van de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving staan vermeld in gevaar brengen, werden onderkend;
   2. de onderkende interne beheersingsmaatregelen, indien zij werkzaam zijn zoals beschreven, een redelijke mate van zekerheid zouden verschaffen dat die risico's het bereiken van de vermelde interne beheersingsdoelstellingen niet zouden verhinderen; en
   3. de interne beheersingsmaatregelen gedurende de verslagperiode van [datum] tot [datum] consistent zijn toegepast zoals opgezet, met inbegrip ervan dat handmatige interne beheersingsmaatregelen zijn toegepast door personen die de geschikte competentie en bevoegdheid hebben.

Voorbeeld 2: 'Type 1' vermelding van een serviceorganisatie

De bijgaande beschrijving is opgesteld voor cliënten die gebruik hebben gemaakt van het [het soort of de naam van] systeem en voor hun accountants die voldoende inzicht hebben om de beschrijving te beschouwen, samen met overige informatie met inbegrip van informatie over interne beheersingsmaatregelen die door de cliënten zelf worden beheerd, wanneer zij inzicht verwerven in de informatiesystemen van cliënten die relevant zijn voor financiële verslaggeving. [Naam van de entiteit] bevestigt dat:

a. de bijgaande beschrijving op de pagina's [bb-cc] geeft het [het soort of de naam van] systeem voor het verwerken van de transacties van de cliënten gedurende de verslagperiode op [datum] getrouw weer. De criteria waarvan gebruik wordt gemaakt bij het maken van deze vermelding hielden in dat de bijgaande beschrijving:
   1. weergeeft op welke wijze het systeem is opgezet en geïmplementeerd, met inbegrip van:
      a. de soorten diensten die verleend zijn, met inbegrip van, in voorkomend geval, de verwerkte transactiestromen;
      b. de procedures, binnen zowel informatietechnologie als handmatige systemen, waardoor die transacties werden geïnitieerd, vastgelegd, verwerkt, gecorrigeerd voor zover noodzakelijk en overgebracht naar de rapportages die voor de cliënten zijn opgesteld;
      c. de verbonden administratie, die de informatie en specifieke rekeningen waarvan gebruik is gemaakt om transacties te initiëren, verwerken, vast te leggen en rapporteren; dit houdt

onder meer het corrigeren van incorrecte informatie in en op welke wijze informatie is overgedragen naar de rapportages die voor de cliënten zijn opgesteld;
d. op welke wijze het systeem de significante gebeurtenissen en omstandigheden, buiten de transacties, heeft behandeld;
e. het proces waarvan gebruik werd gemaakt bij het opstellen van rapportages voor cliënten;
f. relevante interne beheersingsdoelstellingen en interne beheersingsmaatregelen die zijn opgezet om die doelstellingen te bereiken;
g. interne beheersingsmaatregelen waarvan wij, bij de opzet van het systeem, aannamen dat zij door gebruikersorganisaties zouden worden geïmplementeerd en die, indien noodzakelijk om de interne beheersingsdoelstellingen die in de bijgaande beschrijving staan vermeld te bereiken, samen met de specifieke interne beheersingsdoelstellingen die niet alleen door onszelf kunnen worden bereikt zijn onderkend;
h. overige aspecten van onze beheersingsomgeving, het risico-inschattingsproces, het informatiesysteem (met inbegrip van het verbonden bedrijfsproces) en communicatie, beheersingsactiviteiten en interne beheersingsmaatregelen betreffende monitoring die relevant zijn voor het verwerken en het rapporteren van de transacties van de cliënten.

2. geen informatie weglaat of verkeerd voorstelt die relevant is voor de reikwijdte van het systeem dat is beschreven terwijl erkend wordt dat de beschrijving is opgesteld om te voldoen aan de algemene behoeftes van een brede groep gebruikers en hun accountants en daarom niet ieder aspect van het systeem kan bevatten dat iedere individuele cliënt in diens eigen bijzondere omgeving belangrijk kan achten;

b. de interne beheersingsmaatregelen die verband houden met de interne beheersingsdoelstellingen die in de bijgaande beschrijving staan vermeld op afdoende wijze zijn opgezet, op [datum]. De criteria waarvan bij het maken van deze vermelding gebruik werd gemaakt hielden in dat:
1. de risico's die het bereiken van de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving staan vermeld in gevaar brengen, werden onderkend; en
2. de onderkende interne beheersingsmaatregelen, indien zij werkzaam zijn zoals beschreven, een redelijke mate van zekerheid zouden verschaffen dat die risico's het bereiken van de vermelde interne beheersingsdoelstellingen niet zouden verhinderen.

Bijlage 2: Voorbeelden van de assurance-rapporten van de accountant van de serviceorganisatie

(Zie Par. A47)
Voor voorbeeldteksten van assurance-rapporten betreffende interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie wordt verwezen naar HRA deel 3 op www.nba.nl/Voorbeeldteksten.

Bijlage 3: Voorbeelden van aangepaste assurance-rapporten van de accountant van de serviceorganisatie

(Zie Par. A50)
Voor voorbeeldteksten van assurance-rapporten betreffende interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie wordt verwezen naar HRA deel 3 op www.nba.nl/Voorbeeldteksten.

3410 Assurance-opdrachten betreffende emissieverslagen

Assurance-opdrachten betreffende emissieverslagen

Inleiding
1
Gezien het verband tussen de emissies van broeikasgassen en klimaatverandering, kwantificeren veel entiteiten voor interne managementdoeleinden hun broeikasgasemissies, en stellen velen een emissieverslag op:
a. als onderdeel van regelgeving op het gebied van verslaggeving;
b. als onderdeel van een emissiehandelssysteem; of
c. om investeerders en anderen op vrijwillige basis te informeren. Vrijwillige verslagen kunnen bijvoorbeeld worden gepubliceerd als:
- autonome documenten;
- onderdeel zijn van een uitgebreider duurzaamheidsverslag of van het jaarverslag van een entiteit; of
- worden gedaan ter ondersteuning van opname in een 'broeikasgassen-register'.

Toepassingsgebied van deze Standaard
2
Deze Standaard behandelt assurance-opdrachten betreffende emissieverslagen van een entiteit.
3
De conclusie van de accountant in een assurance-opdracht kan betrekking hebben op informatie in

aanvulling op het emissieverslag. Bijvoorbeeld wanneer de accountant is ingehuurd om te rapporteren over een duurzaamheidsverslag waarvan het emissieverslag slechts een onderdeel is. In die gevallen geldt het volgende: (Zie Par. A1 en A2)

a. deze Standaard is van toepassing op assurance-werkzaamheden die worden uitgevoerd met betrekking tot emissieverslagen, behalve wanneer het emissieverslag een relatief klein onderdeel is van de algehele informatie die onderworpen is aan assurance; en
b. Standaard 3000[892] (of een andere Standaard die een specifiek object van onderzoek behandelt) is van toepassing op assurance-werkzaamheden die worden uitgevoerd met betrekking tot de overige informatie die de conclusie van de accountant omvat.

4

Deze Standaard behandelt niet en voorziet niet in specifieke leidraden voor assurance-opdrachten om te rapporteren over:

a. emissieverslagen anders dan van broeikasgassen, bijvoorbeeld stikstofoxiden (NO_x) en zwaveldioxide (SO_2). Deze Standaard kan desalniettemin leidraden verschaffen voor dergelijke opdrachten;[893]
b. overige informatie inzake broeikasgassen, zoals de 'voetafdruk' van de levenscyclus van een product, hypothetische 'nulmeting' informatie, en belangrijke prestatie-indicatoren die zijn gebaseerd op emissiegegevens; of (Zie Par. A3)
c. instrumenten, processen of mechanismen, zoals compensatieprojecten, welke andere entiteiten gebruiken ter aftrek van emissies. Echter, indien een emissieverslag van een entiteit de aftrek van emissies omvat die zijn onderworpen aan assurance, dan zijn de vereisten van deze Standaard van toepassing met betrekking tot deze aftrek van emissies (Zie Par. 76(f)).

Attest-opdrachten en directe-opdrachten

5

Het Stramien voor Assurance-opdrachten (het Stramien) licht toe dat een assurance-opdracht óf een attest-opdracht is óf een directe-opdracht. Deze Standaard behandelt alleen attest-opdrachten.[894]

Procedures voor opdrachten met een redelijke mate en met een beperkte mate van zekerheid

6

Standaard 3000 licht toe dat een assurance-opdracht óf een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid kan zijn, óf een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid.[895] Deze Standaard behandelt zowel assurance-opdrachten met een redelijke mate als met een beperkte mate van zekerheid.

7

Zowel bij assurance-opdrachten met een redelijke mate als met een beperkte mate van zekerheid betreffende een emissieverslag kiest de accountant een combinatie van assurance-werkzaamheden. Bijvoorbeeld inspectie, waarneming ter plaatse, bevestiging, herberekening, het opnieuw uitvoeren, cijferanalyses en het verzoeken om inlichtingen. Het bepalen van de uit te voeren assurance-werkzaamheden bij een specifieke opdracht is een zaak van professionele oordeelsvorming. Aangezien emissieverslagen een breed scala aan omstandigheden omvatten, is het waarschijnlijk dat de aard, timing en omvang van werkzaamheden van opdracht tot opdracht aanzienlijk verschillen.

8

Tenzij dit anders is aangegeven, is iedere vereiste van deze Standaard zowel bij assurance-opdrachten met een redelijke mate van zekerheid als bij die met een beperkte mate van zekerheid van toepassing. Het niveau van zekerheid dat is verkregen in een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid is lager dan bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid. Derhalve zullen de werkzaamheden die de accountant zal uitvoeren bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid variëren in aard en timing van en ook beperkter in omvang zijn dan bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid.[896] Vereisten die enkel op een van de twee types opdrachten van toepassing zijn, worden na de paragraafnummers gepresenteerd met de letter 'B' (beperkte mate van zekerheid) of met 'R' (redelijke mate van zekerheid). Ook al zijn bepaalde werkzaamheden alleen vereist bij assurance-opdrachten met een redelijke mate van zekerheid, ze kunnen nog steeds geschikt zijn voor bepaalde assurance-opdrachten met een beperkte mate van zekerheid (zie ook paragraaf A90 waarin de voornaamste verschillen zijn aangegeven tussen de verdere werkzaamheden van de accountant bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid en een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid betreffende een emissieverslag). (Zie Par. A4 en A90)

---

[892] Standaard 3000, *Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie.*
[893] NO_x (d.w.z. NO en NO_2, die verschillen van het broeikasgas distikstofmonoxide'(lachgas), N2O) en SO_2 zijn meer gerelateerd aan 'zure regen' dan aan klimaatverandering.
[894] Standaard 3000, paragraaf 12(a)(ii).
[895] Standaard 3000, paragraaf 12(a)(i)(b).
[896] Standaard 3000, paragraaf 12(a)(iii).

De relatie met Standaard 3000, overige professionele uitspraken en overige vereisten
9
Van de accountant is vereist om te voldoen aan Standaard 3000 en deze Standaard bij het uitvoeren van een assurance-opdracht om te rapporteren over een emissieverslag. Deze Standaard vult Standaard 3000 aan, maar is geen vervanging daarvan en zet uiteen hoe Standaard 3000 toegepast moet worden op een assurance-opdracht om te rapporteren over het emissieverslag van een entiteit. (Zie Par. A17)
10
Het naleven van Standaard 3000 vereist onder andere het naleven van de *Verordening gedrags- en beroepsregels accountants* (VGBA) en de *Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten* (ViO) of – indien van toepassing – andere vereisten die tenminste gelijkwaardig zijn.[897] Het vereist tevens van de opdrachtpartner dat hij werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantseenheid die onderworpen is aan de NVKS.[898] (Zie Par. A5 en A6)
11
Daar waar de opdracht onderworpen is aan plaatselijke wet- of regelgeving of aan de bepalingen van een emissiehandelssysteem, doet deze Standaard geen afbreuk aan die wet- of regelgeving of bepalingen. Wanneer plaatselijke wet- of regelgeving of de bepalingen van een emissiehandelssysteem verschillen van deze Standaard, zal een opdracht die is uitgevoerd in overeenstemming met plaatselijke wet- of regelgeving of de bepalingen van een specifiek systeem niet automatisch overeenkomen met deze Standaard. De accountant heeft het recht om het naleven van deze Standaard te vermelden ter aanvulling op het naleven van plaatselijke wet- of regelgeving of op de bepalingen van het emissiehandelssysteem. Dit geldt alleen wanneer aan alle van toepassing zijnde vereisten van deze Standaard is voldaan. (Zie Par. A7)

Ingangsdatum
12
Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstellingen
13
De doelstellingen van de accountant zijn:
a. het verkrijgen van een redelijke of beperkte mate van zekerheid of het emissieverslag geen afwijkingen van materieel belang bevat, als gevolg van fraude of van fouten. Hierdoor wordt de accountant in staat gesteld om een conclusie met een redelijke of beperkte mate van zekerheid tot uitdrukking te brengen;
b. te rapporteren in overeenstemming met de bevindingen van de accountant of:
    1. in het geval van een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid, het emissieverslag in alle van materieel belang zijnde opzichten is opgesteld in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria; of
    2. in het geval van een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid, dat de accountant niets is gebleken, op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie, op grond waarvan hij zou moeten concluderen dat het emissieverslag niet, in alle van materieel belang zijnde opzichten, is opgesteld in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria; en
c. in overeenstemming met de bevindingen van de accountant te communiceren zoals anderszins vereist door deze Standaard.

Definities
14
In het kader van deze Standaard hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenissen:[899]
a. *van toepassing zijnde criteria* – De criteria waarvan de entiteit gebruikmaakt om haar emissies te kwantificeren en te rapporteren in het emissieverslag.
b. *beweringen* – Verklaringen van de entiteit, expliciet of anderszins, die zijn opgenomen in het emissieverslag zoals die worden gebruikt door de accountant om de verschillende soorten afwijkingen die zich kunnen voordoen, te overwegen.
c. *basisjaar* – Een specifiek jaar of een gemiddelde van meerdere jaren waarmee de emissies van de entiteit over de jaren worden vergeleken.
d. *cap and trade* – Een systeem met een absoluut emissieplafond, dat emissierechten toewijst aan deelnemers en hen in staat stelt om emissierechten onderling te verhandelen.
e. *vergelijkende informatie* – Informatie over hoeveelheden en andere toelichtingen in het emissieverslag over een of meer voorgaande verslagperioden.

[897] Standaard 3000, paragraaf 3(a), 20 en 34.
[898] Standaard 3000, paragraaf 3(b) en 31(a). De *Nadere voorschriften kwaliteitssystemen.*
[899] De definities in Standaard 3000 zijn ook van toepassing op deze Standaard.

f. *emissies* – De broeikasgassen die, zijn geëmitteerd in de atmosfeer of zouden zijn geëmitteerd indien de broeikasgassen niet zijn afgevangen en opgeslagen. Emissies kunnen worden onderverdeeld in:
1. directe emissies (ook wel Scope 1 emissies genoemd): emissies door bronnen die eigendom zijn van de entiteit of die onder directe zeggenschap staan van de entiteit; (Zie Par. A8)
2. indirecte emissies: emissies ten gevolge van de activiteiten van de entiteit maar die geëmitteerd worden uit bronnen die geen eigendom zijn, of onder directe zeggenschap staan van de entiteit. Indirecte emissies kunnen verder worden onderverdeeld in:
   a. scope 2 emissies: emissies die het gevolg zijn van energie die aan de entiteit wordt geleverd en door haar wordt geconsumeerd; (Zie Par. A9)
   b. scope 3 emissies: alle overige indirecte emissies. (Zie Par. A10)

g. *aftrek van emissies* – Alle elementen die zijn opgenomen in het emissieverslag van de entiteit die zijn afgetrokken van het totaal aan gerapporteerde emissies, maar geen verwijdering zijn; gewoonlijk omvat dit aangekochte compensatie, maar het kan ook een scala aan andere instrumenten of mechanismen omvatten, zoals emissierechten die zijn erkend door een systeem (al dan niet van regelgevers of toezichthouders) waar de entiteit deel van uitmaakt. (Zie Par. A11 en A12)
h. *emissiefactor* – Een rekenkundige factor of ratio voor het omzetten van de omvang van een activiteit (bijvoorbeeld het aantal liters geconsumeerde brandstof, de afgelegde kilometers, het aantal dieren in het boerenbedrijf, of de tonnen geproduceerd product) naar de omvang van de broeikasgasemissies.
i. *emissiehandelssysteem* – Een marktmechanisme gericht op het beheersen van broeikasgassen om via economische stimulansen de reductie van broeikasgasemissies te bereiken.
j. *entiteit* – De juridische entiteit, economische entiteit of het identificeerbare gedeelte van een juridische of economische entiteit (bijvoorbeeld, één fabriek of andere vorm van inrichting, zoals een stortterrein) of een combinatie van juridische of andere entiteiten of van onderdelen van die entiteiten (bijvoorbeeld een joint venture) waarop de emissies in het emissieverslag betrekking hebben.
k. *fraude* – fraude als bedoeld in paragraaf 12, onderdeel a, van Standaard 240 van de NV COS.
l. *overige werkzaamheden* – Werkzaamheden die worden uitgevoerd als reactie op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang inclusief het toetsen van interne beheersingsmaatregelen (indien aanwezig), detailcontroles en cijferanalyses.
m. *emissieverslag* – Een verantwoording met een uiteenzetting van de samenstelling en de kwantificering van de emissies van broeikasgassen van een entiteit over een verslagperiode (soms een emissie-inventaris genoemd). En, voor zover van toepassing, vergelijkende informatie en toelichtingen inclusief een samenvatting van de significante kwantificerings- en rapporteringsgrondslagen. Het emissieverslag van een entiteit kan ook een gecategoriseerde opsomming van emissieverwijdering of aftrek van emissies bevatten. Als de opdracht niet het gehele emissieverslag omvat, dient de term 'emissieverslag' gelezen te worden als dat onderdeel dat wordt omvat door de opdracht. Het emissieverslag is de 'informatie over het object van onderzoek' van de opdracht.[900]
n. *broeikasgassen* – Kooldioxide (CO_2) en andere gassen waarvan de van toepassing zijnde criteria vereisen dat zij worden opgenomen in het emissieverslag, zoals: methaan, distikstofmonoxide (lachgas), zwavelhexafluoride, fluorkoolwaterstoffen, perfluorkoolstoffen, en chloorfluorkoolwaterstoffen. Andere broeikasgassen dan kooldioxide worden vaak uitgedrukt in termen die een equivalent zijn van kooldioxide (CO_2-e).
o. *organisatorische afbakening* – De grens die bepaalt welke activiteiten worden opgenomen in het emissieverslag van de entiteit.
p. *uitvoeringsmaterialiteit* – De hoeveelheid of hoeveelheden die door de accountant zijn vastgesteld als lager dan de materialiteit betreffende het emissieverslag. Dit om de kans dat het totaal van niet-gecorrigeerde en niet-gedetecteerde afwijkingen de materialiteit voor het emissieverslag overstijgt, tot een passend laag niveau terug te brengen. Indien van toepassing refereert de uitvoeringsmaterialiteit ook naar de hoeveelheid of hoeveelheden die door de accountant zijn vastgesteld als lager dan het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus voor bepaalde soorten emissies of toelichtingen.
q. *aangekochte CO_2 compensatie* – Een aftrek van emissies waarin een entiteit betaalt voor het verminderen van de emissies van een andere entiteit (reductie van emissies) of het toenemen van de emissieverwijdering van een andere entiteit in vergelijking met een hypothetische nulmeting. (Zie Par. A13)
r. *kwantificering* – Het proces om de hoeveelheid broeikasgassen te bepalen ten gevolge van de emissie (of verwijdering) van specifieke bronnen (of reservoirs) die direct of direct zijn gerelateerd aan de entiteit.
s. *verwijdering* – De broeikasgassen die de entiteit, tijdens de relevante verslagperiode, uit de atmosfeer heeft verwijderd of die zouden zijn uitgestoten in de atmosfeer als ze niet waren afgevangen en naar een reservoir waren geleid. (Zie Par. A14)

[900] Standaard 3000, paragraaf 12(x).

t. *significante inrichting* – Een inrichting die van individuele significantie is als gevolg van de omvang van de emissies in verhouding tot de totale emissies die zijn opgenomen in het emissieverslag of die door zijn specifieke aard of omstandigheden aanleiding geeft tot bijzondere risico's op afwijkingen van materieel belang. (Zie Par. A15 en A16)
u. *reservoir* – Een fysieke eenheid of proces dat de broeikasgassen uit de atmosfeer verwijdert.
v. *bron* – Een fysieke eenheid of proces dat broeikasgassen in de atmosfeer uitstoot.
w. *soort emissies* – Een groepering van emissies op basis van bijvoorbeeld de emissiebron, het soort gas, regio of inrichting.

17A
De paragrafen 12 en 12A van Standaard 3000A zijn van overeenkomstige toepassing, voor zover in deze Standaard niet anders is bepaald.

Vereisten

Standaard 3000
15
De accountant dient niet te vermelden dat de opdracht is uitgevoerd in overeenstemming met deze Standaard tenzij hij deze heeft uitgevoerd in overeenstemming met alle vereisten van zowel deze Standaard als Standaard 3000. (Zie Par. A5, A6, A17, A21, A22, A37, A127)

Aanvaarding en continuering van de opdracht

Vaardigheden, kennis en ervaring
16
De opdrachtpartner dient:
a. competent te zijn op het gebied van assurance-vaardigheden en – technieken die ontwikkeld zijn door intensieve training en praktische toepassing en voldoende competentie te hebben in het kwantificeren en rapporteren over emissies om verantwoordelijkheid voor de assurance-conclusie te accepteren; en
b. zich ervan te vergewissen dat die personen die de opdrachten uit moeten voeren over de juiste competentie en vaardigheden beschikken, inclusief het kwantificeren van en het rapporteren over emissies, en deskundigheid in assurance om de assurance-opdracht overeenkomstig deze Standaard uit te voeren. (Zie Par. A18 en A19)

Randvoorwaarden voor de opdracht
17
Om vast te stellen of aan de randvoorwaarden voor de opdracht wordt voldaan:
a. dient de opdrachtpartner vast te stellen dat zowel het emissieverslag als de opdracht voldoende reikwijdte hebben om van nut te zijn voor de beoogde gebruikers, waarbij met name wordt gekeken of het gezien de omstandigheden redelijk is dat: (Zie Par. A20)
    1. significante emissies (gemeten of eenvoudig meetbaar) zijn uitgesloten van het emissieverslag;
    2. significante emissies uitgesloten zijn van de assurance-opdracht; en
    3. een beperkte of een redelijke mate van zekerheid die in het assurance-rapport wordt beschreven over 'aftrek van emissies' ook duidelijk is en wordt begrepen door de opdrachtgevende partij. (Zie Par. A11 en A12)
b. Bij het bepalen van de geschiktheid van de van toepassing zijnde criteria, zoals vereist op grond van Standaard 3000,[901] dient de accountant te bepalen of de criteria tenminste de volgende aspecten omvatten: (Zie Par. A23, A24, A25 en A26)
    1. de methode voor het bepalen van de organisatorische afbakening van de entiteit; (Zie Par. A27 en A28)
    2. de broeikasgassen waarover verantwoording wordt afgelegd;
    3. aanvaardbare kwantificeringsmethoden inclusief methoden voor het maken van aanpassingen aan het basisjaar (indien van toepassing); en
    4. adequate toelichtingen zodat de beoogde gebruikers inzicht verwerven in de significante oordelen die zijn gevormd bij het opstellen van het emissieverslag. (Zie Par. A29, A30, A31, A32, A33 en A34)
c. De accountant dient een schriftelijke mededeling van de entiteit te verkrijgen dat deze erkent en begrijpt wat haar verantwoordelijkheid is inzake:
    1. het opzetten, implementeren en handhaven van zodanige interne beheersingsmaatregelen die de entiteit noodzakelijk acht om een emissieverslag op te stellen dat geen afwijkingen van materieel belang bevat, als gevolg van fraude of van fouten;

[901] Standaard 3000, paragraaf 24(b)(ii) en 41.

2. het opstellen van haar emissieverslag in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria; en (Zie Par. A35)
3. het in haar emissieverslag refereren naar of beschrijven van de van toepassing zijnde criteria waarvan zij gebruik hebben gemaakt en, wanneer dit niet meteen naar voren komt uit de omstandigheden van de opdracht, wie deze heeft ontwikkeld. (Zie Par. A36)

Overeenstemming over de voorwaarden van de opdracht
18
De opdrachtvoorwaarden die worden vereist door Standaard 3000[902] om overeen te komen dienen te omvatten: (Zie Par. A37)
a. de doelstelling en reikwijdte van de opdracht;
b. de verantwoordelijkheden van de accountant;
c. de verantwoordelijkheden van de entiteit inclusief de verantwoordelijkheden die worden beschreven in paragraaf 17(c);
d. het identificeren van de van toepassing zijnde criteria voor het opstellen van het emissieverslag;
e. het refereren aan de verwachte vorm en inhoud van de rapporten die zullen worden uitgebracht door de accountant en een vermelding dat zich omstandigheden kunnen voordoen waarin een rapport kan afwijken van de verwachte vorm en inhoud; en
f. een erkenning dat de entiteit instemt met het verstrekken van schriftelijke bevestigingen aan het einde van de opdracht.

Planning
19
Bij het plannen van de opdracht zoals vereist op grond van Standaard 3000[903], dient de accountant: (Zie Par. A38, A39, A40 en A41)
a. de kenmerken van de opdracht te identificeren die de reikwijdte daarvan bepalen;
b. zich te vergewissen van de rapportagedoelstellingen van de opdracht om de timing van de opdracht te plannen en de vereiste soort communicatie te bepalen;
c. de factoren te overwegen die op grond van het professionele oordeel van de accountant significant zijn voor het aansturen van de werkzaamheden van het opdrachtteam;
d. de uitkomsten te overwegen van de werkzaamheden bij het aanvaarden of continueren van een opdracht en, voor zover van toepassing, na te gaan of de kennis verkregen uit andere opdrachten voor de entiteit, die zijn uitgevoerd door de opdrachtpartner, relevant is;
e. de aard, timing en omvang vast te stellen van de middelen die noodzakelijk zijn om de opdracht uit te voeren inclusief de betrokkenheid van deskundigen en van andere accountants; en (Zie Par. A42 en A43)
f. de invloed van een eventuele interne auditfunctie van de entiteit op de opdracht te bepalen.

Materialiteit bij de planning en de uitvoering van de opdracht

Het vaststellen van de materialiteit en de uitvoeringsmaterialiteit bij het plannen van de opdracht
20
Bij het vaststellen van de algehele opdrachtaanpak dient de accountant de materialiteit voor het emissieverslag te bepalen. (Zie Par. A44, A45, A46, A47, A48, A49 en A50)
21
De accountant dient de uitvoeringsmaterialiteit in het kader van de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang vast te stellen en voor het bepalen van de aard, timing en omvang van verdere werkzaamheden.

Wijzigingen tijdens uitvoering van de opdracht
22
De accountant dient de materialiteit voor het emissieverslag te herzien wanneer hij zich tijdens de opdracht bewust wordt van informatie die ertoe zou hebben geleid dat de accountant aanvankelijk een andere hoeveelheid zou hebben vastgesteld. (Zie Par. A51)

Het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving inclusief haar interne beheersing, en het inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang

Het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving
23
De accountant dient inzicht te verwerven in: (Zie Par. A52 en A53)

[902] Standaard 3000, paragraaf 27.
[903] Standaard 3000, paragraaf 40.

a. de relevante sectorspecifieke factoren, regelgeving en andere externe factoren inclusief de van toepassing zijnde criteria;
b. de aard van de entiteit inclusief;
    1. de aard van de activiteiten die zijn opgenomen in de organisatorische afbakening van de entiteit inclusief: (Zie Par. A27 en A28)
        a. de bronnen en de volledigheid van emissies en eventuele reservoirs en aftrek van emissies;
        b. in hoeverre zij bijdragen aan de algehele emissies van de entiteit; en
        c. de onzekerheden die gepaard gaan met de gerapporteerde hoeveelheden in het emissieverslag. (Zie Par. A54, A55, A56, A57, A58 en A59)
    2. wijzigingen ten opzichte van de voorgaande verslagperiode in de aard of omvang van activiteiten inclusief de vraag of er sprake is geweest van fusies, acquisities of verkoop van emissiebronnen of van de uitbesteding van activiteiten met significante emissies; en
    3. de frequentie en de aard van onderbrekingen in de activiteiten; (Zie Par. A60)
c. de selectie en het toepassen van kwantificeringsmethoden en rapporteringsgrondslagen van de entiteit, inclusief de redenen voor wijzigingen daarin en de mogelijkheid van het dubbeltellen van emissies in het emissieverslag;
d. de vereisten van de van toepassing zijnde criteria die relevant zijn voor schattingen, inclusief de toelichtingen daarop;
e. de eventuele doelstelling en strategie van de entiteit inzake klimaatverandering en gerelateerde economische-, regelgevings- fysieke en reputatie-risico's; (Zie Par. A61)
f. het toezicht op en de verantwoordelijkheid voor emissie informatie binnen de entiteit;
g. de vraag of de entiteit een interne auditfunctie heeft en, indien dit het geval is, wat de werkzaamheden en voornaamste bevindingen met betrekking tot emissies zijn.

Werkzaamheden om inzicht te verwerven en om de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten
24
De werkzaamheden voor het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving en om de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten, dienen het volgende te omvatten: (Zie Par. A52, A53 en A62)
a. het verzoeken om inlichtingen aan degenen binnen de entiteit die, op grond van de oordeelsvorming van de accountant, informatie hebben die waarschijnlijk kan ondersteunen bij het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten;
b. cijferanalyses; (Zie Par. A63, A64 en A65)
c. observatie en inspectie. (Zie Par. A66, A67 en A68)

Het verwerven van inzicht in de interne beheersing van de entiteit

Bij beperkte mate van zekerheid 25B
25B
Voor interne beheersing die relevant is voor het kwantificeren van en rapporteren over emissies, als basis voor het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang, dient de accountant door middel van het verzoeken om inlichtingen, inzicht te verwerven in: (zie Par. A52, A53, A69 en A70)
a. de interne beheersingsomgeving;
b. het informatiesysteem inclusief de gerelateerde bedrijfsprocessen en communicatie van rollen en verantwoordelijkheden inzake het rapporteren over emissies en significante aangelegenheden die hier verband mee houden; en
c. het risico-inschattingsproces van de entiteit.

Bij redelijke mate van zekerheid 25R–26R
25R
De accountant dient inzicht te verwerven in de hierna volgende componenten van de interne beheersing van de entiteit die relevant zijn voor het kwantificeren van en rapporteren over emissies als basis voor het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang: (Zie Par. A52 en A53, A70)
a. de interne beheersingsomgeving;
b. het informatiesysteem inclusief de gerelateerde bedrijfsprocessen en communicatie van rollen en verantwoordelijkheden inzake het rapporteren over emissies en significante aangelegenheden die hier verband mee houden;
c. het risico-inschattingsproces van de entiteit;
d. interne beheersingsactiviteiten die relevant zijn voor de opdracht en waarvan de accountant het noodzakelijk acht om daarin inzicht te verwerven om de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen in te schatten en om verdere werkzaamheden te kunnen opzetten en uitvoeren inspelend op de ingeschatte risico's. Voor een assurance-opdracht is het niet

nodig dat de accountant inzicht verwerft in alle interne beheersingsactiviteiten in relatie met iedere significante soort emissie en de toelichting hierop in het emissieverslag of met elke bewering die daarvoor relevant is; en (Zie Par. A71 en A72)

e. het monitoren van de interne beheersingsmaatregelen.

26R

Tijdens het verwerven van inzicht zoals vereist door paragraaf 25R dient de accountant de opzet van de interne beheersingsmaatregelen te evalueren en vast te stellen of deze zijn geïmplementeerd, door het uitvoeren van werkzaamheden in aanvulling op het verzoeken om inlichtingen bij personeelsleden van de entiteit die verantwoordelijk zijn voor het emissieverslag. (Zie Par. A52 en A53)

Overige werkzaamheden om inzicht te verwerven en om de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten

27

Als de opdrachtpartner andere opdrachten voor de entiteit heeft uitgevoerd, dient de opdrachtpartner te overwegen of de verkregen informatie relevant is voor het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang. (Zie Par. A73)

28

De accountant dient bij het management om inlichtingen te verzoeken en waar nodig bij anderen binnen de entiteit om te bepalen of zij op de hoogte zijn van:

- feitelijke, vermoede of vermeende fraude; of
- het niet naleven van wet- of regelgeving;

die van invloed is op het emissieverslag. (Zie Par. A84, A85 en A86)

29

De opdrachtpartner, andere kernleden van het opdrachtteam en belangrijke door de accountant ingeschakelde externe deskundigen, dienen te overleggen over de vatbaarheid van het emissieverslag van de entiteit voor een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of van fouten; en het hanteren van de van toepassing zijnde criteria in het licht van de feiten en omstandigheden waarmee de entiteit te maken heeft. De opdrachtpartner dient te bepalen welke aangelegenheden gecommuniceerd worden met de leden van het opdrachtteam en met door de accountant ingeschakelde externe deskundigen die niet aan dit overleg hebben deelgenomen.

30

De accountant dient te evalueren of de kwantificeringsmethoden en rapporteringsgrondslagen van de entiteit inclusief het bepalen van de organisatorische afbakening van de entiteit:

- geschikt zijn voor haar activiteiten; en
- consistent zijn met de van toepassing zijnde criteria en met de kwantificeringsmethoden en rapporteringsgrondslagen die gebruikt worden in de relevante sector en in voorgaande verslagperioden.

Het op locatie uitvoeren van werkzaamheden bij inrichtingen van de entiteit

31

De accountant dient vast te stellen of het onder de omstandigheden van de opdracht noodzakelijk is om werkzaamheden op locatie uit te voeren bij significante inrichtingen. (Zie Par. A15, A16, A74, A75, A76 en A77)

Interne auditafdeling

32

Indien de entiteit beschikt over een interne auditfunctie die relevant is voor de opdracht, dient de accountant: (Zie Par. A78)

a. te bepalen of en in welke mate gebruik wordt gemaakt van specifieke werkzaamheden van de interne auditfunctie; en
b. Indien gebruik wordt gemaakt van specifieke werkzaamheden van de interne auditfunctie, te bepalen of die werkzaamheden adequaat zijn in het kader van de opdracht.

Het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang

Bij beperkte mate van zekerheid 33B

33B

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

a. op het niveau van het emissieverslag; en (Zie Par. A79 en A80)
b. voor soorten emissies die van materieel belang zijn en toelichtingen hierop, (Zie Par. A81) als basis voor het opzetten en uitvoeren van werkzaamheden waarvan de aard, timing en omvang;
c. inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang; en
d. de accountant in staat stellen om een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen of het emissieverslag in alle van materieel belang zijnde opzichten in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria is opgesteld.

Bij redelijke mate van zekerheid 33R
33R
De accountant dient de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten:
a. op het niveau van het emissieverslag; en (Zie Par. A79 en A80)
b. op het niveau van beweringen voor soorten emissies die van materieel belang zijn en toelichtingen hierop, (Zie Par. A81 en A82)
als basis voor het opzetten en uitvoeren van werkzaamheden waarvan de aard, timing en omvang: (Zie Par. A83)
c. inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang; en
d. de accountant in staat stellen om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen of het emissieverslag in alle van materieel belang zijnde opzichten in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria is opgesteld.

Oorzaken voor risico's op een afwijking van materieel belang
34
Bij het uitvoeren van de werkzaamheden die vereist zijn op grond van paragraaf 33B of 33R, dient de accountant ten minste het volgende in aanmerking te nemen: (Zie Par. A84, A85, A86, A87, A88 en A89)
a. de waarschijnlijkheid van een opzettelijke afwijking in het emissieverslag; (Zie Par. A84, A85 en A86)
b. de waarschijnlijkheid van het niet naleven van bepalingen van algemeen erkende wet- en regelgeving die directe invloed heeft op de inhoud van het emissieverslag; (Zie Par. A87)
c. de waarschijnlijkheid van een weglating van een mogelijk significante emissie; (Zie Par. A88(a))
d. significante economische veranderingen of veranderingen op het gebied van regelgeving; (Zie Par. A88(b))
e. de aard van activiteiten; (Zie Par. A88(c))
f. de aard van kwantificeringsmethoden; (Zie Par. A88(d))
g. de mate van complexiteit bij het bepalen van de organisatorische afbakening en of verbonden partijen erbij betrokken zijn; (Zie Par. A27 en A28)
h. of er sprake is van significante emissies die buiten het normale verloop van bedrijfsactiviteiten van de entiteit vallen of die anderszins ongebruikelijk lijken; (Zie Par. A88(e))
i. de mate van subjectiviteit bij de kwantificering van emissies; (Zie Par. A88(e))
j. of Scope 3 emissies in het emissieverslag zijn opgenomen; en (Zie Par. A88(f))
k. de wijze waarop de entiteit significante schattingen maakt en de gegevens waarop deze zijn gebaseerd. (Zie Par. A88(g))

De algehele manieren van inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang en verdere werkzaamheden
35
De accountant dient algehele manieren op te zetten en te implementeren om op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van het emissieverslag in te spelen. (Zie Par. A90, A91, A92 en A93)
36
De accountant dient verdere werkzaamheden op te zetten en uit te voeren waarvan de aard, timing en omvang inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang, rekening houdend met het niveau van zekerheid dat redelijk of beperkt is. (Zie Par. A90)

Bij beperkte mate van zekerheid 37B, 42B–44B
37B
Bij het opzetten en uitvoeren van de verdere werkzaamheden overeenkomstig paragraaf 36 dient de accountant: (Zie Par. A90, A94)
a. de redenen te beschouwen die bij een inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang worden gegeven voor van materieel belang zijnde soorten emissies en toelichtingen hierop; en (Zie Par. A95)
b. meer overtuigende assurance-informatie te verkrijgen naarmate het risico door de accountant hoger wordt ingeschat. (Zie Par. A97)

Cijferanalyses die worden uitgevoerd om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang
42B
Bij het opzetten en uitvoeren van cijferanalyses dient de accountant: (Zie Par. A90(c), A100, A101 en A102)
a. de geschiktheid van bepaalde cijferanalyses te bepalen, waarbij hij rekening houdt met de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang en eventuele detailcontroles;
b. de betrouwbaarheid van gegevens op basis waarvan de verwachting van de accountant ten aanzien van vastgelegde hoeveelheden of ratio's is ontwikkeld, te evalueren waarbij hij rekening

houdt met de bron, de vergelijkbaarheid en de aard en de relevantie van de beschikbare informatie en met interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het opstellen daarvan; en
c. een verwachting met betrekking tot vastgelegde hoeveelheden of ratio's te ontwikkelen.

43B

Indien cijferanalyses fluctuaties of relaties identificeren die inconsistent zijn met andere relevante informatie of die significant afwijken van verwachte hoeveelheden of ratio's, dient de accountant de entiteit om inlichtingen te verzoeken over deze verschillen. De accountant dient de antwoorden op deze verzoeken om inlichtingen in overweging te nemen om te bepalen of andere werkzaamheden noodzakelijk zijn in de omstandigheden. (Zie Par. A90(c))

Werkzaamheden met betrekking tot schattingen

44B

Op basis van de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang dient de accountant: (Zie Par. A103 en A104)
a. te evalueren of:
   1. de entiteit de vereisten van de van toepassing zijnde criteria die relevant zijn voor schattingen op passende wijze heeft toegepast; en
   2. de methoden voor het maken van schattingen passend zijn en op consistente wijze zijn toegepast, en of eventuele wijzigingen in gerapporteerde schattingen of in de methode om deze te maken ten opzichte van de voorgaande periode in de omstandigheden passend zijn; en
b. te overwegen of andere werkzaamheden noodzakelijk zijn in de omstandigheden.

Bij redelijke mate van zekerheid 37R–45R

37R

Bij het opzetten en uitvoeren van de verdere werkzaamheden overeenkomstig paragraaf 36 dient de accountant: (Zie Par. A90, A94)
a. de redenen te beschouwen die bij een inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang worden gegeven op het niveau van beweringen voor van materieel belang zijnde soorten emissies en toelichtingen hierop, inclusief: (Zie Par. A95)
   1. de waarschijnlijkheid van een afwijking van materieel belang vanwege specifieke kenmerken van de relevante soort emissies of toelichting hierop (d.w.z. het inherente risico); en
   2. de vraag of de accountant voornemens is op de werking van interne beheersings-maatregelen te steunen bij het bepalen van de aard, timing en omvang van andere werkzaamheden; en (Zie Par. A96)
b. meer overtuigende assurance-informatie te verkrijgen naarmate het risico door de accountant hoger wordt ingeschat. (Zie Par. A97)

Het toetsen van interne beheersingsmaatregelen

38R

De accountant dient toetsingen van interne beheersingsmaatregelen op te zetten en uit te voeren om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen met betrekking tot de werking van relevante interne beheersingsmaatregelen als: (Zie Par. A90(a))
a. de accountant voornemens is op de werking van interne beheersingsmaatregelen te steunen bij het bepalen van de aard, timing en omvang van andere werkzaamheden; en (Zie Par. A96)
b. andere werkzaamheden dan het toetsen van interne beheersingsmaatregelen op zich geen voldoende en geschikte assurance-informatie kunnen verschaffen op het niveau van beweringen. (Zie Par. A98)

39R

Indien wordt gedetecteerd dat er afwijkingen zijn van de interne beheersingsmaatregelen waarop de accountant voornemens is te steunen, dient de accountant om specifieke inlichtingen te verzoeken om inzicht te verwerven in deze aangelegenheden en de potentiële gevolgen daarvan. Hij dient te bepalen of: (Zie Par. A90)
a. de toetsingen van interne beheersingsmaatregelen die zijn uitgevoerd een passende basis vormen voor het steunen op deze interne beheersingsmaatregelen;
b. aanvullende toetsingen van interne beheersingsmaatregelen noodzakelijk zijn; of
c. op de mogelijke risico's op een afwijking van materieel belang moet worden ingespeeld door andere werkzaamheden uit te voeren.

Andere werkzaamheden dan het toetsen van interne beheersingsmaatregelen

40R

Ongeacht de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang dient de accountant detailcontroles of cijferanalyses op te zetten en uit te voeren in aanvulling op het toetsen van interne beheersingsmaatregelen, indien aanwezig, voor ieder type van materieel belang zijnde emissies en toelichting hierop. (Zie Par. A90 en A94)

41R

De accountant dient in overweging te nemen of werkzaamheden inzake externe bevestigingen dienen te worden uitgevoerd. (Zie Par. A90 en A99)

Cijferanalyses die worden uitgevoerd om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang

42R

Bij het opzetten en uitvoeren van cijferanalyses dient de accountant: (Zie Par. A90(c), A100, A101 en A102)

a. de geschiktheid van bepaalde cijferanalyses te bepalen voor gegeven beweringen, waarbij hij rekening houdt met de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang en eventuele detailcontroles voor deze beweringen;
b. de betrouwbaarheid van gegevens op basis waarvan de verwachting van de accountant ten aanzien van vastgelegde hoeveelheden of ratio's is ontwikkeld, te evalueren waarbij hij rekening houdt met de bron, de vergelijkbaarheid en de aard en de relevantie van de beschikbare informatie en met interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het opstellen daarvan; en
c. een verwachting van vastgelegde hoeveelheden of ratio's te ontwikkelen die voldoende nauwkeurig is om afwijkingen van materieel belang te identificeren.

43R

Indien cijferanalyses fluctuaties of relaties identificeren die inconsistent zijn met andere relevante informatie of die significant afwijken van verwachte hoeveelheden of ratio's, dient de accountant dergelijke verschillen te onderzoeken door: (Zie Par. A90(c))

a. de entiteit om inlichtingen te verzoeken en aanvullende assurance-informatie te verkrijgen die relevant is voor de reacties van de entiteit; en
b. andere werkzaamheden uit te voeren voor zover noodzakelijk in de omstandigheden.

Werkzaamheden met betrekking tot schattingen

44R

Op basis van de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang dient de accountant te evalueren of: (Zie Par. A103 en A104)

a. de entiteit de vereisten van de van toepassing zijnde criteria die relevant zijn voor schattingen op passende wijze heeft toegepast; en
b. de methoden voor het maken van schattingen passend zijn en op consistente wijze zijn toegepast, en of eventuele wijzigingen in gerapporteerde schattingen of in de methode om deze te maken ten opzichte van de voorgaande periode in de omstandigheden passend zijn.

45R

Bij het inspelen op een ingeschat risico van een afwijking van materieel belang dient de accountant, rekening houdend met de aard van de schattingen, één of meer van de hier volgende werkzaamheden te ondernemen: (Zie Par. A103)

a. toetsen hoe de entiteit de schatting heeft gemaakt en de gegevens waarop deze is gebaseerd. Hierbij dient de accountant te evalueren of:
    1. de gebruikte kwantificeringsmethode onder de gegeven omstandigheden passend is; en
    2. de veronderstellingen waarvan de entiteit gebruik heeft gemaakt passend zijn.
b. toetsen van de werking van de interne beheersingsmaatregelen over de schattingswijze van de entiteit samen met andere passende werkzaamheden;
c. ontwikkelen van een puntschatting of een interval om de schatting van de entiteit te evalueren. In dit kader:
    1. kan de accountant gebruikmaken van veronderstellingen of methoden die verschillen van die van de entiteit. In dit geval dient hij voldoende inzicht te verwerven in de veronderstellingen of methoden van de entiteit. Dit om vast te stellen dat de puntschatting of het interval van de accountant rekening houdt met relevante variabelen en om alle significante verschillen ten opzichte van de puntschatting van de entiteit te evalueren;
    2. indien de accountant concludeert dat het passend is een interval te hanteren, dient de accountant het interval op basis van de beschikbare assurance-informatie zodanig te verkleinen dat alle resultaten binnen het interval als redelijk worden beschouwd.

Het nemen van steekproeven

46

Wanneer er gebruik wordt gemaakt van steekproeven, dient de accountant bij het opzetten van de steekproef de procedure en de kenmerken van de populatie waaruit de steekproef zal worden getrokken, in overweging te nemen. (Zie Par. A90(b), A105)

Fraude en wet- en regelgeving

47

De accountant dient op passende wijze in te spelen op fraude of vermoede fraude en op niet-naleving of vermoede niet-naleving van wet- of regelgeving die tijdens de opdracht worden geïdentificeerd. (Zie Par. A106 en A107)

Werkzaamheden met betrekking tot het aggregatieproces van het emissieverslag

Bij beperkte mate van zekerheid 48B–49B
48B
De werkzaamheden van de accountant met betrekking tot het aggregatieproces van het emissieverslag dienen te bestaan uit: (Zie Par. A108)
a. het aansluiten of afstemmen van het emissieverslag op de onderliggende vastleggingen; en
b. het verwerven, door het verzoeken om inlichtingen bij de entiteit, van inzicht in aanpassingen van materieel belang die zijn gemaakt tijdens het opstellen van het emissieverslag en de overweging of verdere werkzaamheden noodzakelijk zijn in de omstandigheden.

Het bepalen of aanvullende werkzaamheden noodzakelijk zijn bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid
49B
De accountant kan zich bewust worden van een aangelegenheid of aangelegenheden waardoor hij veronderstelt dat het emissieverslag een afwijking van materieel belang bevat. In dat geval dient de accountant aanvullende werkzaamheden op te zetten en uit te voeren om verdere assurance-informatie te verkrijgen totdat de accountant in staat is om: (Zie Par. A109 en A110)
a. te concluderen dat de aangelegenheid of aangelegenheden er waarschijnlijk niet toe leidt/leiden dat het emissieverslag een afwijking van materieel belang bevat; of
b. te bepalen dat de aangelegenheid of aangelegenheden ertoe leidt/leiden dat het emissieverslag een afwijking van materieel belang bevat. (Zie Par. A111)

Bij redelijke mate van zekerheid 48R–49R
48R
De werkzaamheden van de accountant met betrekking tot het aggregatieproces van het emissieverslag dienen te bestaan uit: (Zie Par. A108)
a. het aansluiten of afstemmen van het emissieverslag op de onderliggende vastleggingen; en
b. het onderzoeken van de aanpassingen van materieel belang die zijn gemaakt tijdens het opstellen van het emissieverslag.

Bijstelling van de risico-inschatting bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid
49R
De gemaakte inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen van de accountant kan in de loop van de opdracht wijzigen naarmate aanvullende assurance-informatie wordt verkregen. In omstandigheden waarin de accountant informatie verkrijgt die tegenstrijdig lijkt met de assurance-informatie waarop hij zijn eerste inschatting heeft gebaseerd dient, de accountant de inschatting bij te stellen en de geplande werkzaamheden daarop af te stemmen. (Zie Par. A109)

Accumulatie van geïdentificeerde afwijkingen
50
De accountant dient afwijkingen die tijdens de opdracht worden geïdentificeerd te accumuleren met uitzondering van die afwijkingen die duidelijk triviaal zijn. (Zie Par. A112)

Het in overweging nemen van geïdentificeerde afwijkingen naarmate de opdracht vordert
51
De accountant dient vast te stellen of het nodig is om de algehele opdrachtaanpak en het opdrachtprogramma te herzien indien:
a. de aard van de geïdentificeerde afwijkingen en de omstandigheden waarin deze plaatshebben erop wijzen dat er andere afwijkingen kunnen bestaan die, bij aggregatie met tijdens de opdracht verzamelde afwijkingen, van materieel belang kunnen zijn; of
b. het totaal van tijdens de opdracht verzamelde afwijkingen de materialiteit nadert die is vastgesteld overeenkomstig paragrafen 20, 21 en 22 van deze Standaard.

52
Indien de entiteit op het verzoek van de accountant een soort emissie of toelichting hierop heeft onderzocht en gedetecteerde afwijkingen heeft gecorrigeerd, dient de accountant werkzaamheden uit te voeren die betrekking hebben op de werkzaamheden van de entiteit om te bepalen of er nog afwijkingen van materieel belang resteren.

Communicatie en correctie van afwijkingen
53
De accountant dient alle afwijkingen die tijdens de opdracht zijn verzameld tijdig te communiceren aan het juiste niveau binnen de entiteit en de entiteit te verzoeken om die afwijkingen te corrigeren.
54
Indien de entiteit weigert om sommige of alle door de accountant gecommuniceerde afwijkingen te

corrigeren, dient de accountant inzicht te verwerven in de redenen van de entiteit voor het niet maken van de correcties. Hij dient met dat inzicht rekening te houden bij het vormen van zijn conclusie.

Evaluatie van de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen

55

Voorafgaand aan de evaluatie van de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen dient de accountant de vastgestelde materialiteit overeenkomstig paragraaf 20, 21 en 22 van deze Standaard opnieuw vast te stellen. Dit om te bevestigen of deze passend blijft in de context van de feitelijke emissies van de entiteit.

56

De accountant dient vast te stellen of niet-gecorrigeerde afwijkingen individueel of in totaal van materieel belang zijn. Bij het bepalen hiervan dient de accountant rekening te houden met de omvang en de aard van de afwijkingen, en met de bijzondere omstandigheden van het plaatshebben daarvan. Dit in relatie tot specifieke soorten emissies of toelichtingen hierop in het emissieverslag. (Zie paragraaf 72)

Gebruikmaken van de werkzaamheden van een andere accountant

57

Wanneer de accountant voornemens is om gebruik te maken van de werkzaamheden van een andere accountant, dient de accountant:

a. duidelijk met die andere accountants te communiceren over de reikwijdte en timing van de werkzaamheden en over de bevindingen van de andere accountant; en (Zie Par. A113 en A114)
b. te evalueren of de verkregen assurance-informatie en het proces voor het opnemen van gerelateerde informatie in het emissieverslag van daaraan gerelateerde informatie voldoende en geschikt is. (Zie Par. A115)

Schriftelijke bevestigingen

58

De accountant dient schriftelijke bevestigingen te vragen van een persoon of personen binnen de entiteit met de juiste verantwoordelijkheden voor en kennis van de desbetreffende aangelegenheden: (Zie Par. A116)

a. dat zij aan hun verantwoordelijkheden hebben voldaan voor het opstellen van het emissieverslag, inclusief vergelijkende informatie waar van toepassing, in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria zoals deze zijn beschreven in de opdrachtvoorwaarden;
b. dat zij de accountant alle relevante informatie en toegang hebben verschaft zoals is overeengekomen in de opdrachtvoorwaarden en alle relevante aangelegenheden in het emissieverslag hebben weergegeven;
c. of zij menen dat de invloeden van niet-gecorrigeerde afwijkingen, afzonderlijk en in totaal, niet van materieel belang zijn voor het emissieverslag. Een samenvatting van deze posten dient te worden opgenomen in of toegevoegd aan de schriftelijke bevestiging;
d. of zij van mening zijn dat significante veronderstellingen die zijn gehanteerd bij het maken van schattingen redelijk zijn;
e. dat zij alle tekortkomingen in de interne beheersing die relevant zijn voor de opdracht die niet duidelijk triviaal zijn en waarvan zij zich bewust zijn aan de accountant hebben gecommuniceerd; en
f. of zij hun kennis van feitelijke, vermoede of vermeende fraude of van het niet naleven van wet- of regelgeving aan de accountant hebben medegedeeld. Dit in het geval dat de fraude of het niet-naleven een effect zou kunnen hebben dat van materieel belang is voor het emissieverslag.

59

De datum van de schriftelijke bevestigingen dient zo dicht als praktisch uitvoerbaar is bij, maar niet na de datum van het assurance-rapport te liggen.

60

De accountant dient zich te onthouden van het trekken van een conclusie betreffende het emissieverslag of de opdracht terug te geven wanneer teruggeven onder de van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is, indien:

a. de accountant tot de conclusie komt dat er voldoende twijfel bestaat over de integriteit van de persoon of personen die de op grond van de paragrafen 58(a) en 58(b) vereiste schriftelijke bevestigingen verschaft/verschaffen en dat schriftelijke bevestigingen in deze opzichten niet betrouwbaar zijn; of
b. de entiteit de op grond van de paragrafen 58(a) en (b) vereiste schriftelijke bevestigingen niet verschaft.

Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode

61

De accountant dient: (Zie Par. A117)

a. te overwegen of gebeurtenissen die zich voordoen tussen de datum van het emissieverslag en de

datum van het assurance-rapport een aanpassing van of een toelichting in het emissieverslag vereisen. Hij dient ook te evalueren of de verkregen assurance-informatie voldoende en geschikt is met betrekking tot de vraag of dergelijke gebeurtenissen op passende wijze, in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria in het emissieverslag zijn weergegeven; en

b. op passende wijze in te spelen op feiten die de accountant bekend worden na de datum van het assurance-rapport en die, wanneer zij hem op die datum bekend waren geweest, tot een aanpassing in het assurance-rapport hadden kunnen leiden.

Ter vergelijking opgenomen informatie

62

Indien ter vergelijking opgenomen informatie gepresenteerd wordt met de huidige emissie informatie en de conclusie van de accountant een deel van of alle ter vergelijking opgenomen informatie omvat, dienen de werkzaamheden van de accountant met betrekking tot de ter vergelijking opgenomen informatie de evaluatie te omvatten of: (Zie Par. A118, A119, A120 en A121)

a. de ter vergelijking opgenomen informatie overeenkomt met de hoeveelheden en andere toelichtingen die zijn weergegeven in de voorgaande verslagperiode of, indien van toepassing, op een juiste wijze is aangepast en dat die aanpassing op adequate wijze is toegelicht; en (Zie Par. A121)

b. de kwantificeringsgrondslagen die in de ter vergelijking opgenomen informatie worden weergegeven consistent zijn met de grondslagen die in de huidige verslagperiode worden toegepast of, indien zich veranderingen hebben voorgedaan, deze op correcte wijze zijn toegepast en op adequate wijze zijn toegelicht.

63

Ongeacht of de conclusie van de accountant de ter vergelijking opgenomen informatie omvat, indien de accountant zich bewust wordt dat er mogelijk sprake is van een afwijking van materieel belang in de weergegeven ter vergelijking opgenomen informatie, dient de accountant:

a. de aangelegenheid te bespreken met die persoon of personen binnen de entiteit met de juiste verantwoordelijkheden voor en kennis van de desbetreffende aangelegenheden en werkzaamheden uit te voeren die onder de omstandigheden passend zijn; en (Zie Par. A122 en A123)

b. het effect op het assurance-rapport in overweging te nemen. Indien de ter vergelijking opgenomen informatie een afwijking van materieel belang bevat, en de ter vergelijking opgenomen informatie niet is aangepast:
   1. wanneer de conclusie van de accountant de ter vergelijking opgenomen informatie omvat, dient de accountant een conclusie met beperking of een afkeurende conclusie in het assurance-rapport tot uitdrukking te brengen; of
   2. wanneer de conclusie van de accountant geen ter vergelijking opgenomen informatie omvat, dient de accountant een paragraaf inzake overige aangelegenheden in het assurance-rapport op te nemen waarin de omstandigheden worden beschreven die van invloed zijn op de ter vergelijking opgenomen informatie.

Andere informatie

64

De accountant dient andere informatie te lezen die is opgenomen in de documenten die het emissieverslag en het assurance-rapport daarbij bevatten om eventuele van materieel belang zijnde inconsistenties met het emissieverslag of het assurance-rapport te identificeren en, wanneer de accountant, bij het lezen van die andere informatie: (Zie Par. A139).

a. een van materiaal belang zijnde inconsistentie identificeert tussen die andere informatie en het emissieverslag of het assurance-rapport; of

b. zich bewust wordt van een van materieel belang zijnde onjuiste voorstelling van zaken in die andere informatie die geen verband houdt met aangelegenheden die in het emissieverslag of het assurance-rapport voorkomen,

dan dient hij de aangelegenheid met de entiteit te bespreken en verdere passende maatregelen te nemen. (Zie Par. A124, A125 en A126)

Documentatie

65

Bij het documenteren van de aard, timing en omvang van de uitgevoerde werkzaamheden dient de accountant vast te leggen: (Zie Par. A127)

a. de onderscheidende kenmerken van de specifieke elementen of aangelegenheden die zijn getoetst;

b. wie de werkzaamheden heeft uitgevoerd en de datum waarop deze werden afgerond; en

c. wie de uitgevoerde werkzaamheden heeft beoordeeld en de datum en de omvang van deze beoordeling.

66

De accountant dient discussies over significante aangelegenheden met de entiteit en met anderen te documenteren, inclusief de aard van de besproken significante aangelegenheden, het tijdstip van bespreking en de namen van de personen die hieraan hebben deelgenomen. (Zie Par. A127)

Kwaliteitsbeheersing
67
De accountant dient in de opdrachtdocumentatie op te nemen:
a. kwesties die zijn geïdentificeerd met betrekking tot het naleven van relevante ethische voorschriften en de wijze waarop deze werden opgelost;
b. conclusies die betrekking hebben op het naleven van onafhankelijkheidsvoorschriften die van toepassing zijn op de opdracht en eventuele relevante discussies met de accountantseenheid die deze conclusies onderbouwen;
c. conclusies die zijn getrokken met betrekking tot de aanvaarding en continuering van relaties met cliënten en assurance-opdrachten; en
d. de aard en reikwijdte van en de conclusies gebaseerd op consultaties die werden gepleegd gedurende de opdracht.

Aangelegenheden die zich openbaren na de datum van het assurance-rapport
68
Indien in uitzonderlijke omstandigheden de accountant na de datum van het assurance-rapport nieuwe of aanvullende werkzaamheden uitvoert of tot nieuwe conclusies komt, dient hij te documenteren: (Zie Par. A128)
a. de omstandigheden die zich hebben voorgedaan;
b. de nieuwe of aanvullende werkzaamheden die zijn uitgevoerd, de verkregen assurance-informatie, de getrokken conclusies en de gevolgen daarvan voor het assurance-rapport; en
c. wanneer en door wie de daaruit voortvloeiende wijzigingen in de opdrachtdocumentatie zijn aangebracht en beoordeeld.

Samenstellen van het definitieve opdrachtdossier
69
De accountant dient de opdrachtdocumentatie samen te voegen in een opdrachtdossier en het administratieve proces van het samenstellen van het definitieve opdrachtdossier tijdig na de datum van de assurance-rapport te voltooien. Nadat het samenstellen van het definitieve opdrachtdossier is voltooid dient de accountant geen enkele opdrachtdocumentatie, van welke aard ook, te vernietigen of te verwijderen, voordat de bewaarperiode is afgelopen. (Zie Par. A129)
70
In andere dan de in paragraaf 68 bedoelde omstandigheden, waarin de accountant het noodzakelijk acht om veranderingen aan te brengen in de bestaande opdrachtdocumentatie of om nieuwe elementen aan de opdrachtdocumentatie toe te voegen nadat de samenstelling van het definitieve opdrachtdossier is voltooid, dient hij, ongeacht de aard van de veranderingen of toevoegingen, te documenteren:
a. de specifieke redenen voor het aanbrengen daarvan; en
b. wanneer en door wie zij werden aangebracht en beoordeeld.

Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling
71
Een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling kan vereist zijn op grond van wet- of regelgeving of omdat de accountantseenheid heeft bepaald dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling noodzakelijk is. Voor die opdrachten dient de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar een objectieve evaluatie uit te voeren van de significante oordelen die het opdrachtteam heeft gevormd en van de conclusies die zijn getrokken bij het formuleren van het assurance-rapport. Deze evaluatie dient betrekking te hebben op: (Zie Par. A130)
a. besprekingen van significante aangelegenheden met de opdrachtpartner, inclusief de deskundigheid van het opdrachtteam met betrekking tot het kwantificeren en rapporteren over emissies en assurance;
b. beoordeling van het emissieverslag en van het voorgestelde assurance-rapport;
c. beoordeling van geselecteerde opdrachtdocumentatie die betrekking heeft op de significante oordelen die het opdrachtteam heeft gevormd en de conclusies die zijn getrokken; en
d. evaluatie van de conclusies die zijn getrokken bij het formuleren van het assurance-rapport en bij het overwegen of het voorgestelde assurance-rapport passend is.

Het vormen van de assurance-conclusie
72
De accountant dient een conclusie te vormen over de vraag of de accountant in voorkomend geval een redelijke of beperkte mate van zekerheid heeft verkregen over het emissieverslag. Bij die conclusie dient de accountant rekening te houden met de vereisten van paragrafen 56 en 73B, 73R, 74 en 75 van deze Standaard.

Bij beperkte mate van zekerheid 73B
73B

De accountant dient te evalueren of hem niets is gebleken op grond waarvan hij zou moeten concluderen dat het emissieverslag niet in alle van materieel belang zijnde opzichten is opgesteld in overeenstemming met de van toepassing zijde criteria.

Bij redelijke mate van zekerheid 73R
73R
De accountant dient te evalueren of het emissieverslag in alle van materieel belang zijnde opzichten is opgesteld in overeenstemming met de van toepassing zijde criteria.
74
Deze evaluatie dient de overweging te bevatten van de kwalitatieve aspecten van de kwantificeringsmethoden en verslaggevingspraktijken van de entiteit inclusief indicatoren voor mogelijke tendentie bij oordeels- en besluitvorming bij het maken van schattingen en bij het opstellen van het emissieverslag,[904] en de vraag of, met het oog op de van toepassing zijnde criteria:
a. de kwantificeringsmethoden en rapporteringsgrondslagen die zijn geselecteerd en toegepast, consistent zijn met de van toepassing zijnde criteria en geschikt zijn;
b. de schattingen die zijn gemaakt bij het opstellen van het emissieverslag redelijk zijn;
c. de in het emissieverslag gepresenteerde informatie relevant, betrouwbaar, volledig, vergelijkbaar en begrijpelijk is;
d. het emissieverslag voorziet in adequate toelichtingen van de van toepassing zijnde criteria en overige aangelegenheden, inclusief onzekerheden, zodat de beoogde gebruikers de significante oordelen die zijn gevormd bij het opstellen ervan kunnen begrijpen; en (Zie Par. A29, A131, A132 en A133)
e. de in het emissieverslag gebruikte terminologie passend is.
75
De evaluatie die op grond van paragrafen 73B en 73R is vereist, dient de overweging te bevatten van:
a. de algehele presentatie, structuur en inhoud van het emissieverslag; en
b. wanneer dit passend is in de context van de criteria, de bewoording van de assurance-conclusie of van andere opdrachtomstandigheden, de vraag of het emissieverslag de onderliggende emissies zodanig weergeeft dat een getrouwe weergave wordt gevormd.

Inhoud van het assurance-rapport
76
Het assurance-rapport dient minimaal de volgende basiselementen te bevatten: (Zie Par. A134)
a. een titel die duidelijk aangeeft dat het rapport een onafhankelijk assurance-rapport is;
b. een geadresseerde;
c. een identificatie of beschrijving van de mate van zekerheid, redelijk of beperkt, die door de accountant is verkregen;
d. identificatie van het emissieverslag, inclusief de periode(n) die het omvat. Indien de conclusie van de accountant niet alle informatie in dat emissieverslag omvat:
    1. een duidelijke identificatie van de informatie die onderworpen is aan assurance en de informatie die werd uitgesloten;
    2. samen met een vermelding dat de accountant geen werkzaamheden heeft uitgevoerd die betrekking hebben op de uitgesloten informatie; en
    3. dat daarover derhalve geen conclusie tot uitdrukking wordt gebracht. (Zie Par. A120, A135)
e. een beschrijving van de verantwoordelijkheden van de entiteit; (Zie Par. A35)
f. een vermelding dat kwantificering van broeikasgassen onderworpen is aan inherente onzekerheid; (Zie Par. A54, A55, A56, A57, A58 en A59)
g. indien het emissieverslag aftrek van emissies omvat die is omvat in de conclusie van de accountant, identificatie van die aftrek en een vermelding van de verantwoordelijkheid van de accountant daarvoor; (Zie Par. A136, A137, A138 en A139)
h. identificatie van de van toepassing zijnde criteria;
    1. identificatie van de wijze waarop toegang tot die criteria wordt verkregen;
    2. indien die criteria alleen voor specifieke beoogde gebruikers beschikbaar zijn of alleen voor een specifieke doelstelling relevant zijn, een vermelding die lezers op dit feit attent maakt en dat als gevolg daarvan het emissieverslag wellicht niet geschikt is voor een ander doel. De vermelding dient tevens het gebruik van het assurance-rapport te beperken tot die beoogde gebruikers of tot die doelstelling; en (Zie Par. A140 en A141)
    3. indien vastgestelde criteria dienen te worden aangevuld met toelichtingen in het emissieverslag om ervoor te zorgen dat die criteria geschikt zijn, identificatie van de desbetreffende toelichting(en). (Zie Par. A131)
i. een vermelding dat de accountantseenheid waarbij de accountant werkzaam is of aan verbonden is, de NVKS toepast. Indien de eindverantwoordelijk professional geen accountant is, dient de

[904] Indicatoren voor mogelijke tendentie vormen op zichzelf geen afwijkingen in het kader van het trekken van conclusies over de redelijkheid van individuele schattingen.

vermelding de professionele vereisten die tenminste gelijkwaardig zijn te identificeren, die zijn toegepast.

j. een vermelding dat de accountant de vereisten van de VGBA en de ViO heeft nageleefd. Als de eindverantwoordelijk professional geen accountant is, dient de vermelding de professionele vereisten die tenminste gelijkwaardig zijn te identificeren die zijn toegepast.

k. een beschrijving van de verantwoordelijkheid van de accountant, waaronder:
   1. een vermelding dat de opdracht werd uitgevoerd overeenkomstig Standaard 3410, Assurance-opdrachten betreffende emissieverslagen; en
   2. een informatieve samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden als basis voor de conclusie van de accountant. In het geval van een opdracht met een beperkte mate van zekerheid is een begrip van de aard, timing en omvang van de uitgevoerde werkzaamheden van essentieel belang voor de conclusie van de accountant. Bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid dient de samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden te vermelden dat:
      a. de uitgevoerde werkzaamheden bij een dergelijke assurance-opdracht in aard en timing verschillen van en ook beperkter in omvang zijn dan bij assurance-opdrachten met een redelijke mate van zekerheid; en
      b. als gevolg hiervan is het niveau van assurance bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid substantieel lager dan bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid. (Zie Par. A142, 143 en A144).

l. de conclusie van de accountant:
   1. bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid dient de conclusie tot uitdrukking te worden gebracht in een positieve vorm; of
   2. bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid dient de conclusie tot uitdrukking te worden gebracht in een vorm die, op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie, een aangelegenheid of aangelegenheden uitdrukt die onder de aandacht van de accountant is of zijn gekomen en ertoe leidt of leiden dat hij veronderstelt dat het emissieverslag niet, in alle van materieel belang zijnde opzichten, is opgesteld, in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria;
   3. wanneer de accountant een aangepaste conclusie tot uitdrukking brengt, dient het assurance-rapport het volgende te omvatten:
      a. een sectie die een beschrijving verschaft van de aangelegenheid of aangelegenheden die tot de aanpassing leidden; en
      b. een sectie die de aangepaste conclusie van de accountant bevat.

m. de ondertekening door de accountant; (Zie Par. A145)

n. de datum van het assurance-rapport. Het assurance-rapport dient niet eerder te worden gedateerd dan de datum waarop de accountant de assurance-informatie heeft verkregen waar de conclusie van de accountant op is gebaseerd, met inbegrip van assurance-informatie waarvan degenen met de erkende bevoegdheid hebben aangegeven dat zij de verantwoordelijkheid hebben genomen voor het emissieverslag;

o. de locatie in het rechtsgebied waar de accountant kantoor houdt.

Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden

77

Indien de accountant het noodzakelijk acht om: (Zie Par. A146, A147, A148, A149, A150, A151 en A152)

a. de aandacht van de gebruikers te vestigen op een aangelegenheid die wordt weergegeven of toegelicht in het emissieverslag die, op grond van de oordeelsvorming van de accountant, van zodanig belang is dat deze fundamenteel is voor het begrip van de beoogde gebruikers van het emissieverslag (een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden); of

b. een andere aangelegenheid te communiceren dan degenen die in het emissieverslag zijn weergegeven of toegelicht die, op grond van de oordeelsvorming van de accountant, relevant is voor het begrijpen van de opdracht, van de verantwoordelijkheden van de accountant of van het assurance-rapport door de beoogde gebruikers (een paragraaf inzake overige aangelegenheden);

en dit niet wordt verboden door wet- of regelgeving, dient de accountant een dergelijke paragraaf aan het assurance-rapport toe te voegen, inclusief een passende titel die duidelijk aangeeft dat de conclusie van de accountant niet is aangepast met betrekking tot de aangelegenheid.

Overige verantwoordelijkheden met betrekking tot de rapportering

78

De accountant dient, tenzij verboden op grond van wet-of regelgeving, aan de persoon of personen met toezichtstaken voor het emissieverslag de volgende aangelegenheden die gedurende de opdracht onder de aandacht van de accountant komen te communiceren. Hij dient ook te bepalen of hij de verplichting heeft om deze aan een andere partij binnen of buiten de entiteit te rapporteren:

a. tekortkomingen in de interne beheersing die, op grond van de professionele oordeelsvorming van de accountant, van voldoende belang zijn om aandacht te verdienen;

b. geïdentificeerde of vermoede fraude; en

c. aangelegenheden over het geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving, behalve wanneer de aangelegenheden duidelijk triviaal zijn. (Zie Par. A87)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Inleiding

Assurance-opdrachten die informatie omvatten in aanvulling op het emissieverslag
(Zie Par. 3)
A1
In sommige gevallen kan de accountant een assurance-opdracht uitvoeren inzake een rapport waarin broeikasgasinformatie is opgenomen, maar waarbij deze broeikasgasinformatie geen emissieverslag vormt zoals gedefinieerd in paragraaf 14(m). In die gevallen kan deze Standaard leidraden bevatten voor dergelijke opdrachten.
A2
Wanneer een emissieverslag een relatief klein onderdeel is van de algehele informatie die door de conclusie van de accountant wordt omvat, is de mate waarin deze Standaard relevant is een kwestie van professionele oordeelsvorming door de accountant in de omstandigheden van de opdracht.

Belangrijke prestatie-indicatoren die zijn gebaseerd op gegevens inzake broeikasgassen
(Zie Par. 4(b))
A3
Een voorbeeld van een belangrijke prestatie-indicator die is gebaseerd op gegevens inzake broeikasgassen, is het gewogen gemiddelde van emissies van voertuigen die zijn vervaardigd door een entiteit gedurende een periode waarvan wet- of regelgeving in sommige rechtsgebieden vereist dat deze wordt berekend en toegelicht.

Werkzaamheden voor opdrachten met een redelijke mate van zekerheid en met een beperkte mate van zekerheid
(Zie Par. 8)
A4
Sommige werkzaamheden die alleen vereist zijn voor assurance-opdrachten met een redelijke mate van zekerheid kunnen desalniettemin geschikt zijn voor sommige assurance-opdrachten met een beperkte mate van zekerheid. Zo is het bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid bijvoorbeeld niet vereist om inzicht in de interne beheersingsactiviteiten te verwerven. Echter, in sommige gevallen, kan de accountant desalniettemin besluiten dat het toetsen van interne beheersingsmaatregelen, en derhalve het verwerven van inzicht in relevante interne beheersingsactiviteiten, noodzakelijk is bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid. Dit kan het geval zijn wanneer informatie alleen op elektronische wijze wordt vastgelegd, verwerkt of gerapporteerd (Zie ook Par. A90).

Onafhankelijkheid
(Zie Par. 10 en 15)
A5
De *Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten* (ViO) past een benadering toe van bedreigingen en maatregelen voor onafhankelijkheid. Het naleven van de verplichting om een assurance-opdracht onafhankelijk uit te voeren zou kunnen worden bedreigd door een breed scala van omstandigheden. Veel bedreigingen vallen binnen de volgende categorieën:
- eigenbelang, bijvoorbeeld het overmatig afhankelijk zijn van de entiteit voor het totaal van vergoedingen;
- zelftoetsing, bijvoorbeeld het uitvoeren van een andere opdracht voor de entiteit die van directe invloed is op het emissieverslag, zoals betrokkenheid bij de kwantificering van de emissies van de entiteit;
- belangenbehartiging, bijvoorbeeld het namens de entiteit optreden als pleitbezorger van de interpretatie van de van toepassing zijnde criteria;
- vertrouwdheid, bijvoorbeeld een lid van het opdrachtteam die langlopend geassocieerd is, of een hechte of directe familierelatie heeft, met een werknemer van de entiteit die in de positie verkeert om directe en significante invloed uit te oefenen op het opstellen van het emissieverslag;
- intimidatie, bijvoorbeeld het onder druk gezet worden om de omvang van uitgevoerde werkzaamheden terug te brengen om vergoedingen te verminderen, of de dreiging van het terugtrekken van de registratie van de accountant door een registratieautoriteit die verbonden is aan de industriële sector van de entiteit.

A6
Maatregelen die zijn gecreëerd door het beroep, wet- of regelgeving, of maatregelen in de werkomgeving kunnen de onafhankelijke uitvoering van de opdracht waarborgen.

Plaatselijke wet- of regelgeving en de bepalingen van een emissiehandelssysteem
(Zie Par. 11)
A7
Plaatselijke wet- of regelgeving of de bepalingen van een emissiehandelssysteem kunnen:
- vereisten bevatten naast de vereisten van deze Standaard;
- vereisen dat specifieke werkzaamheden worden uitgevoerd bij alle opdrachten; of
- vereisen dat opdrachten op een bepaalde wijze worden uitgevoerd.

Plaatselijke wet- of regelgeving of de bepalingen van een emissiehandelssysteem kunnen bijvoorbeeld van de accountant vereisen dat hij rapporteert in een model dat niet in overeenstemming is met deze Standaard. Wet- of regelgeving kan de lay-out of bewoording van het assurance-rapport in een vorm of in termen beschrijven die op significante wijze verschillen van deze Standaard en de accountant kan tot de conclusie komen dat een aanvullende uitleg in het assurance-rapport mogelijke misverstanden niet kan beperken. In dat geval kan de accountant overwegen een vermelding in het rapport op te nemen die aangeeft dat de opdracht niet overeenkomstig deze Standaard is uitgevoerd.

Definities

Emissies
(Zie Par. 14(f), Bijlage 1)
A8
Scope 1 emissies omvatten onder meer:
- stationaire verbranding (van brandstof die wordt verbrand in de stationaire apparatuur in de entiteit, zoals boilers, verbrandingsovens, motoren en bij het affakkelen);
- mobiele verbranding (van brandstof die wordt verbrand in de transportmiddelen van de entiteit, zoals vrachtwagens, treinen, vliegtuigen en boten);
- emissies bij processen (afkomstig van fysieke of chemische processen zoals productie van cement, petrochemische verwerking en het smelten van aluminium); en
- diffuse emissies (opzettelijke en onopzettelijke vrijlating, zoals lekken in afsluiters en koppelingen en emissies door de behandeling van afvalwater, reservoirs en koeltorens).

A9
Bijna alle entiteiten kopen energie in een vorm zoals elektriciteit, warmte of stoom waardoor bijna alle entiteiten Scope 2 emissies veroorzaken. Scope 2 emissies zijn indirect omdat de emissies die worden geassocieerd met bijvoorbeeld elektriciteit die de entiteit inkoopt, zich voordoen bij de elektriciteitscentrale. Deze bevindt zich buiten de organisatorische afbakening van de entiteit.
A10
Scope 3 emissies kunnen emissies omvatten die worden geassocieerd met, bijvoorbeeld:
- zakelijk vervoer van werknemers;
- uitbestede activiteiten;
- consumptie van fossiele brandstoffen of van elektriciteit die vereist is voor het gebruik van de producten van de entiteit;
- het winnen en produceren van materialen die zijn ingekocht als inputs voor de processen van de entiteit; en
- het transporteren van ingekochte brandstoffen.

Scope 3 emissies worden verder besproken in paragrafen A31, A32, A33 en A34.

Aftrek van emissies
(Zie Par. 14(g), 17(a)(iii), Bijlage 1)
A11
In sommige gevallen omvat de aftrek van emissies rechtsgebied-specifieke rechten en compensaties waarvoor geen vastgesteld verband bestaat tussen de hoeveelheid emissies die volgens de criteria mag worden afgetrokken en de vermindering van emissies die kan optreden als gevolg van betalingen of van andere maatregelen die de entiteit heeft genomen om de aftrek van emissies te claimen.
A12
Daar waar het emissieverslag van een entiteit aftrek van emissies omvat die binnen de reikwijdte van de opdracht valt, zijn, in voorkomend geval, de vereisten van deze Standaard die betrekking hebben op aftrek van emissies van toepassing (Zie ook Par. A136, A137, A138 en A139).

Aangekochte compensatie
(Zie Par. 14(q), Bijlage 1)
A13
Wanneer de entiteit een compensatie van een andere entiteit aankoopt, kan die andere entiteit het geld dat zij bij de verkoop ontvangt gebruiken:
- bij projecten inzake de reductie van emissies (zoals het vervangen van de opwekking van energie met behulp van fossiele brandstoffen door duurzame energiebronnen, of door het implementeren van energiezuinige maatregelen); of

- bij het uit de atmosfeer verwijderen van emissies (bijvoorbeeld door bomen te planten en te onderhouden die anders niet zouden worden gepland of onderhouden); of
- het geld kan dienen als compensatie voor het niet uitvoeren van een handeling die anders wel zou worden uitgevoerd (zoals ontbossing of de aantasting van bossen).

In sommige rechtsgebieden kan compensatie alleen worden aangekocht als het verminderen van emissies of een toegenomen verwijdering al heeft plaatsgevonden.

Verwijdering
(Zie Par. 14(s), Bijlage 1)
A14
Verwijdering kan worden gerealiseerd door broeikasgassen op te slaan in geologische reservoirs (bijvoorbeeld ondergronds) of biologische reservoirs (bijvoorbeeld bomen). Wanneer het emissieverslag het verwijderen van broeikasgassen omvat die de entiteit anders in de atmosfeer zou hebben uitgestoten, worden deze gewoonlijk in het emissieverslag op basis van de brutoomvang gerapporteerd. D.w.z dat zowel de bron als het reservoir in het emissieverslag zijn gekwantificeerd. Wanneer verwijdering is omvat in de conclusie van de accountant, zijn, in voorkomend geval, de vereisten van deze Standaard die betrekking hebben op die verwijdering van toepassing.

Significante inrichting
Zie Par. 14(t), 31)
A15
Naarmate de individuele bijdrage van een inrichting aan de totale emissies die zijn opgenomen in het emissieverslag toeneemt, neemt gewoonlijk het risico op een afwijking van materieel belang in het emissieverslag ook toe. De accountant kan een percentage op een gekozen benchmark toepassen als een hulpmiddel bij het identificeren van inrichtingen die van individuele significantie zijn. Dit als gevolg van de omvang van hun emissies in verhouding tot de geaggregeerde emissies die zijn opgenomen in het emissieverslag. Het vaststellen van een benchmark en het bepalen van een percentage dat daarop moet worden toegepast brengen het toepassen van professionele oordeelsvorming met zich mee. Zo kan de accountant bijvoorbeeld inrichtingen met meer dan 15% van de totale omvang van de productie als significante inrichtingen beschouwen. Onder de omstandigheden kan er volgens de professionele oordeelsvorming van de accountant echter een hoger of lager percentage als geschikt worden vastgesteld.
Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn wanneer:
- er bijvoorbeeld slechts een klein aantal inrichtingen is waarvan er geen kleiner is dan 15% van de totale omvang van de productie, maar niet alle inrichtingen significant zijn volgens de professionele oordeelsvorming van de accountant;
- of wanneer er een aantal inrichtingen zijn die marginaal onder de 15% van de totale omvang van de productie liggen en die volgens de professionele oordeelsvorming van de accountant significant zijn.

A16
De accountant kan de inrichting ook als significant identificeren als gevolg van haar specifieke aard of omstandigheden die aanleiding geven tot specifieke risico's op afwijkingen van materieel belang. Het is bijvoorbeeld mogelijk dat een inrichting bij het verzamelen van gegevens of bij het kwantificeren:
- gebruikmaakt van de processen of technieken van andere inrichtingen;
- of dat een inrichting vereist dat gebruik wordt gemaakt van uitzonderlijk complexe of gespecialiseerde berekeningen;
- of dat deze zeer complexe of gespecialiseerde chemische of fysieke processen omvatten.

Standaard 3000
(Zie Par. 9, 15)
A17
Standaard 3000 omvat vereisten die van toepassing zijn op alle assurance-opdrachten (anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie), inclusief opdrachten overeenkomstig deze Standaard. In sommige gevallen kan deze Standaard aanvullende vereisten of toepassingsgerichte teksten met betrekking tot deze onderwerpen omvatten.

Aanvaarding en continuering van de opdracht

Competentie
(Zie Par. 16(b))
A18
Broeikasgascompetenties kunnen omvatten:
- een algemeen inzicht in klimaatwetenschap, inclusief de wetenschappelijke processen die broeikasgassen in verband brengen met klimaatverandering;
- inzicht in wie de beoogde gebruikers van de informatie in het emissieverslag van de entiteit zijn en in de wijze waarop zij die informatie waarschijnlijk zullen gebruiken; (Zie Par. A47)

- inzicht in emissiehandelssystemen met betrekking tot emissies en daarmee verband houdende marktmechanismen, waar relevant;
- kennis van de eventueel van toepassing zijnde wet- en regelgeving, die van invloed is op de wijze waarop de entiteit haar emissies zou dienen te rapporteren en die bijvoorbeeld ook een grens kan stellen aan de emissies van de entiteit;
- kwantificering van broeikasgassen en meetmethoden, inclusief de daarmee geassocieerde wetenschappelijke en schattingsonzekerheden en beschikbare alternatieve methodologieën;
- kennis van de van toepassing zijnde criteria, inclusief bijvoorbeeld:
  - het identificeren van de van toepassing zijnde emissiefactoren;
  - het identificeren van die aspecten van de criteria die vragen om het maken van significante of gevoelige schattingen, of om het toepassen van gedegen oordeelsvorming;
  - methodes die worden gebruikt voor het vaststellen van organisatorische afbakening, d.w.z. de entiteiten waarvan de emissies in het emissieverslag moeten worden opgenomen;
  - welke aftrek van emissies mag worden opgenomen in het emissieverslag van de entiteit.

A19

De complexiteit van assurance-opdrachten die betrekking hebben op een emissieverslag varieert. In sommige gevallen kan de opdracht relatief eenvoudig zijn. Bijvoorbeeld wanneer een entiteit geen Scope 1 emissies heeft en uitsluitend over Scope 2 emissies rapporteert met toepassing van een in regelgeving gespecificeerde emissiefactor voor de elektriciteitsverbruik bij één enkele locatie. In dit geval kan de opdracht zich vooral op het systeem richten dat wordt gebruikt om de gegevens inzake de elektriciteitsconsumptie, zoals deze op de facturen staan aangeduid, vast te leggen en te verwerken en op de rekenkundige toepassing van de gespecificeerde emissiefactor. Wanneer de opdracht echter relatief complex is, is het waarschijnlijk dat deze de competentie van een deskundige vereist bij het kwantificeren van en het rapporteren over emissies. Specifieke expertisegebieden die in dergelijke gevallen relevant kunnen zijn, omvatten:

Deskundigheid op het gebied van informatiesystemen

- het verwerven van inzicht in de wijze waarop informatie inzake emissies wordt gegenereerd, inclusief de wijze waarop gegevens in het emissieverslag tot stand zijn gekomen, zijn vastgelegd, verwerkt, voor zover noodzakelijk gecorrigeerd, gecollationeerd en gerapporteerd.

Deskundigheid op het gebied van wetenschap en techniek

- het in kaart brengen van de stroom van materialen door een productieproces en van de daarbij horende processen die emissies veroorzaken, inclusief het identificeren van de relevante punten waar brongegevens worden verzameld. Dit kan met name van belang zijn bij de overweging of het identificeren van de emissiebronnen door de entiteit volledig is;
- het analyseren van chemische en fysieke verbanden tussen inputs, processen en outputs, en de verbanden tussen emissies en andere variabelen. Het vermogen om deze verbanden te begrijpen en te analyseren zal vaak belangrijk zijn bij het opzetten van cijferanalyses;
- het identificeren van de invloed van onzekerheid op het emissieverslag;
- kennis van de beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing die worden geïmplementeerd in testlaboratoria, zowel intern als extern;
- ervaring met de specifieke sector en daarmee samenhangende creatie van emissies en verwijderingsprocessen. Procedures voor het kwantificeren van Scope 1 emissies lopen sterk uiteen, afhankelijk van de sector en de processen die erbij betrokken zijn. Bijvoorbeeld de aard van:
  - elektrolytische processen bij de productie van aluminium;
  - verbrandingsprocessen bij de productie van elektriciteit wanneer gebruik wordt gemaakt van fossiele brandstoffen; en
  - chemische processen bij cementproductie, zijn allemaal anders.
- de werking van fysieke sensoren en andere kwantificeringsmethoden en de selectie van geschikte emissiefactoren.

Reikwijdte van het emissieverslag en van de opdracht

(Zie Par. 17(a))

A20

Voorbeelden van omstandigheden waarin de redenen voor het uitsluiten van bekende emissiebronnen uit het emissieverslag, of het uitsluiten van de toegelichte emissiebronnen uit de opdracht niet redelijk kunnen zijn, omvatten die omstandigheden waarin:

- er sprake is van significante Scope 1 emissies bij de entiteit, maar zij alleen Scope 2 emissies in het emissieverslag heeft opgenomen;
- de entiteit onderdeel is van een grotere juridische entiteit waarbij sprake is van significante emissies waarover niet wordt gerapporteerd als gevolg van de wijze waarop de organisatorische afbakening is bepaald wanneer dit de beoogde gebruikers waarschijnlijk zal misleiden;
- de emissies waarover de accountant rapporteert zijn slechts een klein deel van de totale emissies die in het emissieverslag zijn opgenomen.

Het bepalen van de geschiktheid van het object van onderzoek
(Zie Par. 15)
A21
Standaard 3000 vereist van de accountant dat hij bepaalt of het object van onderzoek geschikt is.[905] In het geval van een emissieverslag zijn de emissies van de entiteit (en, indien van toepassing, de verwijdering en de aftrek van emissies) het object van onderzoek van de opdracht. Dat object van onderzoek zal geschikt zijn als onder meer de emissies van de entiteit consistent gekwantificeerd kunnen worden met gebruik van geschikte criteria.[906]
A22
Broeikasgasbronnen kunnen worden gekwantificeerd door:
a. een directe meting (of het direct monitoren) van de concentratie en stroomsnelheden van broeikasgassen waarbij gebruik wordt gemaakt van het continu monitoren van emissies of van het periodiek nemen van steekproeven; of
b. het meten van een surrogaatactiviteit, zoals brandstofconsumptie en het berekenen van emissies waarbij bijvoorbeeld gebruik wordt gemaakt van massabalansvergelijkingen,[907] emissiefactoren die specifiek zijn voor de entiteit, of gemiddelde emissiefactoren van een gebied, bron, sector of proces.

Het bepalen van de geschiktheid van de criteria

Speciaal ontwikkelde en vastgestelde criteria
(Zie Par. 17(b))
A23
Geschikte criteria hebben over het algemeen de volgende kenmerken: relevantie, volledigheid, betrouwbaarheid, neutraliteit en begrijpelijkheid. Criteria kunnen 'speciaal ontwikkeld' zijn, of ze kunnen zijn 'vastgesteld', bijvoorbeeld opgenomen in wet- of regelgeving of uitgegeven door bevoegde en erkende instanties van deskundigen die een transparant zorgvuldig proces volgen.[908] Ook al kan van criteria die zijn vastgesteld door een regelgever of toezichthouder worden verondersteld dat zij relevant zijn wanneer die regelgever of toezichthouder de beoogde gebruiker is, sommige vastgestelde criteria kunnen zijn ontwikkeld voor een specifiek doel en ongeschikt zijn om onder andere omstandigheden te worden toegepast.
Criteria die bijvoorbeeld zijn ontwikkeld door een regelgever of toezichthouder en die emissiefactoren voor een bepaald gebied omvatten, kunnen bijvoorbeeld:
- misleidende informatie weergeven als zij worden gebruikt voor de emissies in een ander gebied; of
- criteria die zijn opgezet om alleen te rapporteren over specifieke regelgevende aspecten van emissies kunnen ongeschikt zijn voor het rapporteren aan beoogde gebruikers anders dan de regelgever of toezichthouder die de criteria heeft vastgesteld.

A24
Speciaal ontwikkelde criteria kunnen geschikt zijn wanneer de entiteit bijvoorbeeld een uitermate gespecialiseerd machinepark heeft of emissie- informatie uit verschillende rechtsgebieden aan het aggregeren is wanneer de vastgestelde criteria waarvan in die gebieden gebruik wordt gemaakt verschillen. Bijzondere voorzichtigheid kan noodzakelijk zijn bij het beoordelen van de neutraliteit en andere kenmerken van speciaal ontwikkelde criteria, met name als deze niet substantieel gebaseerd zijn op vastgestelde criteria die over het algemeen worden gebruikt in de sector of het gebied van de entiteit of niet consistent zijn met dergelijke criteria.
A25
De criteria kunnen bestaan uit vastgestelde criteria die zijn aangevuld met toelichtingen bij het emissieverslag, specifieke grenzen, methoden, veronderstellingen, emissiefactoren, etc. In sommige gevallen is het mogelijk dat vastgestelde criteria niet geschikt zijn, zelfs niet wanneer deze met toelichtingen zijn aangevuld bij het emissieverslag, bijvoorbeeld wanneer zij de aangelegenheden die paragraaf 17(b) worden vermeld, niet omvatten.
A26
Het zij opgemerkt dat de geschiktheid van de criteria niet wordt beïnvloed door het niveau van assurance. D.w.z. dat indien zij niet geschikt zijn voor een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid zij ook niet geschikt zijn voor een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid en vice versa.

Activiteiten die zijn opgenomen in de organisatorische afbakening van de entiteit

[905] Standaard 3000, paragraaf 24(b)(i).
[906] Standaard 3000, paragraaf 24(b)(ii).
[907] D.w.z. het gelijkstellen van de hoeveelheid van een stof die een gedefinieerde grens passeert en weer verlaat. Bijvoorbeeld de hoeveelheid koolstof in een brandstof op basis van koolwaterstof die een verbrandingsinstrument binnengaat staat gelijk aan de hoeveelheid koolstof die het apparaat in de vorm van koolstofdioxide weer verlaat.
[908] Standaard 3000, paragrafen A45, A46, A47 en A48.

(Zie Par. 17(b)(i), 23(b)(i), 34(g))

A27

Het vaststellen welke activiteiten waarvan de entiteit de eigenaar is of zeggenschap over heeft, worden opgenomen in het emissieverslag van de entiteit, staat bekend als het vaststellen van de organisatorische afbakening van de entiteit. In sommige gevallen omschrijven wet- of regelgeving de grenzen van de entiteit voor het rapporteren over de emissies van broeikasgassen in het kader van regelgevende doeleinden. In andere gevallen kunnen de van toepassing zijnde criteria de mogelijkheid bieden om te kiezen tussen verschillende methoden voor het bepalen van de organisatorische afbakening van de entiteit. Bijvoorbeeld de criteria die de mogelijkheid bieden om te kiezen tussen een aanpak die het emissieverslag van de entiteit laat aansluiten op haar financiële overzichten en een andere aanpak die bijvoorbeeld joint ventures en verbonden entiteiten verschillend behandelt. Het bepalen van de organisatorische afbakening van de entiteit kan een analyse van complexe organisatorische structuren vereisen, zoals joint ventures, maatschappen en trustmaatschappijen, en complexe of ongebruikelijke contractuele relaties. Een inrichting kan bijvoorbeeld in het bezit zijn van de ene partij, operationeel zijn onder een andere partij en uitsluitend materialen voor weer een andere partij verwerken.

A28

Het bepalen van de organisatorische afbakening van de entiteit wijkt af van wat sommige criteria beschrijven als het bepalen van de 'operationele afbakening' van de entiteit. De operationele afbakening houdt verband met welke categorieën van Scope 1, 2 en 3 emissies in het emissieverslag zullen worden opgenomen en wordt bepaald na het vaststellen van de organisatorische afbakening.

Adequate toelichtingen

(Zie Par. 17(b)(iv), 74(d))

A29

In regelgeving op het gebied van verslaggeving zijn toelichtingen die in de relevante wet- of regelgeving worden gespecificeerd adequaat voor het rapporteren aan de regelgever of toezichthouder. Het in het emissieverslag toelichten van dergelijke aangelegenheden als degenen die hierna volgen, kan in omstandigheden waarin vrijwillig wordt gerapporteerd noodzakelijk zijn om de beoogde gebruikers inzicht te laten verwerven in significante oordelen die zijn gevormd bij het opstellen van het emissieverslag:

a. welke activiteiten zijn opgenomen in de organisatorische afbakening van de entiteit en de methode die is gebruikt bij het bepalen van die afbakening indien de van toepassing zijnde criteria de mogelijkheid bieden om te kiezen tussen verschillende methoden (Zie Par. A27 en A28);
b. significante kwantificeringsmethoden en geselecteerde rapporteringsgrondslagen, inclusief:
    1. de methode die is gebruikt om te bepalen welke Scope 1 en Scope 2 emissies in het emissieverslag zijn opgenomen (Zie Par. A30);
    2. alle significante interpretaties die zijn gemaakt in het toepassen van de van toepassing zijnde criteria in de omstandigheden van de entiteit. Dit inclusief gegevensbronnen en toelichting van de methode waarvan gebruik wordt gemaakt en de redenering daarvoor, wanneer de mogelijkheid wordt geboden om te kiezen tussen verschillende methoden of gebruik wordt gemaakt van methoden die specifiek zijn voor de entiteit; en
    3. de wijze waarop de entiteit bepaalt of emissies waarover reeds is gerapporteerd, dienen te worden aangepast.
c. de categorisering van emissies in het emissieverslag. Zoals genoemd in paragraaf A14, wanneer het emissieverslag het verwijderen van broeikasgassen omvat die de entiteit anders in de atmosfeer zou hebben uitgestoten, worden zowel de emissies als de verwijdering daarvan gewoonlijk in het emissieverslag op basis van de brutoomvang gerapporteerd. D.w.z. dat zowel de bron als het reservoir in het emissieverslag zijn gekwantificeerd;
d. een vermelding die betrekking heeft op de onzekerheden die relevant zijn voor de entiteit en het kwantificeren van haar emissies, inclusief: hun oorzaken; hoe daarmee is omgegaan; en, daar waar het emissieverslag Scope 3 emissies omvat, een uiteenzetting van: (Zie Par. A31, A32, A33 en A34)
    1. de aard van Scope 3 emissies, inclusief het feit dat het voor een entiteit niet praktisch uitvoerbaar is om alle Scope 3 emissies in haar emissieverslag op te nemen; en
    2. de basis voor het selecteren van die Scope 3 emissiebronnen die erin zijn opgenomen; en
e. eventuele wijzigingen in de aangelegenheden die in deze paragraaf zijn genoemd of in andere aangelegenheden die een invloed van materieel belang hebben op de vergelijkbaarheid van het emissieverslag met voorgaande perioden of met een basisjaar.

Scope 1 en Scope 2 emissies

A30

Over het algemeen schrijven criteria voor dat alle van materieel belang zijnde Scope 1, Scope 2, of zowel Scope 1 als Scope 2 emissies in het emissieverslag worden opgenomen. Daar waar bepaalde Scope 1 of Scope 2 emissies zijn uitgesloten, is het belangrijk in het emissieverslag de basis voor het bepalen welke emissies worden opgenomen en welke worden uitgesloten, wordt toegelicht. Dit in het bijzonder als de opgenomen emissies waarschijnlijk niet eens de grootste emissies zijn waarvoor de entiteit verantwoordelijk is.

Scope 3 emissies
A31
Ook al vereisen bepaalde criteria het rapporteren over specifieke Scope 3 emissies, in veel gevallen is het opnemen van Scope 3 emissies optioneel. De reden hiervoor is dat het voor bijna iedere entiteit praktisch onuitvoerbaar zou zijn om te proberen de volledige omvang van haar indirecte emissies te kwantificeren, aangezien deze alle bronnen, zowel aan het begin als aan het eind, van de toeleveringsketen van de entiteit bevat. Voor sommige entiteiten verschaft het rapporteren over bepaalde categorieën van Scope 3 emissies belangrijke informatie voor de beoogde gebruikers. Bijvoorbeeld daar waar de Scope 3 emissies van een entiteit aanzienlijk groter zijn dan haar Scope 1 en Scope 2 emissies. Dit kan bij veel dienstverlenende entiteiten het geval zijn. In deze gevallen kan de accountant het onjuist achten om een assurance-opdracht te aanvaarden als significante Scope 3 emissies niet in het emissieverslag zijn opgenomen.
A32
Daar waar bepaalde Scope 3 emissiebronnen in het emissieverslag zijn opgenomen, is het belangrijk dat de basis voor het selecteren welke bronnen worden opgenomen, redelijk is. Dit in het bijzonder als de opgenomen emissiebronnen waarschijnlijk niet eens de grootste emissiebronnen zijn waarvoor de entiteit verantwoordelijk is.
A33
In sommige gevallen kunnen de brongegevens die zijn gebruikt om de Scope 3 emissies te kwantificeren door de entiteit worden bijgehouden. De entiteit kan bijvoorbeeld gedetailleerde vastleggingen bijhouden als basis voor het kwantificeren van emissies die verbonden zijn aan vliegreizen van werknemers. In sommige andere gevallen kunnen de brongegevens die zijn gebruikt om de Scope 3 emissies te kwantificeren in een goed beheerste en toegankelijke bron buiten de entiteit worden bijgehouden. Waar dit echter niet het geval is, kan het onwaarschijnlijk zijn dat de accountant in staat zal zijn om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen die betrekking heeft op deze Scope 3 emissies. In deze gevallen kan het passend zijn om die Scope 3 emissiebronnen van de opdracht uit te sluiten.
A34
Het kan ook passend zijn om Scope 3 emissies van de opdracht uit te sluiten. Dit kan het geval zijn als de kwantificeringsmethoden die worden gebruikt sterk afhankelijk zijn van schattingen en tot een hoge mate van onzekerheid in de gerapporteerde emissies leiden. Verschillende kwantificeringsmethoden voor het schatten van de emissies die verbonden zijn aan vliegreizen kunnen bijvoorbeeld kwantificeringen opleveren die sterk uiteenlopen, zelfs wanneer identieke brongegevens worden gebruikt. Indien dergelijke Scope 3 emissiebronnen in de opdracht worden opgenomen, is het belangrijk dat:
- de kwantificeringsmethoden waarvan gebruik wordt gemaakt objectief worden geselecteerd; en
- ze volledig worden beschreven samen met de onzekerheden die gepaard gaan met het gebruik ervan.

De verantwoordelijkheid van de entiteit voor het opstellen van het emissieverslag
(Zie Par. 17(c)(ii), 76(d))
A35
Zoals vermeld in paragraaf A70 kunnen er zorgen over de staat en betrouwbaarheid van de vastleggingen van de entiteit zijn. Deze kunnen er bij sommige opdrachten toe leiden dat de accountant concludeert dat het onwaarschijnlijk is dat er voldoende en geschikte assurance-informatie beschikbaar zal zijn om een goedkeurende conclusie over het emissieverslag te onderbouwen. Dit kan zich voordoen wanneer de entiteit weinig ervaring heeft met het opstellen van emissieverslagen. In dergelijke omstandigheden kan het voor het kwantificeren van en rapporteren over emissies geschikter zijn om onderworpen te zijn aan een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden of aan een adviesopdracht. Dit ter voorbereiding op een assurance-opdracht in een latere periode.

Wie hebben de criteria ontwikkeld
(Zie Par. 17(c)(iii))
A36
Het emissieverslag kan zijn opgesteld voor regelgeving op het gebied van verslaggeving of voor een emissiehandelssysteem waarbij de van toepassing zijnde criteria en de rapportagevorm zijn beschreven. Dan is het waarschijnlijk dat uit de opdrachtomstandigheden blijkt dat de regelgever of de instantie die verantwoordelijk is voor de regeling de criteria heeft ontwikkeld. In omstandigheden waarin vrijwillig wordt gerapporteerd kan het echter onduidelijk zijn wie de criteria heeft ontwikkeld, tenzij dit in de toelichtingen bij het emissieverslag is vermeld.

Het veranderen van de opdrachtvoorwaarden
(Zie Par. 15 en 18)
A37
Standaard 3000 vereist van de accountant dat hij niet akkoord gaat met een wijziging in de opdracht-

voorwaarden als er geen redelijke rechtvaardiging bestaat om dat te doen.[909] Er kan mogelijk geen redelijke rechtvaardiging bestaan voor een verzoek om de reikwijdte van de opdracht te wijzigen wanneer het verzoek bijvoorbeeld is gedaan om bepaalde emissiebronnen van de reikwijdte van de opdracht uit te sluiten. Dit vanwege de waarschijnlijkheid dat de conclusie van de accountant zou worden aangepast.

Planning
(Zie Par. 19)
A38
Bij het vaststellen van de algehele opdrachtaanpak kan het relevant zijn om de nadruk die is gelegd op verschillende aspecten van de opzet en het bestaan van het informatiesysteem inzake broeikasgassen te beschouwen. In sommige gevallen kan de entiteit zich bijvoorbeeld buitengewoon bewust zijn van de noodzaak voor adequate interne beheersing om te zorgen voor de betrouwbaarheid van gerapporteerde informatie. Dit terwijl in andere gevallen de entiteit zich meer kan hebben gericht op het accuraat vaststellen van de wetenschappelijke, operationele of technische kenmerken van de informatie die wordt verzameld.
A39
Kleinere opdrachten of eenvoudigere opdrachten (Zie Par. A19) kunnen door een heel klein opdrachtteam worden uitgevoerd. Bij een kleiner opdrachtteam verlopen de coördinatie van en de communicatie tussen de teamleden eenvoudiger. Het tot stand brengen van de algehele opdrachtaanpak voor een kleinere opdracht of voor een eenvoudigere opdracht, hoeft niet ingewikkeld of tijdrovend te zijn. Zo is het bijvoorbeeld mogelijk dat een kort memorandum op basis van besprekingen met de entiteit dienstdoet als vastlegging van de opdrachtaanpak mits de aangelegenheden die in paragraaf 19 zijn vermeld ook worden omvat.
A40
De accountant kan beslissen om bepaalde delen van de planning met de entiteit te bespreken bij het bepalen van de reikwijdte van de opdracht of om het uitvoeren en beheren van de opdracht te bevorderen (bijvoorbeeld om bepaalde geplande werkzaamheden af te stemmen op het werk van het personeel van de entiteit). Hoewel dergelijke besprekingen veelvuldig plaatsvinden, blijven de algehele opdrachtaanpak en het opdrachtprogramma de verantwoordelijkheid van de accountant. Bij het bespreken van de aangelegenheden die zijn opgenomen in de algehele opdrachtaanpak of het opdrachtprogramma moet er op worden gelet dat de effectiviteit van de opdracht niet wordt aangetast. Zo is het bijvoorbeeld mogelijk dat de effectiviteit van de opdracht wordt aangetast door werkzaamheden te voorspelbaar te maken als de aard en timing hiervan in detail worden besproken met de entiteit.
A41
Het uitvoeren van een assurance-opdracht is een iteratief proces. Tijdens de uitvoering van de geplande werkzaamheden kan de verkregen assurance-informatie de accountant ertoe brengen de aard, timing of omvang van andere geplande werkzaamheden aan te passen. In sommige gevallen kan er informatie onder de aandacht van de accountant komen die op significante wijze verschilt van hetgeen in een vroeger stadium van de opdracht werd verwacht. Systematische fouten die worden ontdekt bij het op locatie uitvoeren van werkzaamheden bij geselecteerde inrichtingen, kunnen er bijvoorbeeld op wijzen dat het noodzakelijk is om ook andere inrichtingen te bezoeken.

Plannen om gebruik te maken van een door de accountant ingeschakelde deskundige of andere accountant
(Zie Par. 19(e))
A42
Het is mogelijk dat de opdracht wordt uitgevoerd door een multidisciplinair team dat bestaat uit een of meerdere deskundigen Dit gebeurt voornamelijk bij relatief complexe opdrachten waarbij het waarschijnlijk is dat specialistische kennis inzake het kwantificeren van en rapporteren over emissies vereist is (Zie Par. A19). Standaard 3000 bevat een aantal vereisten met betrekking tot het gebruikmaken van de werkzaamheden van een deskundige die wellicht nodig zijn om te overwegen in de planningsfasewanneer de aard, timing en omvang van de middelen die noodzakelijk zijn om de opdracht uit te voeren, worden vastgesteld.[910]
A43
Het is mogelijk gebruik te maken van de werkzaamheden van een andere accountant die bijvoorbeeld betrekking hebben op:
- een fabriek of ander soort inrichting op een afgelegen locatie;
- een dochtermaatschappij, divisie of branch in een ander rechtsgebied; of
- een joint venture of verbonden entiteit.

Relevante overwegingen wanneer het opdrachtteam van plan is om een andere accountant te

[909] Standaard 3000, paragraaf 29.
[910] Standaard 3000, paragraaf 45(c), 52 en 54.

verzoeken om werkzaamheden uit te voeren over informatie die in het emissieverslag zal worden opgenomen, kunnen de volgende omvatten:

- de vraag of de andere accountant de ethische voorschriften die op de opdracht betrekking hebben, begrijpt en deze zal naleven en met name of hij onafhankelijk is;
- de deskundigheid van de andere accountant;
- de mate van betrokkenheid van het opdrachtteam bij de werkzaamheden van de andere accountant;
- de vraag of de andere accountant opereert in een gereglementeerde omgeving waarin op een actieve wijze toezicht op die accountant wordt uitgeoefend.

Materialiteit bij de planning en de uitvoering van de opdracht

Het vaststellen van materialiteit bij het plannen van de opdracht
(Zie Par. 20 en 21)
A44
De criteria kunnen het concept van materialiteit in de context van het opstellen en het weergeven van het emissieverslag beschrijven. Hoewel criteria verschillende termen kunnen gebruiken om materialiteit te beschrijven, omvat het concept van materialiteit in het algemeen dat:

- afwijkingen inclusief weglatingen worden verondersteld van materieel belang te zijn indien hiervan, afzonderlijk of in totaal, redelijkerwijs zou kunnen worden verwacht dat zij van invloed zijn op de relevante beslissingen die gebruikers op basis van het emissieverslag nemen;
- oordeelsvormingen over materialiteit worden uitgevoerd in het licht van de gegeven omstandigheden en worden beïnvloed door de omvang of de aard van een afwijking of een combinatie van beide; en
- oordeelsvormingen over aangelegenheden die van materieel belang zijn voor de beoogde gebruikers van het emissieverslag worden gebaseerd op een beschouwing van de gemeenschappelijke informatiebehoefte van de beoogde gebruikers als groep. Tenzij de opdracht is opgezet om te voldoen aan de specifieke informatiebehoeftes van de beoogde gebruikers, wordt het mogelijke effect van afwijkingen op specifieke gebruikers, wier informatiebehoeftes ver uiteen kunnen lopen, doorgaans niet in overweging genomen.

A45
Een dergelijke uiteenzetting, indien aanwezig in de van toepassing zijnde criteria, voorziet de accountant van een referentiekader bij het vaststellen van de materialiteit voor de opdracht. Indien de van toepassing zijnde criteria geen beschrijving bevatten van het concept van materialiteit, voorzien de kenmerken waaraan hierboven wordt gerefereerd, de accountant van een dergelijk referentiekader.
A46
Vaststelling van materialiteit door de accountant is een kwestie van professionele oordeelsvorming en wordt beïnvloed door de perceptie van de accountant inzake de gemeenschappelijke informatiebehoefte van de beoogde gebruikers als groep beschouwd. In deze context is het redelijk voor de accountant om aan te nemen dat beoogde gebruikers:

a. een redelijke kennis hebben van met broeikasgassen verband houdende activiteiten en bereid zijn om de informatie in het emissieverslag met een redelijke toewijding te bestuderen;
b. begrijpen dat het emissieverslag is opgesteld en daarbij een bepaalde mate van zekerheid is verstrekt rekening houdend met materialiteitsniveaus, en begrip hebben van de concepten van materialiteit die zijn opgenomen in de van toepassing zijnde criteria;
c. begrijpen dat het kwantificeren van emissies onzekerheden omvat (Zie Par. A54, A55, A56, A57, A58 en A59); en
d. redelijke beslissingen nemen op basis van de informatie in het emissieverslag.

A47
Beoogde gebruikers en hun informatiebehoefte kunnen bijvoorbeeld omvatten:

- investeerders en andere belanghebbenden zoals leveranciers, klanten, werknemers en het bredere publiek in het geval van vrijwillige informatieverschaffing. Hun informatiebehoefte kan verband houden met beslissingen om:
  - aandelen in de entiteit te kopen of verkopen;
  - aan de entiteit te lenen, ermee te handelen of er in dienst te zijn; of
  - om bevestigingen naar de entiteit of naar anderen, bijvoorbeeld politici, op te stellen.
- marktpartijen in het geval van een emissiehandelssysteem waarvan de informatiebehoefte verband kan houden met besluiten om te handelen in verhandelbare instrumenten (zoals vergunningen, rechten en compensaties) die door het systeem zijn gecreëerd of die boetes of andere sancties kunnen opleggen op basis van emissieoverschrijdingen;
- regelgevers en beleidsmakers in het geval van regelgeving op het gebied van verslaggeving. Hun informatiebehoefte kan verband houden met het monitoren van het naleven van de regelgeving op het gebied van verslaggeving en een breed scala aan besluiten van overheden die verband houden met het beperken van en aanpassen aan klimaatverandering, doorgaans op basis van geaggregeerde informatie;
- het management en de met governance belaste personen van de entiteit die informatie over

emissies gebruiken voor strategische en operationele besluiten, zoals het kiezen tussen alternatieve technologieën en investerings- en desinvesteringsbeslissingen, mogelijk in afwachting van regelgeving op het gebied van verslaggeving of het invoeren van een emissiehandelssysteem.

De accountant is mogelijk niet in staat om iedereen die het assurance-rapport zal lezen te identificeren. Dit geldt in het bijzonder waar een groot aantal mensen toegang heeft tot het rapport. Met name in die gevallen waar de mogelijke gebruikers waarschijnlijk een breed scala aan belangen hebben met betrekking tot emissies, kunnen de beoogde gebruikers worden beperkt tot belangrijke belanghebbenden met significante en gemeenschappelijk belangen. De beoogde gebruikers kunnen op verschillende manieren worden geïdentificeerd, bijvoorbeeld door overeenstemming tussen de accountant en opdrachtgevende partij of door wet- of regelgeving.

A48

Oordeelsvormingen met betrekking tot de materialiteit worden uitgevoerd in het licht van de omringende omstandigheden en worden door zowel kwantitatieve als kwalitatieve factoren beïnvloed. Het zij opgemerkt dat besluiten met betrekking tot materialiteit niet worden beïnvloed door het niveau van zekerheid. D.w.z. dat materialiteit voor een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid hetzelfde is als voor een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid.

A49

Er wordt vaak een percentage toegepast op een bepaalde benchmark als startpunt bij het vaststellen van de materialiteit. Factoren die het vaststellen van een geschikte benchmark en een percentage kunnen beïnvloeden, omvatten onder meer:

- de elementen die zijn opgenomen in het emissieverslag (bijvoorbeeld Scope 1, Scope 2 en Scope 3 emissies, aftrek van emissies en verwijdering). Afhankelijk van de omstandigheden is een mogelijk geschikte benchmark, de gerapporteerde brutoemissies. D.w.z. het totaal aan gerapporteerde Scope 1, Scope 2 en Scope 3 emissies vóór vermindering met aftrek van emissies of verwijdering. Materialiteit houdt verband met de emissies die zijn omvat in de conclusie van de accountant. Het kan zijn dat de conclusie van de accountant niet het gehele emissieverslag omvat. In dat geval wordt materialiteit vastgesteld met betrekking tot alleen dat deel van het emissieverslag dat wordt omvat door de conclusie van de accountant alsof dit het emissieverslag was;
- de kwantiteit van een bepaalde soort emissies of de aard van een specifieke toelichting. In sommige gevallen zijn er bepaalde soorten emissies of specifieke toelichtingen waarvan afwijkingen, die groter of kleiner zijn dan de materialiteit van het emissieverslag in zijn geheel, aanvaardbaar zijn. De accountant kan het bijvoorbeeld geschikt achten om een lagere of hogere materialiteit in te stellen voor de emissies uit een bepaald rechtsgebied, of voor een bepaald gas, bepaalde reikwijdte of inrichting;
- de wijze waarop het emissieverslag relevante informatie presenteert. Bijvoorbeeld of het een vergelijking met emissies uit voorgaande perioden, een basisjaar, of een emissieplafond bevat. In dit geval kan het bepalen van de materialiteit die betrekking heeft op de ter vergelijking opgenomen informatie een relevante overweging zijn. Daar waar een emissieplafond relevant is, kan de materialiteit worden vastgesteld die betrekking heeft op de toerekening van het emissieplafond als dit lager is dan de gerapporteerde emissies;
- de relatieve volatiliteit van emissies. Als emissies van verslagperiode tot verslagperiode bijvoorbeeld significant variëren, kan het passend zijn om de materialiteit vast te stellen op het lagere uiteinde van het fluctuatie-interval, zelfs als de huidige verslagperiode hoger uitvalt;
- de vereisten van de van toepassing zijnde criteria. In sommige gevallen kunnen de van toepassing zijnde criteria een grenswaarde vaststellen voor de nauwkeurigheid en kunnen zij hiernaar verwijzen als materialiteit. De criteria kunnen bijvoorbeeld een verwachting vermelden dat emissies worden gemeten door gebruik te maken van een vastgesteld percentage als 'grenswaarde inzake materialiteit'. Waar dit het geval is, voorziet de grenswaarde die door de criteria is vastgesteld de accountant van een referentiekader bij het vaststellen van de materialiteit voor de opdracht.

A50

Kwalitatieve factoren omvatten onder meer:

- de emissiebronnen;
- de betrokken soorten gassen;
- de context waarin de informatie in het emissieverslag zal worden gebruikt (bijvoorbeeld of de informatie is bestemd voor gebruik in een emissiehandelssysteem, voor het indienen bij een regelgever of toezichthouder, of voor opname in een wijdverspreid duurzaamheidsverslag); en de soorten beslissingen die de beoogde gebruikers waarschijnlijk zullen nemen;
- de vraag of er één of meer soorten emissies of toelichtingen zijn waarop de aandacht van de beoogde gebruiker zich neigt te richten. Bijvoorbeeld gassen die niet alleen bijdragen aan klimaatverandering, maar ook schadelijk zijn voor de ozonlaag;
- de aard van de entiteit, haar aanpak op het gebied van klimaatverandering en vooruitgang inzake doelstellingen die daar betrekking op hebben;
- de sector en de economische en gereglementeerde omgeving waarin de entiteit opereert.

Herziening naarmate de opdracht vordert

(Zie Par. 22)
A51
Het kan noodzakelijk zijn om de materialiteit te herzien als gevolg van:
- een wijziging in omstandigheden tijdens de opdracht (bijvoorbeeld: het afstoten van een groot deel van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit);
- nieuwe informatie; of
- een wijziging in het inzicht van de accountant in de entiteit en haar activiteiten als gevolg van het uitvoeren van werkzaamheden.

Het kan bijvoorbeeld tijdens de opdracht blijken dat de daadwerkelijke emissies waarschijnlijk in aanzienlijke mate zullen verschillen van de emissies die aanvankelijk werden gebruikt om de materialiteit te bepalen. De accountant kan tijdens de opdracht tot de conclusie komen dat een lagere materialiteit (en, voor zover van toepassing, het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus voor bepaalde types emissies of toelichtingen hierop) dan degene die aanvankelijk werd vastgesteld, passend is voor het emissieverslag. Dan kan het noodzakelijk zijn om de uitvoeringsmaterialiteit, en de aard, timing en omvang van verdere werkzaamheden te herzien.

Het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving inclusief haar interne beheersing, en het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang
(Zie Par. 23, 24, 25B, 25R en 26R)
A52
De accountant maakt gebruik van professionele oordeelsvorming om de omvang te bepalen van het inzicht en van de aard, timing en omvang van werkzaamheden. Dit betreft de werkzaamheden voor het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang die vereist zijn om een redelijke of beperkte mate van zekerheid te verkrijgen. Het belangrijkste aandachtspunt van de accountant is of het verworven inzicht en of het identificeren en inschatten van risico's voldoende zijn in het kader van de doelstelling die in deze Standaard is vastgesteld. Het inzicht dat de accountant nodig heeft is minder diepgaand dan het inzicht dat het management bezit om de entiteit te besturen. Zowel de diepgang van het inzicht als de aard, timing en omvang van werkzaamheden voor het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang zijn kleiner voor een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid dan voor een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid.
A53
Het verwerven van inzicht en het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang is een iteratief proces. Werkzaamheden voor het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving en om de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten, verschaffen op zich niet voldoende en geschikte assurance-informatie waarop de conclusie van de accountant kan worden gebaseerd.

Onzekerheid
(Zie Par. 23(b)(i)c, 76(e))
A54
Het kwantificeringproces van broeikasgassen is slechts zelden 100% accuraat als gevolg van:
a. wetenschappelijke onzekerheid: Dit ontstaat door onvolledig wetenschappelijk inzicht in het meten van broeikasgassen. Bijvoorbeeld de mate van isoleren van broeikasgassen in biologische reservoirs en de waarden van het 'aardopwarmingsvermogen' die gebruikt worden om emissies van verschillende gassen te combineren en deze te rapporteren als equivalenten van koolstofdioxide, zijn onderworpen aan onvolledige wetenschappelijke kennis. De mate waarin wetenschappelijke onzekerheid van invloed is op het kwantificeren van gerapporteerde emissies ligt buiten de invloed van de entiteit. De mogelijkheid dat wetenschappelijke onzekerheid zal resulteren in een onredelijke variatie in de gerapporteerde emissies kan echter worden teniet gedaan. Dit kan door het gebruik van criteria die bepalen dat bij het opstellen van het emissieverslag specifieke wetenschappelijke veronderstellingen worden gebruikt, of van specifieke factoren die vorm geven aan die veronderstellingen; en
b. schattingsonzekerheid (of onzekerheid bij metingen) Dit is het resultaat van de metings- en berekeningsprocessen die worden gebruikt om emissies te kwantificeren binnen de grenzen van bestaande wetenschappelijke kennis. Schattingsonzekerheid kan verband houden met:
    - de gegevens waarop een schatting wordt gebaseerd (deze kan bijvoorbeeld verband houden met onzekerheid die inherent is aan de meetapparatuur waarvan gebruik wordt gemaakt); of
    - de methode inclusief, indien van toepassing, het model dat gebruikt wordt bij het maken van de schatting ook wel bekend als respectievelijk parameter- en modelonzekerheid).

De mate van schattingsonzekerheid is vaak controleerbaar voor de entiteit. Het terugbrengen van de mate van schattingsonzekerheid kan hogere kosten met zich meebrengen.
A55
Het feit dat het kwantificeren van de emissies van een entiteit aan onzekerheid is onderworpen, betekent niet dat de emissies van een entiteit geen geschikt object van onderzoek zijn. De van toepassing zijnde criteria kunnen bijvoorbeeld vereisen dat Scope 2 emissies uit elektriciteit worden

berekend door een voorgeschreven emissiefactor toe te passen op het verbruikte aantal kilowatturen. De voorgeschreven emissiefactor zal gebaseerd zijn op veronderstellingen en modellen die mogelijk niet in alle omstandigheden betrouwbaar zijn. Zolang de veronderstellingen en de modellen echter redelijk zijn in de omstandigheden en op adequate wijze zijn toegelicht, zal de informatie in het emissieverslag gewoonlijk onderworpen kunnen worden aan een assurance-opdracht.

A56

De situatie in paragraaf A55 kan worden vergeleken met kwantificering in overeenstemming met criteria die gebruikmaken van modellen en veronderstellingen op basis van de specifieke omstandigheden van een entiteit. Het gebruikmaken van modellen en veronderstellingen die specifiek zijn voor een entiteit zal waarschijnlijk tot een accuratere kwantificering leiden dan het gebruikmaken van bijvoorbeeld gemiddelde emissiefactoren voor een bepaalde sector. Dit zal waarschijnlijk ook leiden tot bijkomende risico's op een afwijking van materieel belang die betrekking hebben op de wijze waarop tot de modellen en veronderstellingen die specifiek zijn voor de entiteit tot stand zijn gekomen. Zoals vermeld in paragraaf A55 zal de informatie in het emissieverslag gewoonlijk onderworpen kunnen worden aan een assurance-opdracht, zolang de veronderstellingen en de modellen redelijk zijn in de omstandigheden en op adequate wijze zijn toegelicht.

A57

In sommige gevallen kan de accountant echter beslissen dat het niet passend is om een assurance-opdracht te aanvaarden als de invloed van onzekerheid op de informatie in het emissieverslag erg hoog is. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn wanneer:

- een significant deel van de gerapporteerde emissies van de entiteit afkomstig is van diffuse bronnen (zie Par. A8) die niet worden gemonitord en waarvan de schattingsmethoden niet voldoende geavanceerd zijn; of
- wanneer een significant deel van de gerapporteerde verwijdering van de entiteit kan worden toegeschreven aan biologische reservoirs.

Het zij opgemerkt dat beslissingen over de vraag of een assurance-opdracht in dergelijke omstandigheden moet worden aanvaard niet worden beïnvloed door het niveau van assurance. D.w.z. dat indien het niet geschikt is voor een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid het ook niet geschikt is voor een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid en vice versa.

A58

Door de aard, oorzaken en gevolgen van onzekerheden die van invloed zijn op het emissieverslag van de entiteit in de toelichtingen bij het emissieverslag uiteen te zetten, worden de beoogde gebruikers geattendeerd op de onzekerheden die verband houden met de kwantificering van emissies. Dit kan in het bijzonder belangrijk zijn daar waar de beoogde gebruikers niet hebben bepaald van welke criteria gebruik wordt gemaakt. Een emissieverslag kan bijvoorbeeld beschikbaar zijn voor een breed scala van gebruikers, zelfs wanneer de criteria voor een specifiek doeleinde vanuit de regelgeving zijn ontwikkeld.

A59

Aangezien onzekerheid een significant kenmerk is van alle emissieverslagen, vereist paragraaf 76(e) dat dit in het assurance-rapport wordt genoemd, ongeacht welke eventuele toelichtingen zijn opgenomen in het emissieverslag.[911]

De entiteit en haar omgeving

Onderbrekingen in de activiteiten

(Zie Par. 23(b)(iii))

A60

Onderbrekingen kunnen incidenten omvatten die zich onverwacht kunnen voordoen, zoals stopzettingen, of die gepland zijn, bijvoorbeeld als onderdeel van een onderhoudsprogramma. In sommige gevallen kunnen de activiteiten van periodieke aard zijn, bijvoorbeeld wanneer een inrichting alleen wordt gebruikt in piekperiodes.

Doelstellingen en strategieën met betrekking tot klimaatverandering

(Zie Par. 23(e))

A61

Het in overweging nemen van de eventuele strategie van de entiteit met betrekking tot klimaatverandering en gerelateerde economische, regelgevings, fysieke en reputatierisico's kan de accountant ondersteunen bij het identificeren van afwijkingen van materieel belang. Als de entiteit bijvoorbeeld toezeggingen heeft gedaan om klimaatneutraal te worden kan dit voorzien in een stimulans om te lage emissies weer te geven zodat het lijkt alsof het doel binnen de gestelde tijd is gehaald. Aan de andere kant, als de entiteit ervan uitgaat dat zij in de toekomst onderworpen zal zijn aan een gereguleerd emissiehandelssysteem, kan dit een stimulans zijn om in de tussentijd te hoge emissies weer te

[911] Zie ook Standaard 3000, paragraaf 69(e).

geven. Dit om de mogelijkheid te vergroten dat de entiteit een grotere compensatie zal ontvangen bij de introductie van het systeem.

Werkzaamheden om inzicht te verwerven en om de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten
(Zie Par. 24)
A62
Ook al wordt het van de accountant vereist dat hij alle werkzaamheden in paragraaf 24 uitvoert bij het verwerven van het vereiste inzicht in de entiteit, hij hoeft niet voor elk aspect van dit inzicht alle werkzaamheden uit te voeren.

Cijferanalyses om inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving en om de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten
(Zie Par. 24(b))
A63
Cijferanalyses die worden uitgevoerd om inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving en om de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten, kunnen aspecten van de entiteit identificeren waarvan de accountant zich niet bewust was. Dit kan helpen bij het inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang om een basis te verschaffen voor het opzetten en implementeren van manieren van inspelen op de ingeschatte risico's. Cijferanalyses kunnen bijvoorbeeld het vergelijken van de emissie van broeikasgassen van diverse inrichtingen met de productiecijfers van die inrichtingen omvatten.
A64
Cijferanalyses kunnen een hulpmiddel vormen bij het identificeren van het bestaan van ongebruikelijke gebeurtenissen en hoeveelheden, ratio's en trends die zouden kunnen wijzen op aangelegenheden die implicaties hebben voor de opdracht. Ongebruikelijke of onverwachte verbanden die worden geïdentificeerd, kunnen de accountant ondersteunen bij het identificeren van de risico's op een afwijking van materieel belang.
A65
Wanneer dergelijke cijferanalyses echter gebruikmaken van gegevens op een hoog aggregatieniveau (wat het geval kan zijn bij cijferanalyses die worden uitgevoerd om een inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving en om de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten), geven de uitkomsten van de cijferanalyses slechts een eerste globale indicatie of er al dan niet sprake is van een afwijking van materieel belang. Overige assurance-informatie kan verzameld zijn bij het identificeren van de risico's op een afwijking van materieel belang. Deze kan in combinatie met de uitkomst van die cijferanalyses in dergelijke gevallen de accountant ondersteunen bij het verwerven van inzicht in, en het evalueren van, de resultaten van de cijferanalyses.

Observatie en inspectie
(Zie Par. 24(c))
A66
Observatie bestaat uit het kijken naar een proces dat of procedure die door anderen wordt uitgevoerd. Bijvoorbeeld de observatie van de accountant van het kalibreren van de monitoringsinstrumenten door de personeelsleden van de entiteit of van de uitvoering van interne beheersingsactiviteiten. Observatie verschaft assurance-informatie over de uitvoering van een proces of van een procedure. Deze is echter beperkt tot het tijdstip waarop de waarneming plaatsheeft en door het feit dat de handeling wordt waargenomen. Dit kan invloed hebben op de wijze waarop het proces of de procedure wordt uitgevoerd.
A67
Onder inspectie vallen:
a. het onderzoeken van vastleggingen of documenten, hetzij intern of extern, die op papier, in elektronische vorm of andere media zijn vastgelegd. Bijvoorbeeld vastleggingen van kalibraties van een monitoringsinstrument. Inspectie van vastleggingen en documenten verschaft assurance-informatie in verschillende mate van betrouwbaarheid, afhankelijk van de aard en de bron daarvan. In het geval van interne vastleggingen en documenten, is dit afhankelijk van de effectiviteit van de interne beheersingsmaatregelen over de totstandkoming ervan; of
b. een fysiek onderzoek van bijvoorbeeld een kalibratie-instrument.
A68
Observatie en inspectie kunnen verzoeken om inlichtingen bij het management en bij anderen ondersteunen en kunnen tevens informatie verschaffen over de entiteit en haar omgeving. Voorbeelden van dergelijke werkzaamheden omvatten observatie en inspectie van het volgende:
- de activiteiten van de entiteit. Het observeren van processen en apparatuur inclusief monitoringsapparatuur in inrichtingen kan vooral relevant zijn daar waar significante Scope 1 emissies in het emissieverslag zijn opgenomen;
- documenten (zoals plannen en strategieën met betrekking tot het beperken van emissies), vastleggingen (zoals vastleggingen van kalibraties en resultaten van testlaboratoria) en handleidin-

gen waarin de werkzaamheden met betrekking tot het verzamelen van informatie en de interne beheersingsmaatregelen zijn vermeld;
- rapporten die zijn opgesteld voor het management of de met governance belaste personen, zoals interne of externe rapporten die betrekking hebben op de managementsystemen van de entiteit inzake het milieu;
- rapporten die zijn opgesteld door het management (zoals de kwartaalrapporten van het management) en de met governance belaste personen (zoals de notulen van vergaderingen van de raad van bestuur).

Het verwerven van inzicht in de interne beheersing van de entiteit
(Zie Par. 25B, 25R en 26R)
A69
Bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid wordt niet van de accountant vereist dat hij inzicht verwerft in alle componenten van de interne beheersing van de entiteit die relevant zijn voor het kwantificeren van en rapporteren over emissies zoals dit wordt vereist bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid. Bovendien wordt niet van de accountant vereist dat hij de opzet van interne beheersingsmaatregelen evalueert en vaststelt of deze zijn geïmplementeerd. Daarom is het bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid vaak niet noodzakelijk om een gedetailleerd inzicht te verwerven in de componenten van de interne beheersing van de entiteit. Het kan vaak wel passend zijn om bij de entiteit te verzoeken om inlichtingen over interne beheersingsactiviteiten en het monitoren van de interne beheersingsmaatregelen die relevant zijn voor de kwantificering van en het rapporteren over emissies.
A70
Het inzicht van de accountant in de relevante componenten van interne beheersing kan twijfel doen ontstaan of er voldoende en geschikte assurance-informatie beschikbaar is voor de accountant om de opdracht af te ronden. Bijvoorbeeld (zie ook paragrafen A71 en A72, A92 en A93, en A96):
- zorgen over de integriteit van degenen die het emissieverslag opstellen kunnen zo ernstig zijn dat de accountant de conclusie trekt dat het risico van het geven van een verkeerde voorstelling in het emissieverslag door het management zodanig is dat een opdracht niet kan worden uitgevoerd;
- zorgen over de staat en betrouwbaarheid van de vastleggingen van de entiteit kunnen ertoe leiden dat de accountant de conclusie trekt dat het onwaarschijnlijk is dat er voldoende en geschikte assurance-informatie beschikbaar zal zijn om een goedkeurende conclusie over het emissieverslag te onderbouwen.

Interne beheersingsactiviteiten relevant voor de opdracht
(Zie Par. 25R(d))
A71
De oordeelsvorming van de accountant over de vraag of bepaalde interne beheersingsactiviteiten relevant zijn voor de opdracht kan beïnvloed zijn door de mate van geavanceerdheid, documentatie en formaliteit van de informatiesystemen van de entiteit. Dit is inclusief de daarmee verband houdende bedrijfsprocessen, die relevant zijn voor het rapporteren over emissies. Naarmate het rapporteren over emissies zich ontwikkelt, is het te verwachten dat de mate van geavanceerdheid, documentatie en formaliteit van de informatiesystemen en daarmee verband houdende interne beheersingsactiviteiten die relevant zijn voor het kwantificeren van en het rapporteren over emissies, zich ook ontwikkelen.
A72
In het geval van zeer kleine entiteiten of onderontwikkelde informatiesystemen zijn met name de interne beheersingsactiviteiten waarschijnlijk meer elementair, minder goed gedocumenteerd en mogelijk alleen op informele basis beschikbaar. Wanneer dit het geval is, zal de accountant het waarschijnlijk minder noodzakelijk achten om inzicht te verwerven in specifieke beheersingsactiviteiten om een inschatting te maken van de risico's op een afwijking van materieel belang. Hij zal dan verdere werkzaamheden opzetten die inspelen op de ingeschatte risico's. Aan de andere kant kan het in bepaalde gereguleerde systemen een vereiste zijn dat de informatiesystemen en interne beheersingsactiviteiten formeel worden gedocumenteerd en dat hun opzet wordt goedgekeurd door de regelgever of toezichthouder. Maar zelfs in een aantal van deze gevallen is het mogelijk dat niet alle relevante gegevensstromen en daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen worden gedocumenteerd. Het kan bijvoorbeeld waarschijnlijker zijn dat interne beheersingsactiviteiten die betrekking hebben op het verzamelen van brongegevens uit het continu monitoren geavanceerd en goed-gedocumenteerd zijn en formeler zijn dan interne beheersingsactiviteiten die betrekking hebben op latere verwerking van gegevens en het rapporteren hierover. (Zie ook Par. A70, A92 en A93 en A96).

Overige opdrachten die voor de entiteit worden uitgevoerd
(Zie Par. 27)
A73
Informatie die is verkregen uit het uitvoeren van overige opdrachten voor de entiteit kan verband houden met bijvoorbeeld aspecten van de interne beheersingsomgeving van de entiteit.

Het op locatie uitvoeren van werkzaamheden bij inrichtingen van de entiteit
(Zie Par. 31)
A74
Het op locatie bij een inrichting (vaak aangeduid als een 'locatiebezoek') uitvoeren van observaties en inspecties naast andere werkzaamheden, kan belangrijk zijn bij het bouwen op het verkregen inzicht in de entiteit dat de accountant ontwikkelt tijdens het uitvoeren van werkzaamheden op het hoofdkantoor. Van de accountant kan worden verwacht dat zijn inzicht in de entiteit en het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid uitgebreider is dan bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid. Derhalve zal het aantal inrichtingen waar de werkzaamheden op locatie worden uitgevoerd in het geval van een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid gewoonlijk groter zijn dan bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid.
A75
Het op locatie uitvoeren van werkzaamheden bij een inrichting (of het door een andere accountant laten uitvoeren van dergelijke werkzaamheden ten behoeve van de accountant) kan gedaan worden:
- als onderdeel van de planning;
- bij het uitvoeren van werkzaamheden om de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten; of
- bij het inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang.

Het uitvoeren van werkzaamheden bij significante inrichtingen is vaak met name belangrijk wanneer een opdracht voor het eerst wordt uitgevoerd:
- bij het in acht nemen van de volledigheid van Scope 1 bronnen en van reservoirs die in het emissieverslag zijn opgenomen; en
- bij het vaststellen of de verzamelde gegevens van de entiteit en haar verwerkingssystemen en schattingstechnieken geschikt zijn ten opzichte van de onderliggende fysieke processen en de daarmee verband houdende onzekerheden.

A76
Zoals vermeld in paragraaf A74 kan het op locatie bij een inrichting uitvoeren van werkzaamheden belangrijk zijn bij het bouwen op het verkregen inzicht in de entiteit dat de accountant ontwikkelt tijdens het uitvoeren van werkzaamheden op het hoofdkantoor. Bij veel assurance-opdrachten met een redelijke mate van zekerheid zal de accountant het ook noodzakelijk achten om werkzaamheden op locatie uit te voeren bij iedere significante inrichting. Dit om in te spelen op ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang, in het bijzonder wanneer de entiteit significante inrichtingen heeft met Scope 1 emissies. Bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid waarbij de entiteit een aantal significante inrichtingen met Scope 1 emissies heeft, kan een betekenisvolle mate van zekerheid niet worden verkregen zonder dat de accountant werkzaamheden heeft uitgevoerd bij een selectie van significante inrichtingen. Het is mogelijk dat de entiteit significante inrichtingen heeft met Scope 1 emissies terwijl de accountant bepaalt dat het niet mogelijk is voor hem (of voor een andere accountant namens hem) om doeltreffende en doelmatige werkzaamheden op locatie bij de inrichting uit te voeren. Dan kunnen alternatieve werkzaamheden één of meer van de onderstaande omvatten:
- het beoordelen van brondocumenten, energiestroomschema's en materiaalstroomschema's;
- het analyseren van de antwoorden op vragenlijsten door het management van de inrichting;
- het inspecteren van satellietbeelden van de inrichting.

A77
Om een adequate verslaggeving van de totale emissies te verkrijgen, kan de accountant besluiten dat het passend is om werkzaamheden op locatie uit te voeren bij een selectie van niet significante inrichtingen. Dit geldt met name bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid. Factoren die relevant kunnen zijn bij deze beslissing omvatten:
- de aard van de emissies bij verschillende inrichtingen. Het is bijvoorbeeld waarschijnlijker dat een accountant ervoor zal kiezen om een inrichting met Scope 1 emissies te bezoeken dan een entiteit met alleen Scope 2 emissies. In het tweede geval zal het onderzoeken van energiefacturen op het hoofdkantoor waarschijnlijk de voornaamste bron van assurance-informatie zijn;
- het aantal inrichtingen en hun omvang en in hoeverre ze bijdragen tot de totale emissies;
- de vraag of inrichtingen gebruikmaken van verschillende processen of van processen die gebruikmaken van verschillende technieken. Waar dit het geval is, kan het passend zijn om werkzaamheden op locatie uit te voeren bij een selectie van inrichtingen waarbij gebruik wordt gemaakt van verschillende processen of technologieën;
- de methoden die in verschillende inrichtingen worden gebruikt om informatie over emissies te verzamelen;
- de ervaring van de relevante personeelsleden bij verschillende inrichtingen;
- het na verloop van tijd afwisselen van de selectie van inrichtingen.

Interne auditafdeling
(Zie Par. 32)
A78
De interne auditfunctie van de entiteit is waarschijnlijk relevant voor de opdracht:

- als de aard van de verantwoordelijkheden en activiteiten van de interne auditfunctie verband houden met het kwantificeren van en het rapporteren over emissies; en
- de accountant verwacht gebruik te maken van de interne auditfunctie om de aard of de timing van de uit te voeren werkzaamheden aan te passen, of de omvang hiervan te verkleinen.

Risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van het emissieverslag
(Zie Par. 33B(a) en 33R(a))
A79
Risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van het emissieverslag betreffen de risico's die een diepgaande invloed hebben op het emissieverslag als geheel. Dergelijke risico's zijn niet noodzakelijkerwijs risico's die in verband kunnen worden gebracht met een specifieke soort emissies of specifiek niveau van toelichtingen. Zij zijn eerder het gevolg van situaties die de risico's op een afwijking van materieel belang in het algemeen kunnen vergroten, bijvoorbeeld door het doorbreken van de interne beheersing door het management. Risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van het emissieverslag kunnen in het bijzonder relevant zijn bij de overweging van de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude.
A80
Risico's op het niveau van het emissieverslag kunnen in het bijzonder het gevolg zijn van een tekortschietende interne beheersingsomgeving. Zo is het bijvoorbeeld mogelijk dat tekortkomingen zoals een gebrek aan competentie bij het management een diepgaande invloed kunnen uitoefenen op het emissieverslag en een algehele manier van inspelen van de accountant vereisen. Andere risico's op het niveau van het emissieverslag kunnen bijvoorbeeld omvatten:
- niet-adequate, slecht beheerde of slecht gedocumenteerde mechanismen voor het verzamelen van gegevens, de kwantificering van emissies en het opstellen van emissieverslagen;
- een gebrek aan competentie bij personeelsleden bij het verzamelen van gegevens, de kwantificering van emissies en het opstellen van emissieverslagen;
- een gebrek aan betrokkenheid van het management bij de kwantificering van emissies en het opstellen van emissieverslagen;
- het niet accuraat identificeren van alle bronnen van broeikasgassen;
- het risico van fraude, bijvoorbeeld in samenhang met de markt voor het verhandelen van emissies;
- het presenteren van informatie met betrekking tot voorgaande verslagperioden die niet is opgesteld op een consistente basis. Bijvoorbeeld vanwege wijzigingen in afbakeningen of vanwege veranderingen in meetmethoden;
- het misleidend weergeven van informatie in het emissieverslag. Bijvoorbeeld door ten onrechte nadruk te leggen op uitzonderlijk gunstige gegevens of trends;
- inconsistente kwantificeringsmethoden en rapporteringsgrondslagen, inclusief verschillende methoden voor het vaststellen van de organisatorische afbakening bij verschillende inrichtingen;
- fouten in conversie van eenheden bij het consolideren van informatie van inrichtingen;
- inadequate toelichting van wetenschappelijke onzekerheden en belangrijke veronderstellingen die verband houden met schattingen.

Het gebruik van beweringen
(Zie Par. 33B(b) en 33R(b))
A81
De accountant maakt gebruik van beweringen bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid. Hij kan er gebruik van maken bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid om de verschillende soorten mogelijke afwijkingen die kunnen voorkomen te beschouwen.
A82
Bij het bevestigen dat het emissieverslag is opgesteld in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria doet de entiteit expliciet of impliciet beweringen met betrekking tot de kwantificering, presentatie en toelichting van emissies. Beweringen vallen binnen de volgende categorieën en kunnen de volgende vormen aannemen:
a. beweringen over de kwantificering van emissies voor de periode die onderworpen is aan assurance:
    1. *het voorkomen* – emissies die zijn vastgelegd hebben inderdaad plaatsgevonden en hebben betrekking op de entiteit;
    2. *volledigheid* – alle emissies die hadden moeten worden vastgelegd, zijn ook vastgelegd (zie paragrafen A30, A31, A32, A33 en A34 voor een uiteenzetting van volledigheid met betrekking tot de verschillende Scope emissies);
    3. *nauwkeurigheid* – de kwantificering van emissies is op juiste wijze vastgelegd;
    4. *afgrenzing* – emissies zijn in de juiste verslagperiode vastgelegd;
    5. *rubricering* – emissies zijn als de juiste soort vastgelegd.
b. beweringen over de presentatie en toelichtingen:
    1. *het voorkomen en verantwoordelijkheid* – de toegelichte emissies en overige aangelegenheden hebben inderdaad plaatsgevonden en hebben betrekking op de entiteit;

2. *volledigheid* – alle toelichtingen die in het emissieverslag dienen te worden opgenomen zijn ook opgenomen;
3. *rubricering en begrijpelijkheid* – informatie inzake emissies is op de juiste wijze gepresenteerd en omschreven, en de opgenomen toelichtingen zijn duidelijk geformuleerd;
4. *nauwkeurigheid en kwantificering* – kwantificering van emissies en daarmee verband houdende informatie die is opgenomen in het emissieverslag, worden op juiste wijze toegelicht;
5. *consistentie* - kwantificeringsgrondslagen zijn consistent met die in de voorgaande periode of wijzigingen zijn gerechtvaardigd en op correcte wijze toegepast en op adequate wijze toegelicht; en de eventuele vergelijkende informatie, is weergegeven zoals in de voorgaande periode of op passende wijze aangepast.

Het steunen op de interne beheersing
(Zie Par. 33R)
A83
De inschatting van de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen kan een verwachting omvatten dat de interne beheersingsmaatregelen effectief werken (d.w.z. dat de accountant voornemens is op de werking van interne beheersingsmaatregelen te steunen bij het bepalen van de aard, timing en omvang van overige werkzaamheden). In dat geval wordt op grond van paragraaf 38R van de accountant vereist dat hij toetsingen opzet en uitvoert om de werking van die interne beheersingsmaatregelen te toetsen.

Oorzaken voor risico's op een afwijking van materieel belang
(Zie Par. 34)
Fraude
(Zie Par. 28, 34(a))
A84
Afwijkingen in het emissieverslag kunnen het gevolg zijn van fraude of van fouten. De onderscheidende factor tussen fraude en fouten is of de onderliggende handeling die resulteert in de afwijking in het emissieverslag al dan niet opzettelijk is.
A85
Stimulansen voor opzettelijke afwijkingen in het emissieverslag kunnen aan het licht komen. Dit kan als bijvoorbeeld een significant bestanddeel van de beloning van degenen die direct bij het proces inzake het rapporteren van emissies betrokken zijn, of die de gelegenheid hebben om hier invloed op uit te oefenen, afhankelijk is van het behalen van agressieve doelstellingen met betrekking tot broeikasgassen. Zoals vermeld in paragraaf A61 kunnen andere stimulansen om te hoge of te lage emissies weer te geven het resultaat zijn van de eventuele strategie van de entiteit met betrekking tot klimaatverandering en de gerelateerde economische, regelgevings-, fysieke en reputatierisico's.
A86
Hoewel de term 'fraude' in juridische zin breed wordt geïnterpreteerd, is de accountant in het kader van deze Standaard gericht op fraude die een afwijking van materieel belang in het emissieverslag veroorzaakt. Hoewel de accountant kan vermoeden of, in zeldzame gevallen, kan identificeren dat fraude voorkomt, stelt hij niet juridisch vast dat fraude heeft plaatsgevonden.

Het niet-naleven van wet- en regelgeving
(Zie Par. 34(b), 78(c))
A87
Deze Standaard onderscheidt de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot het naleven van twee verschillende categorieën van wet- en regelgeving als volgt:
a. de bepalingen van wet- en regelgeving die gewoonlijk worden beschouwd als zijnde van directe invloed op de vaststelling van materiële hoeveelheden en toelichtingen hierop in het emissieverslag, in die zin dat zij de gerapporteerde hoeveelheden en toelichtingen in het emissieverslag van een entiteit bepalen. Par. 34(b) vereist dat de accountant de waarschijnlijkheid overweegt van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van het niet naleven van bepalingen van dergelijke wet- of regelgeving bij het uitvoeren van de werkzaamheden die worden vereist in paragrafen 33B of 33R; en
b. andere wet- of regelgeving die niet van directe invloed is op het bepalen van de hoeveelheden en toelichtingen hierop in het emissieverslag. De naleving hiervan kan echter fundamenteel zijn voor de operationele aspecten van het bedrijf, voor het vermogen van een entiteit om haar bedrijfsactiviteiten voort te zetten, of voor het vermijden van sancties van materieel belang (bijvoorbeeld het naleven van de voorwaarden van een vergunning voor het uitvoeren van een activiteit of het naleven van regelgeving inzake het milieu). Het plannen en uitvoeren van een opdracht met een professioneel kritische instelling, zoals vereist op grond van Standaard 3000[912], is belangrijk. Dit in de context van het alert blijven op de mogelijkheid dat werkzaamheden die zijn toegepast met als

[912] Standaard 3000, paragraaf 37.

doel een conclusie over het emissieverslag te vormen, gevallen van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van dergelijke wet- of regelgeving onder de aandacht van de accountant kunnen brengen.

Andere oorzaken voor risico's op een afwijking van materieel belang
(Zie Par. 34)
A88
Voorbeelden van factoren waarnaar in paragraaf 34(c)–(k) wordt verwezen, omvatten:

a. de weglating van een of meer emissiebronnen is waarschijnlijker voor bronnen die minder voor de hand liggen en over het hoofd kunnen worden gezien, zoals diffuse emissies;
b. significante economische veranderingen of veranderingen op het gebied van regelgeving kunnen bijvoorbeeld een toename in duurzame energie doelstellingen of significante prijswijzigingen voor emissierechten onder een emissiehandelssysteem omvatten. Dit kan bijvoorbeeld leiden tot een groter risico op foutieve classificering van bronnen bij een elektriciteitsgenerator;
c. de aard van de activiteiten van de entiteit kan complex zijn (er kunnen bijvoorbeeld meerdere en uiteenlopende inrichtingen en processen bij betrokken zijn), discontinu (bijvoorbeeld piekbelasting bij het genereren van elektriciteit), of resulteren in weinig of zwakke relaties tussen de emissies van de entiteit en andere meetbare activiteitenniveaus (bijvoorbeeld bij een kobalt-nikkelfabriek). In dergelijke gevallen kan de kans op betekenisvolle cijferanalyses significant afnemen. Veranderingen in activiteiten of grenzen (bijvoorbeeld de introductie van nieuwe processen of de verkoop, aankoop of uitbesteding van emissiebronnen of opslagreservoirs) kunnen ook risico's op een afwijking van materieel belang met zich meebrengen (bijvoorbeeld door onbekendheid met kwantificering of rapportageprocedures). Daarnaast kunnen dubbeltellingen van een emissiebron of opslagreservoir voorkomen als gevolg van onvoldoende coördinatie in het identificeren van bronnen en reservoirs bij een complexe installatie;
d. het selecteren van een ongeschikte kwantificeringmethode (bijvoorbeeld het berekenen van Scope 1 emissies met behulp van een emissiefactor terwijl er een meer nauwkeurige directe meetmethode beschikbaar is en deze ook geschikter zou zijn). Het selecteren van een geschikte kwantificeringmethode is in het bijzonder van belang wanneer de methode is gewijzigd. Dit is omdat beoogde gebruikers vaak geïnteresseerd zijn in de emissietrends over een bepaalde periode of ten opzichte van een basisjaar. Sommige criteria kunnen vereisen dat kwantificeringsmethoden alleen worden veranderd wanneer in het vervolg van een meer nauwkeurige methode gebruikgemaakt zal worden. Andere factoren die verband houden met de aard van kwantificeringsmethoden omvatten:
    1. het niet correct toepassen van een kwantificeringmethode, zoals het niet kalibreren van meetinstrumenten of deze niet vaak genoeg aflezen, of het gebruikmaken van een emissiefactor die onder de omstandigheden niet geschikt is. Een emissiefactor kan bijvoorbeeld worden gebaseerd op een veronderstelling van voortdurend gebruik en is na een stopzetting mogelijk niet langer toepasbaar;
    2. complexiteit in kwantificeringsmethoden, die waarschijnlijk een hoger risico van een afwijking van materieel belang met zich meebrengt. Bijvoorbeeld:
        a. uitgebreide of complexe rekenkundige bewerking van brongegevens (zoals het gebruikmaken van complexe mathematische modellen);
        b. uitgebreid gebruik van conversiefactoren voor faseovergangen (zoals gebruikt om metingen van vloeistoffen om te rekenen naar metingen van gas); of
        c. uitgebreid gebruik van conversiefactoren voor eenheden (zoals gebruikt om het imperiale stelsel om te rekenen naar het metrieke stelsel).
    3. veranderingen in kwantificeringsmethoden of in input-variabelen (bijvoorbeeld als de gebruikte kwantificeringsmethode is gebaseerd op het koolstofgehalte van biomassa en de samenstelling van de gebruikte biomassa gedurende de verslagperiode verandert).
e. significante niet-routinematige emissies of aangelegenheden die het toepassen van oordeelsvorming vereisen brengen een groter risico op een afwijking van materieel belang met zich mee dan routinematige, niet-complexe emissies die zijn onderworpen aan systematische kwantificering en verslaggeving. Niet-routinematige emissies zijn emissies die door hun aard of omvang ongebruikelijk zijn en daardoor niet vaak voorkomen (bijvoorbeeld eenmalige gebeurtenissen zoals een storing in de fabriek of een omvangrijke lekkage). Aangelegenheden die het toepassen van oordeelsvorming vereisen kunnen de ontwikkeling van subjectieve schattingen omvatten. De risico's op een afwijking van materieel belang kunnen groter zijn vanwege aangelegenheden als:
    1. een grotere mate van directe betrokkenheid van het management bij het specificeren van de kwantificeringsmethoden of bij de wijze van rapporteren;
    2. een grotere mate van handmatig ingrijpen bij het verzamelen en verwerken van gegevens;
    3. complexe berekeningen of kwantificeringsmethoden en verslaggevingsprincipes;
    4. de aard van niet-routinematige emissies, waardoor het voor de entiteit moeilijk is om effectieve interne beheersingsmaatregelen over de risico's te implementeren;
    5. kwantificeringsmethoden en verslaggevingsprincipes voor schattingen kunnen verschillend worden geïnterpreteerd;

6. de toe te passen oordeelsvorming kan subjectief of complex zijn.

f. het opnemen van Scope 3 emissies:
   1. waarbij de brongegevens waarvan gebruik wordt gemaakt bij het kwantificeren niet door de entiteit worden beheerd; of
   2. waarbij de kwantificeringsmethoden waarvan gewoonlijk gebruik wordt gemaakt onnauwkeurig zijn of tot grote verschillen in de gerapporteerde emissies kunnen leiden (Zie Par. A31, A32, A33 en A34).

g. aangelegenheden waarmee de accountant rekening kan houden bij het verwerven van inzicht in de wijze waarop de entiteit significante schattingen maakt en de gegevens waarop zij zijn gebaseerd omvatten bijvoorbeeld:
   1. inzicht in de gegevens waarop schattingen zijn gebaseerd;
   2. de methode inclusief, indien van toepassing, het model waarvan gebruik is gemaakt bij het maken van schattingen;
   3. relevante aspecten van de interne beheersingsomgeving en het informatiesysteem;
   4. de vraag of de entiteit gebruik heeft gemaakt van een deskundige;
   5. de veronderstellingen die aan schattingen ten grondslag liggen;
   6. de vraag of er een wijziging heeft plaatsgevonden of had moeten plaatsvinden ten opzichte van de voorgaande verslagperioden in de methode voor het maken van schattingen en zo ja, waarom; en
   7. de vraag of en zo ja, op welke wijze de entiteit een inschatting heeft gemaakt van de invloed van schattingsonzekerheid op het emissieverslag, inclusief:
      a. de vraag of en zo ja, op welke wijze de entiteit alternatieve veronderstellingen of resultaten in de beschouwing heeft betrokken. Bijvoorbeeld door een gevoeligheidsanalyse uit te voeren om het effect op een schatting te bepalen van wijzigingen in de veronderstellingen;
      b. hoe de entiteit de schatting vaststelt wanneer de analyse een aantal scenario's voor de uitkomsten laat zien; en
      c. de vraag of de entiteit het resultaat monitort van schattingen die in de voorgaande verslagperiode zijn gemaakt en of zij op passende wijze heeft gereageerd op het resultaat van die monitoringprocedure.

A89

Voorbeelden van andere factoren die kunnen leiden tot risico's op een afwijking van materieel belang omvatten:

- menselijke fouten bij het kwantificeren van emissies, waarvan het waarschijnlijker is dat deze zich voordoen als het personeel niet bekend is met of onvoldoende is opgeleid met betrekking tot emissieprocessen of het vastleggen van gegevens;
- overmatig vertrouwen op een slecht opgezet informatiesysteem dat mogelijk over slechts een paar effectieve interne beheersingsmaatregelen beschikt. Bijvoorbeeld het gebruikmaken van spreadsheets zonder adequate interne beheersingsmaatregelen;
- handmatige aanpassingen van activiteitenniveaus die anders automatisch worden vastgelegd. Handmatige input kan bijvoorbeeld worden vereist als een meetinstrument voor het affakkelen overbelast raakt;
- significante externe ontwikkelingen zoals toegenomen maatschappelijke aandacht voor een specifieke inrichting.

De algehele manieren van inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang en verdere werkzaamheden

Assurance-opdrachten met een beperkte en met een redelijke mate van zekerheid

(Zie Par. 8, 35, 35A, 36, 37, 38, 39, 40 en 41R, 42B en 43R, 46)

A90

Het niveau van zekerheid dat wordt verkregen bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid is lager dan bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid. Daarom zullen de werkzaamheden die de accountant uitvoert bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid in aard en timing variëren van, en ook beperkter in omvang zijn dan voor assurance-opdrachten met een redelijke mate van zekerheid. De voornaamste verschillen tussen de algehele manieren van inspelen van de accountant op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang en verdere werkzaamheden voor een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid en een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid in een emissieverslag omvatten:

a. de nadruk die wordt gelegd op de aard van diverse werkzaamheden als een bron van assurance-informatie zal waarschijnlijk verschillen, afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht. Bijvoorbeeld:
   - de accountant kan het in de omstandigheden van een specifieke assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid passend achten om relatief meer nadruk te leggen op het verzoeken om inlichtingen bij personeelsleden van de entiteit en op cijferanalyses en relatief minder nadruk op het toetsen van eventuele interne beheersingsmaatregelen en het verkrijgen

van assurance-informatie uit externe bronnen dan het geval kan zijn bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid;
    - waar de entiteit gebruikmaakt van continue meetapparatuur voor het kwantificeren van de emissiestromen, kan de accountant bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid besluiten op een ingeschat risico op een afwijking van materieel belang in te spelen door te informeren naar de frequentie waarmee de apparatuur wordt gekalibreerd. In dezelfde omstandigheden kan de accountant bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid besluiten om de vastleggingen met betrekking tot de kalibratie van de apparatuur van de entiteit te onderzoeken of de kalibratie onafhankelijk te testen;
    - waar de entiteit steenkool verbrandt, kan de accountant bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid besluiten om de eigenschappen van de steenkool onafhankelijk te analyseren. Hij kan echter bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid besluiten dat het beoordelen van de vastleggingen van de resultaten van laboratoriumtesten op een adequate manier inspeelt op het geïdentificeerde risico op een afwijking van materieel belang.

b. bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid zijn de verdere werkzaamheden die worden uitgevoerd bij een assurance-opdracht is beperkter dan bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid. Dit kan het volgende inhouden:
    - het selecteren van minder items voor onderzoek;
    - het uitvoeren van minder werkzaamheden (bijvoorbeeld door alleen cijferanalyses uit te voeren in omstandigheden waarin bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid zowel cijferanalyses en detailcontroles zouden worden uitgevoerd); of
    - het op locatie uitvoeren van werkzaamheden bij minder inrichtingen.
c. bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid omvatten cijferanalyses die worden uitgevoerd om in te spelen op ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang, het ontwikkelen van verwachtingen van hoeveelheden of ratio's die voldoende nauwkeurig zijn om afwijkingen van materieel belang te identificeren. Bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid kunnen cijferanalyses opgezet worden om verwachtingen die betrekking hebben op de richting van trends, relaties en ratio's te onderbouwen en niet zozeer om afwijkingen te identificeren met de mate van nauwkeurigheid die is te verwachten bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid.[913]

Wanneer significante fluctuaties, relaties of verschillen zijn geïdentificeerd, kan geschikte assurance-informatie bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid vaak worden verkregen. Dit kan door bij de entiteit om inlichtingen te verzoeken en de reacties hierop, in het licht van bekende opdrachtomstandigheden, in overweging te nemen. Dit zonder aanvullende assurance-informatie te verkrijgen zoals in het geval van een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid vereist is op grond van paragraaf 43R(a).
Bovendien kan de accountant wanneer hij cijferanalyses uitvoert voor een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid bijvoorbeeld:

- gebruikmaken van meer geaggregeerde gegevens. Bijvoorbeeld gegevens op regionaal niveau in plaats van op inrichtingsniveau, of maandelijkse gegevens in plaats van wekelijkse gegevens;
- gebruikmaken van gegevens die niet zijn onderworpen aan afzonderlijke werkzaamheden om de betrouwbaarheid ervan in dezelfde mate te testen als het geval zou zijn bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid.

De algehele manieren van inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang
(Zie Par. 35)
A91
De algehele manieren van inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van het emissieverslag kan het volgende omvatten:

- het assurance-team er nadrukkelijk op wijzen dat het noodzakelijk is om een professioneel-kritische instelling te handhaven;
- het inschakelen van meer ervaren medewerkers of medewerkers met specifieke bekwaamheden of het gebruikmaken van deskundigen;
- het intensiveren van het toezicht;
- het inbouwen van een hogere mate van onvoorspelbaarheid bij het selecteren van de uit te voeren aanvullende werkzaamheden;
- het doorvoeren van algemene aanpassingen ten aanzien van de aard, timing of omvang van de werkzaamheden. Bijvoorbeeld:
    - het uitvoeren van werkzaamheden op de einddatum van de verslagperiode in plaats van op een tussentijdse datum; of

[913] Dit hoeft niet altijd het geval te zijn. In sommige omstandigheden kan de accountant bijvoorbeeld een nauwkeurige verwachting ontwikkelen op basis van vastgestelde fysieke of chemische verbanden, zelfs bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid.

- door het aanpassen van de aard van de werkzaamheden om meer overtuigende assurance-informatie te verkrijgen.

A92
Het inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van het emissieverslag, en daarmee de algehele manieren van inspelen door de accountant, wordt beïnvloedt door het inzicht van de accountant in de interne beheersingsomgeving. Een effectieve interne beheersingsomgeving kan de accountant in staat stellen om meer vertrouwen te hebben in de interne beheersing en de betrouwbaarheid van de binnen de entiteit gegenereerde assurance-informatie. Hierdoor wordt de accountant bijvoorbeeld in staat gesteld om sommige werkzaamheden op een tussentijdse datum uit te voeren in plaats van aan het einde van de periode. Tekortkomingen in de interne beheersingsomgeving hebben evenwel het tegenovergestelde effect. De accountant kan bijvoorbeeld op een ineffectieve interne beheersingsomgeving inspelen door:
- meer werkzaamheden aan het einde van de verslagperiode in plaats van op een tussentijdse datum uit te voeren;
- meer uitgebreide assurance-informatie te verkrijgen uit andere werkzaamheden dan het toetsen van interne beheersingsmaatregelen;
- het vergroten van de steekproefomvang en de omvang van werkzaamheden, zoals het aantal inrichtingen waar werkzaamheden worden uitgevoerd.

A93
Dergelijke overwegingen zijn daarom in belangrijke mate van invloed op de algehele benadering van de accountant. Bijvoorbeeld op de relatieve nadruk die wordt gelegd op het toetsen van interne beheersingsmaatregelen in vergelijking met andere werkzaamheden. (Zie ook Par. A70, A71 en A72 en A96)

Voorbeelden van verdere werkzaamheden
(Zie Par. 37B en 37R, 40R)

A94
Verdere werkzaamheden kunnen bijvoorbeeld omvatten:
- het toetsen van de werking van interne beheersingsmaatregelen betreffende het verzamelen en vastleggen van activiteitsgegevens, zoals het aantal kilowattuur aan ingekochte elektriciteit;
- het aansluiten van emissiefactoren met geschikte bronnen (bijvoorbeeld overheidspublicaties) en het beoordelen van hun toepasbaarheid in de omstandigheden;
- het beoordelen van joint venture overeenkomsten en andere contracten die relevant zijn voor het bepalen van de organisatorische afbakening;
- reconciliatie van vastgelegde gegevens met bijvoorbeeld kilometertellers van voertuigen waarvan de entiteit de eigenaar is;
- het opnieuw uitvoeren van berekeningen (bijvoorbeeld van massabalans- en energiebalansberekeningen) en reconciliatie van de opgemerkte verschillen;
- het opnemen van standen van continue monitoringsapparatuur;
- het observeren of opnieuw uitvoeren van fysieke metingen, zoals het peilen van olietanks;
- het analyseren van de degelijkheid en geschiktheid van unieke technieken voor metingen of kwantificering, in het bijzonder van complexe methoden die bijvoorbeeld recycle of feedback loops omvatten;
- het nemen van steekproeven en het onafhankelijk analyseren van eigenschappen van grondstoffen zoals steenkool, of het observeren van de steekproeftechnieken van de entiteit en het beoordelen van de resultaten van laboratoriumtesten;
- het controleren van de nauwkeurigheid van berekeningen en de geschiktheid van gebruikte berekeningsmethoden (bijvoorbeeld de omzetting en aggregatie van input metingen);
- het aansluiten van vastgelegde gegevens met brondocumenten, zoals vastleggingen van de productie, vastleggingen van brandstofverbruik en facturen voor ingekochte energie.

Factoren die van invloed kunnen zijn op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang
(Zie Par. 37B(a) en 37R(a))

A95
Factoren die van invloed kunnen zijn op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang omvatten:
- inherente beperkingen van de capaciteiten van meetapparatuur en de frequentie van hun kalibratie;
- kenmerken met betrekking tot het aantal, de aard, de geografische spreiding en eigendom van de inrichtingen waarvan de gegevens zijn verzameld;
- het aantal en de aard van de diverse gassen en emissiebronnen die in het emissieverslag zijn opgenomen;
- de vraag of processen waarmee emissies verband houden al dan niet continu zijn en het risico dat dergelijke processen verstoord zullen worden;
- de complexiteit van methoden voor het meten van activiteiten en voor het berekenen van

emissies. Sommige processen vereisen bijvoorbeeld unieke methoden voor metingen en berekeningen;
- het risico op niet-geïdentificeerde diffuse emissies;
- de mate waarin de hoeveelheid emissies aansluit op direct beschikbare inputgegevens;
- de vraag of het personeel dat verantwoordelijk is voor het verzamelen van gegevens ook training heeft gehad met betrekking tot relevante methoden en de frequentie van het verloop van dergelijk personeel;
- de aard en het niveau van de automatisering waarvan gebruik wordt gemaakt bij het verkrijgen en het bewerken van gegevens;
- de beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing die worden geïmplementeerd in testlaboratoria, zowel intern als extern;
- de complexiteit van criteria en van kwantificerings- en rapporteringsgrondslagen, inclusief de wijze waarop de organisatorische afbakening wordt bepaald.

De werking van interne beheersingsmaatregelen
(Zie Par. 37R(a)(ii), 38R(a))
A96
In het geval van zeer kleine entiteiten of onderontwikkelde informatiesystemen kunnen mogelijk niet veel interne beheersingsactiviteiten door de accountant worden geïdentificeerd. Het kan ook zijn dat de mate waarin hun bestaan of werking is gedocumenteerd door de entiteit beperkt is. Daarom kan het voor de accountant efficiënter zijn om verdere werkzaamheden uit te voeren die hoofdzakelijk bestaan uit andere werkzaamheden dan het toetsen van interne beheersingsmaatregelen. In sommige zeldzame gevallen maakt het ontbreken van interne beheersingsactiviteiten of van andere componenten van interne beheersing het onmogelijk om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen (Zie ook Par. A70, A71 en A72 en A92 en A93).

Het overtuigende karakter van de assurance-informatie
(Zie Par. 37B(b) en 37R(b))
A97
Om meer overtuigende assurance-informatie te verkrijgen vanwege een hoger ingeschat risico op een afwijking van materieel belang kan de accountant de hoeveelheid assurance-informatie vergroten. Hij kan ook assurance-informatie verkrijgen die relevanter of betrouwbaarder is. Bijvoorbeeld door bevestigende assurance-informatie te verkrijgen vanuit een aantal onafhankelijke bronnen.

risico's waarvoor toetsingen van interne beheersingsmaatregelen noodzakelijk zijn om voldoende en geschikte assurance-informatie te verschaffen
(Zie: 38R(b))
A98
Het kwantificeren van emissies kan processen omvatten die in hoge mate geautomatiseerd zijn en weinig tot geen handmatig ingrijpen vereisen. Daar waar bijvoorbeeld relevante informatie alleen elektronisch wordt vastgelegd, verwerkt of gerapporteerd zoals bij een continu monitoringssysteem, of wanneer het verwerken van activiteitgegevens is geïntegreerd in een operationeel of financieel verslaggevingssysteem dat gebaseerd is op informatietechnologie. In die gevallen:
- is de assurance-informatie wellicht alleen in elektronische vorm beschikbaar en hangt de vraag of deze voldoende en geschikt is af van de effectiviteit van de interne beheersingsmaatregelen inzake de nauwkeurigheid en de volledigheid daarvan;
- is de kans dat informatie op onjuiste wijze tot stand komt of wordt gewijzigd en dat dit niet wordt gedetecteerd, groter als passende interne beheersingsmaatregelen niet effectief werken.

Werkzaamheden inzake bevestigingen
(Zie Par. 41R)
A99
Werkzaamheden inzake externe bevestigingen kunnen relevante assurance-informatie verschaffen over informatie als:
- gegevens over activiteiten die zijn verzameld door een derde partij, zoals gegevens over:
  - vliegreizen van werknemers die door een reisbureau zijn verzameld;
  - de door een leverancier gemeten instroom van energie bij een inrichting; of
  - afgelegde kilometers van leasevoertuigen die zijn vastgelegd door een externe wagenparkbeheerder.
- gegevens over benchmarks in de sector die gebruikt worden bij het berekenen van de emissiefactor;
- de voorwaarden van overeenkomsten, contracten of transacties tussen een entiteit en andere partijen, of informatie over de vraag of andere partijen bepaalde emissies al dan niet in hun emissieverslag opnemen bij het in overweging nemen van de organisatorische afbakening van de entiteit;

- de resultaten van in laboratoria uitgevoerde analyses van steekproeven (bijvoorbeeld de calorische waarde van monsters van inputs).

Cijferanalyses die worden uitgevoerd om in te spelen op ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang
(Zie Par. 42B en 42R)
A100
In veel gevallen staat de vaste verhouding van fysieke of chemische verbanden tussen bepaalde emissies en andere meetbare verschijnselen toe dat er krachtige cijferanalyses worden opgezet (bijvoorbeeld het verband tussen brandstofverbruik en de emissies van koolstofdioxide en distikstofmonoxide (lachgas)).
A101
Zo is het ook mogelijk dat er een redelijk voorspelbaar verband bestaat tussen emissies en financiële of operationele informatie (bijvoorbeeld de relatie tussen Scope 2 emissies afkomstig van elektriciteit en het grootboeksaldo voor de inkoop van elektriciteit of van het aantal werkzame uren). Andere cijferanalyses omvatten mogelijk vergelijkingen van informatie over de emissies van de entiteit met externe gegevens zoals sectorgemiddelden. Of het analyseren van trends gedurende de verslagperiode voor het identificeren van tegenstrijdigheden zodat deze verder onderzocht kunnen worden en het analyseren van trends gedurende meerdere verslagperioden. Dit om vast te stellen of deze consistent zijn met andere omstandigheden zoals het verwerven of het afstoten van inrichtingen.
A102
Cijferanalyses kunnen in het bijzonder effectief zijn wanneer uitgesplitste gegevens direct beschikbaar zijn. Of wanneer de accountant aanleiding heeft om de gegevens waarvan gebruik gemaakt zal worden, als betrouwbaar te beschouwen, zoals wanneer deze afkomstig zijn van een goed beheerste bron. In sommige gevallen zijn de te gebruiken gegevens vastgelegd in het systeem van financiële verslaggeving. Zij kunnen ook zijn ingevoerd in een ander informatiesysteem parallel met het invoeren van daarmee verband houdende financiële gegevens en een aantal algemene interne beheersingsmaatregelen die op die input worden toegepast. Bijvoorbeeld de hoeveelheid ingekochte brandstof zoals die is vastgelegd op facturen van leveranciers kan bijvoorbeeld input zijn onder dezelfde voorwaarden als waaronder relevante facturen in een crediteurensysteem worden opgenomen. In sommige gevallen kunnen gegevens die gebruikt zullen worden een integrale input zijn voor operationele besluiten. Derhalve kunnen zij onderworpen zijn aan nauwgezetter onderzoek door het uitvoerend personeel of onderworpen zijn aan afzonderlijke externe controlemaatregelen (bijvoorbeeld als onderdeel van een joint venture overeenkomst of toezicht door een regelgever of toezichthouder).

Werkzaamheden met betrekking tot schattingen
(Zie Par. 44B, 44R en 45R)
A103
In sommige gevallen kan het passend zijn voor de accountant om te evalueren hoe de entiteit alternatieve veronderstellingen of resultaten in overweging heeft genomen en waarom zij deze heeft verworpen.
A104
Bij sommige assurance-opdrachten met een beperkte mate van zekerheid kan het voor de accountant passend zijn om één of meer van de werkzaamheden die zijn geïdentificeerd in paragraaf 45R uit te voeren.

Het nemen van steekproeven
(Zie Par. 46)
A105
Het nemen van steekproeven omvat:
a. een steekproefomvang vast te stellen die voldoende is om het steekproefrisico terug te brengen tot een aanvaardbaar laag niveau. Het aanvaardbare niveau van het opdrachtrisico is lager is voor een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid dan voor een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid. Dit kan ook gelden voor het aanvaardbare niveau van steekproefrisico in het geval van detailcontroles. Wanneer er voor detailcontroles bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid gebruik wordt gemaakt van steekproeven, kan derhalve de steekproefomvang groter zijn dan bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid in soortgelijke omstandigheden;
b. het op zodanige wijze selecteren van eenheden voor de steekproef dat elke steekproefeenheid in de populatie een kans maakt om te worden geselecteerd, alsmede het uitvoeren van werkzaamheden die passend zijn voor het beoogde doel voor elk geselecteerd element. Het is mogelijk dat de accountant niet in staat is de opgezette werkzaamheden of passende alternatieve werkzaamheden op een geselecteerd element toe te passen. Dan dient de accountant die eenheid bij toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen als een deviatie van de voorgeschreven interne beheersingsmaatregel te behandelen en bij detailcontroles als een afwijking;

c. het onderzoeken van de aard en oorzaak van geïdentificeerde deviaties of afwijkingen, en het evalueren van de mogelijke effecten daarvan op het doel van de maatregel en op andere gebieden van de opdracht;
d. het evalueren van:
   1. de resultaten van de steekproef, inclusief het op de populatie projecteren van in de steekproef ontdekte afwijkingen bij detailcontroles; en
   2. de vraag of het gebruikmaken van steekproeven een passende basis heeft verschaft om conclusies te kunnen trekken over de populatie die is getoetst.

Fraude en wet- of regelgeving
(Zie Par. 47)
A106
Bij het inspelen op fraude of vermoede fraude die tijdens de opdracht wordt geïdentificeerd kan het bijvoorbeeld passend zijn dat de accountant:
- de aangelegenheid met de entiteit bespreekt;
- de entiteit verzoekt om een deskundige derde te raadplegen, zoals de juridisch adviseurs van de entiteit of een regelgever of toezichthouder;
- de implicaties van de aangelegenheid met betrekking tot andere aspecten van de opdracht in overweging neemt, inclusief de risico-inschatting van de accountant en de betrouwbaarheid van schriftelijke bevestigingen van de entiteit;
- juridisch advies inwint over de gevolgen van verschillende handelwijzen;
- met derden communiceert (bijvoorbeeld een regelgever of toezichthouder);
- het assurance-rapport niet afgeeft;
- de opdracht teruggeeft.

A107
De handelingen die in paragraaf A106 worden vermeld, kunnen geschikt zijn voor het inspelen op de niet-naleving of de vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving die tijdens de opdracht worden geïdentificeerd. Het kan ook passend zijn om de aangelegenheid overeenkomstig paragraaf 77 van deze Standaard in een paragraaf inzake overige aangelegenheden in het assurance-rapport te beschrijven, tenzij de accountant:
a. de conclusie trekt dat de niet-naleving van materiële invloed is op het emissieverslag en niet op adequate wijze in het emissieverslag is weergegeven; of
b. door de entiteit wordt gehinderd in het verkrijgen van voldoende en geschikte assurance-informatie om te evalueren of het niet-naleven dat van materieel belang kan zijn op het emissieverslag, heeft plaatsgevonden, of waarschijnlijk heeft plaatsgevonden. In dit geval is paragraaf 66 van Standaard 3000 van toepassing.

Werkzaamheden met betrekking tot het aggregatieproces van het emissieverslag
(Zie Par. 48B en 48R)
A108
Zoals vermeld in paragraaf A71 is het te verwachten dat naarmate het rapporteren over emissies zich ontwikkelt, dit ook geldt voor de mate van geavanceerdheid, documentatie en formaliteit van de informatiesystemen die relevant zijn voor het kwantificeren van en het rapporteren over emissies. Bij onderontwikkelde informatiesystemen kan het aggregatieproces heel informeel zijn. Bij meer geavanceerde systemen kan het aggregatieproces systematischer zijn en formeel worden gedocumenteerd. De aard en ook de omvang van de werkzaamheden van de accountant met betrekking tot aanpassingen en de wijze waarop de accountant het emissieverslag afstemt met of aansluit op de onderliggende administratie hangt af van:
- de aard en complexiteit van het kwantificerings- en verslaggevingsproces van de entiteit; en
- de daarmee verband houdende risicos op een afwijking van materieel belang.

Aanvullende werkzaamheden
(Zie Par. 49B en 49R)
A109
Een assurance-opdracht is een iteratief proces en er kan informatie onder de aandacht van de accountant komen die op significante wijze afwijkt van de informatie waarop de bepaling van geplande werkzaamheden was gebaseerd. Als de accountant de geplande werkzaamheden uitvoert, kan de verkregen assurance-informatie ervoor zorgen dat de accountant aanvullende werkzaamheden uitvoert. Dergelijke werkzaamheden kunnen inhouden dat de accountant de entiteit verzoekt om de aangelegenheid of aangelegenheden die hij heeft geïdentificeerd te onderzoeken en om aanpassingen in het emissieverslag te maken als dit passend is.

Vaststellen of aanvullende werkzaamheden noodzakelijk zijn bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid
(Zie Par. 49B en 49B(b))
A110

De accountant kan zich bewust worden van een aangelegenheid (of aangelegenheden) die ertoe leidt dat de accountant veronderstelt dat het emissieverslag een afwijking van materieel belang bevat. Bij locatiebezoeken kan de accountant bijvoorbeeld een mogelijke emissiebron identificeren die niet lijkt te zijn opgenomen in het emissieverslag. In die gevallen verzoekt de accountant om verdere inlichtingen of de mogelijke bron in het emissieverslag is opgenomen. De omvang van aanvullende werkzaamheden die, overeenkomstig paragraaf 49B, worden uitgevoerd is een kwestie van professionele oordeelsvorming. Hoe groter de waarschijnlijkheid dat een afwijking van materieel belang zich voordoet, hoe meer overtuigende assurance-informatie de accountant verkrijgt.

A111

Het is mogelijk dat er in het geval van een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid een aangelegenheid (of aangelegenheden) onder de aandacht van de accountant komt die ertoe leidt dat de accountant zou moeten concluderen dat het emissieverslag mogelijk een afwijking van materieel belang kan bevatten. Dan vereist paragraaf 49B van de accountant dat hij aanvullende werkzaamheden opzet en uitvoert. Als de accountant na het uitvoeren hiervan echter niet in staat is om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen om:

- te concluderen dat de aangelegenheid (-heden) er waarschijnlijk niet toe leidt dat het emissieverslag een afwijking van materieel belang bevat; of
- vast te stellen dat deze er wel toe zal leiden dat het emissieverslag een afwijking van materieel belang zal bevatten;

is er sprake van een beperking in de reikwijdte.

Accumulatie van geïdentificeerde afwijkingen

(Zie Par. 50)

A112

De accountant kan een hoeveelheid vaststellen waaronder afwijkingen duidelijk triviaal zullen zijn en niet hoeven te worden geaccumuleerd. Dit omdat de accountant verwacht dat de accumulatie van zulke hoeveelheden duidelijk geen invloed van materieel belang zal hebben op het emissieverslag. 'Duidelijk triviaal' is geen andere uitdrukking voor 'niet van materieel belang'. Aangelegenheden die duidelijk triviaal zijn, zullen van een geheel andere (kleinere) orde van grootte zijn, dan de materialiteit die overeenkomstig deze Standaard is vastgesteld. Dit zullen aangelegenheden zijn die duidelijk onbelangrijk zijn, ongeacht of ze afzonderlijk of op geaggregeerde wijze in overweging worden genomen en ongeacht of ze naar enige criteria van omvang, aard of omstandigheden worden beoordeeld. Wanneer enige onzekerheid bestaat over de vraag of een of meerdere elementen duidelijk triviaal zijn, wordt de aangelegenheid niet beschouwd als zijnde duidelijk triviaal.

Gebruikmaken van de werkzaamheden van een andere accountant

Het communiceren met een andere accountant

(Zie Par. 57(a))

A113

Relevante aangelegenheden die het opdrachtteam met een andere accountant kan bespreken met betrekking tot:

- de uit te voeren werkzaamheden;
- het gebruik dat van deze werkzaamheden zal worden gemaakt; en
- de vorm en inhoud van de communicatie van de andere accountant met het opdrachtteam;

kunnen het volgende omvatten:

- een verzoek dat de andere accountant, wetend in welke context het opdrachtteam van zijn werkzaamheden gebruik zal maken, bevestigt dat de andere accountant met het opdrachtteam zal samenwerken;
- de uitvoeringsmaterialiteit voor de werkzaamheden van de andere accountant, die lager kan zijn dan de uitvoeringsmaterialiteit voor het emissieverslag (en, voor zover van toepassing, lager dan het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus voor specifieke soorten emissies of toelichtingen hierop) en de grenswaarde waarboven afwijkingen in het emissieverslag niet als duidelijk triviaal kun worden beschouwd;
- geïdentificeerde risico's op een afwijking van materieel belang in het emissieverslag die relevant zijn voor de werkzaamheden van de andere accountant. En een verzoek dat de andere accountant overige risico's die tijdens de opdracht zijn geïdentificeerd die van materieel belang kunnen zijn voor het emissieverslag en zijn manieren van inspelen op die risico's tijdig communiceert.

Communicatie van een andere accountant

(Zie Par. 57(a))

A114

Relevante aangelegenheden die het opdrachtteam een andere accountant kan verzoeken te communiceren omvatten:

- de vraag of de andere accountant heeft voldaan aan ethische voorschriften die relevant zijn voor de groepsopdracht, inclusief voorschriften inzake onafhankelijkheid en deskundigheid;

- de vraag of de andere accountant de vereisten van het opdrachtteam op groepsniveau heeft nageleefd;
- informatie over gevallen van het niet-naleven van wet- of regelgeving die zouden kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang in het emissieverslag;
- een lijst van niet-gecorrigeerde afwijkingen die tijdens de opdracht door de andere accountant zijn geïdentificeerd en die niet duidelijk triviaal zijn;
- indicatoren van mogelijke tendentie bij het opstellen van de relevante informatie;
- een beschrijving van alle geïdentificeerde significante tekortkomingen in de interne beheersing die tijdens de opdracht door de andere accountant zijn geïdentificeerd;
- overige significante aangelegenheden die de andere accountant aan de entiteit heeft gecommuniceerd, of verwacht te zullen communiceren, inclusief fraude of vermoede fraude;
- alle overige aangelegenheden die relevant kunnen zijn voor het emissieverslag of waarop de andere accountant de aandacht van het opdrachtteam wil vestigen, inclusief uitzonderingen die zijn vastgelegd in de schriftelijke bevestigingen die de andere accountant aan de entiteit heeft verzocht;
- het totaal van de bevindingen, de conclusies of het oordeel van de andere accountant.

Assurance-informatie
(Zie Par. 57(b))
A115
Relevante overwegingen bij het verkrijgen van assurance-informatie met betrekking tot de werkzaamheden van een andere accountant kunnen omvatten:
- besprekingen met de andere accountant over bedrijfsactiviteiten die relevant zijn voor werkzaamheden van die andere accountant die significant zijn voor het emissieverslag;
- besprekingen met de andere accountant over de vatbaarheid voor afwijkingen van materieel belang in de relevante informatie;
- het beoordelen van de documentatie van de andere accountant inzake de geïdentificeerde risico's op een afwijking van materieel belang, het inspelen op die risico's en conclusies. Deze documentatie kan de vorm aannemen van een memorandum dat de conclusie van de andere accountant weergeeft over de geïdentificeerde significante risico's.

Schriftelijke bevestigingen
(Zie Par. 58)
A116
In aanvulling op de op grond van paragraaf 58 vereiste schriftelijke bevestigingen, kan de accountant het noodzakelijk achten om andere schriftelijke bevestigingen te verzoeken. De persoon of personen aan wie de accountant om schriftelijke bevestigingen verzoekt, zal gewoonlijk een lid van het senior management zijn of van de met governance belaste personen. Management- en governancestructuren kunnen per rechtsgebied en entiteit verschillen als gevolg van invloeden zoals verschillende culturele en juridische achtergronden, en de grootte en eigendomsstructuur. Derhalve is het voor deze Standaard niet mogelijk om voor alle opdrachten de juiste persoon of personen te specificeren die om schriftelijke bevestigingen verzocht worden. De entiteit kan bijvoorbeeld een inrichting zijn die op zich geen afzonderlijke juridische entiteit is. In die gevallen kan professionele oordeelsvorming nodig zijn bij het identificeren van het juiste management of de met governance belaste personen van wie om schriftelijke bevestigingen worden verzocht.

Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode
(Zie Par. 61)
A117
Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode kunnen bijvoorbeeld omvatten:
- het publiceren van herziene emissiefactoren door een overheidsinstelling;
- wijzigingen in relevante regelgeving of voorschriften;
- verbeterde wetenschappelijke kennis;
- significante structurele wijzigingen in de entiteit;
- de beschikbaarheid van nauwkeurigere kwantificeringsmethoden; of
- het ontdekken van een significante fout.

Ter vergelijking opgenomen informatie
(Zie Par. 62 en 63, 76(c))
A118
Wet- of regelgeving of de opdrachtvoorwaarden kunnen de vereisten specificeren inzake de presentatie, verslaggeving en zekerheid van de ter vergelijking opgenomen informatie in het emissieverslag. Een belangrijk verschil tussen financiële overzichten en een emissieverslag is dat de hoeveelheden die in een emissieverslag worden gepresenteerd de emissies meten voor een afzonderlijke periode en niet gebaseerd zijn op cumulatieve hoeveelheden in de tijd. Daarom is de gepresenteerde ter vergelijking opgenomen informatie niet van invloed op informatie van het lopende jaar, tenzij emissies in de

verkeerde verslagperiode zijn vastgelegd en de hoeveelheden daardoor mogelijk gebaseerd zijn op de onjuiste beginperiode voor metingen.

A119

Indien een emissieverslag verwijzingen naar reductie van emissies bevat, of een soortgelijke vergelijking van informatie tussen verslagperioden, is het belangrijk dat de accountant de geschiktheid van de vergelijkingen in overweging neemt. Deze kunnen ongeschikt zijn als gevolg van:

a. significante wijzigingen in de activiteiten ten opzichte van de voorgaande verslagperiode;
b. significante wijzigingen in omzettingsfactoren; of
c. inconsistentie in bronnen of waarderingsmethoden.

A120

Het is mogelijk dat de ter vergelijking opgenomen informatie wordt gepresenteerd met de huidige informatie over emissies, maar dat sommige of alle ter vergelijking opgenomen informatie niet door de conclusie van de accountant is omvat. Dan is het belangrijk dat de status van dergelijke informatie duidelijk wordt gemeld in zowel het emissieverslag als in het assurance-rapport.

Aanpassingen

(Zie Par. 62(a))

A121

Het kan nodig zijn om de hoeveelheden broeikasgassen die in een voorgaande periode zijn gerapporteerd aan te passen in overeenstemming met wet- of regelgeving of de van toepassing zijnde criteria vanwege bijvoorbeeld:

- verbeterde wetenschappelijke kennis;
- significante structurele wijzigingen in de entiteit;
- de beschikbaarheid van accuratere kwantificeringsmethoden; of
- het ontdekken van een significante fout.

Het uitvoeren van werkzaamheden met betrekking tot de ter vergelijking opgenomen informatie

(Zie Par. 63(a))

A122

Bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid die zekerheid met betrekking tot de ter vergelijking opgenomen informatie bevat, zijn de uit te voeren werkzaamheden in overeenstemming met de vereisten in paragraaf 49B als de accountant zich bewust wordt van mogelijke afwijkingen van materieel belang in de ter vergelijking opgenomen informatie. In het geval van een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid dienen de uit te voeren werkzaamheden voldoende te zijn om een oordeel over de ter vergelijking opgenomen informatie te vormen.

A123

Als de opdracht geen zekerheid over ter vergelijking opgenomen informatie bevat, is het vereist om, in de omstandigheden die worden behandeld in paragraaf 63(a), werkzaamheden uit te voeren om te voldoen aan de ethische verplichtingen van de accountant. Dit om niet opzettelijk te worden geassocieerd met onjuiste of misleidende informatie van materieel belang.

Andere informatie

(Zie Par. 64)

A124

Een emissieverslag kan worden gepubliceerd met andere informatie die niet door de conclusie van de accountant is omvat. Een emissieverslag kan bijvoorbeeld zijn opgenomen in het jaarverslag of het duurzaamheidsverslag van de entiteit of het kan zijn opgenomen als onderdeel van andere specifieke informatie over klimaatverandering zoals:

- een strategische analyse, waaronder een statement over de impact van klimaatverandering op strategische doelstellingen van de entiteit;
- een uitleg en kwalitatieve inschatting van huidige en verwachte significante risico's en mogelijkheden in verband met klimaatverandering;
- toelichtingen op de handelwijzen van de entiteit inclusief haar lange- en korte termijnplan over de aanpak van risico's, mogelijkheden en impact in verband met klimaatverandering;
- toelichtingen op de toekomstige vooruitzichten, inclusief trends en factoren die verband houden met klimaatverandering en waarschijnlijk van invloed zijn op de strategie van de entiteit of de periode waarbinnen het verwezenlijken van de strategie is gepland;
- een beschrijving van governance-processen en de toegewezen middelen van de entiteit voor het identificeren, managen en het houden van toezicht op kwesties die verband houden met klimaatverandering.

A125

In sommige gevallen kan de entiteit informatie over emissies publiceren die op een andere wijze is berekend dan bij het emissieverslag. De andere informatie kan bijvoorbeeld gebaseerd zijn op een 'like-for-like' basis waarbij emissies worden herberekend om de invloed van eenmalige gebeurtenissen achterwege te laten, zoals de inbedrijfstelling van een nieuwe fabriek of het sluiten van een inrichting. De accountant kan trachten om dergelijke informatie te laten verwijderen als de gehan-

teerde methodiek voor het opstellen hiervan niet is toegestaan op basis van de gehanteerde criteria bij het opstellen van het emissieverslag. De accountant kan ook trachten om enige beschrijvende informatie te laten verwijderen als die informatie inconsistent is met de kwantitatieve gegevens die zijn opgenomen in het emissieverslag of niet kan worden onderbouwd (bijvoorbeeld speculatieve projecties of claims over toekomstige handelingen).

A126

Verdere maatregelen die passend kunnen zijn wanneer andere informatie de geloofwaardigheid van het emissieverslag en van het assurance-rapport zou kunnen ondermijnen, omvatten bijvoorbeeld:

- de entiteit verzoeken om een deskundige derde te raadplegen, zoals de juridisch adviseurs van de entiteit;
- het inwinnen van juridisch advies over de gevolgen van verschillende handelwijzen;
- het communiceren met derden (bijvoorbeeld een regelgever of toezichthouder);
- het niet afgeven van het assurance-rapport;
- het teruggeven van de opdracht wanneer dat op grond van de van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is;
- het beschrijven van de aangelegenheid in het assurance-rapport.

Documentatie

Documentatie van de uitgevoerde werkzaamheden en van de verkregen assurance-informatie

(Zie Par. 15, 65 en 66)

A127

Standaard 3000 vereist van de accountant dat hij tijdig opdrachtdocumentatie opstelt die een vastlegging van de basis voor het assurance-rapport verschaft.[914] Hierna volgen voorbeelden van aangelegenheden waarvan het mogelijk passend is om ze op te nemen in de opdrachtdocumentatie:

- fraude: De risico's op een afwijking van materieel belang en de aard, timing en omvang van werkzaamheden die betrekking hebben op fraude; en het communiceren over fraude met de entiteit, regelgevers of toezichthouders en anderen;
- wet- of regelgeving: Het geïdentificeerde of vermoede niet-naleven van wet- of regelgeving en de resultaten van besprekingen met de entiteit en andere partijen buiten de entiteit;
- planning: De algehele opdrachtaanpak, het opdrachtplan en alle significante wijzigingen die tijdens de opdracht zijn doorgevoerd, en de redenen voor die wijzigingen;
- materialiteit: De volgende hoeveelheden en de factoren die bij het vaststellen hiervan in overweging zijn genomen:
  - materialiteit voor het emissieverslag;
  - indien van toepassing, het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus voor bepaalde soorten emissies of toelichtingen hierop;
  - uitvoeringsmaterialiteit; en
  - elke herziening van materialiteit naarmate de opdracht vordert.
- risico's op een afwijking van materieel belang:
  - de uiteenzetting die door paragraaf 29 wordt vereist en de significante besluiten die hieruit voortkomen;
  - kernelementen van het verkregen inzicht met betrekking tot ieder aspect van de entiteit en haar omgeving zoals gespecificeerd in paragraaf 23; en
  - de risico's op een afwijking van materieel belang waarvoor op grond van de professionele oordeelsvorming van de accountant verdere werkzaamheden noodzakelijk waren.
- verdere werkzaamheden:
  - de aard, timing en omvang van de verdere werkzaamheden die zijn uitgevoerd;
  - het verband tussen deze verdere werkzaamheden en de risico's op een afwijking van materieel belang; en
  - de resultaten van de werkzaamheden.
- het evalueren van afwijkingen:
  - de hoeveelheid waaronder afwijkingen als zijnde duidelijk triviaal zouden worden beschouwd;
  - afwijkingen die tijdens de opdracht geaccumuleerd zijn en of deze gecorrigeerd zijn; en
  - de conclusie van de accountant of niet-gecorrigeerde afwijkingen, afzonderlijk of in totaal, van materieel belang zijn en de basis voor die conclusie.

Aangelegenheden die zich openbaren na de datum van het assurance-rapport

(Zie Par. 68)

A128

Tot de buitengewone omstandigheden behoren ook de gebeurtenissen waarvan de accountant kennis verkrijgt na de datum van het assurance-rapport, maar die op die datum wel bestonden. Wanneer ze op die datum bekend waren geweest, hadden ze aanleiding kunnen geven tot een wijziging van het

[914] Standaard 3000, paragraaf 79.

emissieverslag of een aanpassing door de accountant van de conclusie in het assurance-rapport. Bijvoorbeeld het ontdekken van een niet-gecorrigeerde significante fout. De daaruit voortvloeiende wijzigingen in de opdrachtdocumentatie worden beoordeeld overeenkomstig de beleidslijnen en procedures van de accountantseenheid met betrekking tot beoordelingsverantwoordelijkheden zoals die worden vereist door de NVKS. Hierbij neemt de opdrachtpartner de uiteindelijke verantwoordelijkheid voor de aangebrachte veranderingen op zich.[915]

Samenstellen van het definitieve opdrachtdossier
(Zie Par. 69)
A129
Wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing vereist van de accountantseenheden dat zij beleidslijnen en procedures vaststellen voor het tijdig voltooien van de samenstelling van opdrachtdossiers[916].

Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling
(Zie Par. 71)
A130
Andere aangelegenheden die in overweging kunnen worden genomen bij een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling omvatten:
- de evaluatie van het opdrachtteam van de onafhankelijkheid van de accountantseenheid met betrekking tot de opdracht;
- de vraag of passende consultatie heeft plaatsgevonden over aangelegenheden die betrekking hebben op verschillen van inzicht of andere moeilijke of tot discussie aanleiding gevende aangelegenheden en de conclusies die voortkomen uit deze consultaties;
- de vraag of voor de beoordeling geselecteerde opdrachtdocumentatie een goede weergave is van de uitgevoerde werkzaamheden met betrekking tot significante oordelen en of deze de conclusies onderbouwt die zijn getrokken.

Het vormen van de assurance-conclusie

Het beschrijven van de van toepassing zijnde criteria
(Zie Par. 74(d), 76(g)(iv))
A131
Het opstellen van het emissieverslag door de entiteit vereist het opnemen van een adequate beschrijving van de van toepassing zijnde criteria in de toelichting bij het emissieverslag. Die beschrijving informeert de beoogde gebruikers over het gehanteerde stelsel waarop het emissieverslag is gebaseerd. Dit is met name van belang als er sprake is van significante verschillen tussen verschillende criteria met betrekking tot hoe bepaalde aangelegenheden in een emissieverslag worden behandeld. Bijvoorbeeld:
- welke eventuele aftrek van emissies is opgenomen;
- hoe deze gekwantificeerd is en wat zij vertegenwoordigt; en
- de basis voor het selecteren welke Scope 3 emissies worden opgenomen en hoe deze zijn gekwantificeerd.

A132
Een beschrijving dat het emissieverslag in overeenstemming met bepaalde criteria is opgesteld, is alleen passend indien het emissieverslag voldoet aan alle eisen van deze criteria die van kracht zijn gedurende de periode die door het emissieverslag wordt omvat.
A133
Een beschrijving van de van toepassing zijnde criteria die onnauwkeurige kwalificerende of beperkende bewoordingen omvat (bijvoorbeeld, 'het emissieverslag is hoofdzakelijk in overeenstemming met de vereisten van XYZ'), is geen adequate omschrijving. Dit kan gebruikers van het emissieverslag misleiden.

Inhoud van het assurance-rapport

Voorbeelden van assurance-rapporten
(Zie Par. 76)
A134
Bijlage 2 bevat voorbeelden van assurance-rapporten over emissieverslagen waarin de elementen zijn verwerkt die in paragraaf 76 uiteen zijn gezet.

---

[915] *Nadere voorschriften kwaliteitssystemen*, artikel 12.
[916] Een geschikt tijdsbestek waarbinnen de samenstelling van het definitieve opdrachtdossier moet worden afgerond, is gewoonlijk niet meer dan 2 maanden na de datum van het assurance-rapport (gelijk aan de periode die geldt voor controledossiers (Zie Standaard 230, paragraaf A21)).

Informatie die niet door de conclusie van de accountant is omvat
(Zie Par. 76(c))
A135
Het is mogelijk dat het emissieverslag informatie omvat, zoals vergelijkende cijfers, die niet onderworpen is aan assurance. Om misverstanden en misplaatst vertrouwen in informatie waarover geen bepaalde mate van zekerheid wordt verstrekt te voorkomen, wordt die informatie in het emissieverslag en in het assurance-rapport van de accountant gewoonlijk als zodanig aangeduid.

Aftrek van emissies
(Zie Par. 76(f))
A136
Wanneer het emissieverslag aftrek van emissies omvat, kan de bewoording van de vermelding die in het assurance-rapport wordt opgenomen, aanzienlijk variëren afhankelijk van de omstandigheden.
A137
De beschikbaarheid van relevante en betrouwbare informatie die betrekking heeft op compensaties en andere aftrek van emissies varieert enorm. Dit geldt daardoor ook voor de assurance-informatie die beschikbaar is voor accountants om de geclaimde aftrek van emissies van de entiteit te onderbouwen.
A138
De aard van de aftrek van emissies is gevarieerd en de hoeveelheid en de aard van werkzaamheden die door de accountant kunnen worden toegepast op aftrek van emissies zijn vaak beperkt. Derhalve vereist deze Standaard identificatie in het assurance-rapport van die eventuele aftrek van emissies die zijn omvat door de conclusie van de accountant en een vermelding van de verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot deze aftrek.
A139
Een vermelding van de verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot de aftrek van emissies kan als volgt worden verwoord wanneer de aftrek van emissies bestaat uit compensaties: 'Het emissieverslag omvat een aftrek van de emissies van ABC voor het jaar van yyy ton CO_2-e die verband houdt met compensaties. Wij hebben werkzaamheden uitgevoerd om te zien of deze compensaties gedurende het jaar zijn verworven en of de beschrijving ervan in het emissieverslag een redelijke samenvatting is van de relevante contracten en daarmee verband houdende documentatie. Wij hebben echter geen werkzaamheden uitgevoerd die betrekking hebben op de externe leveranciers van deze compensaties en brengen geen conclusie tot uitdrukking of de compensaties het resultaat zijn van, of zullen resulteren in, een reductie van yyy ton CO_2-e.'.

Gebruik van het assurance-rapport
(Zie Par. 76(g)(iii))
A140
Naast het identificeren van de geadresseerde van het assurance-rapport kan de accountant het passend achten om bewoordingen op te nemen in de kern van het assurance-rapport die het doel specificeren waarvoor, of de beoogde gebruikers voor wie, het rapport werd opgesteld. Wanneer het emissieverslag bijvoorbeeld in het publieke domein wordt gebracht, kan het passend zijn om een vermelding op te nemen in de toelichting bij het emissieverslag en bij het assurance-rapport waarin staat dat het rapport is bedoeld voor gebruikers die:
- een redelijke kennis hebben van activiteiten die met broeikasgassen verband houden; en
- de informatie in het emissieverslag met een redelijke mate van toewijding hebben bestudeerd; en
- ook begrijpen dat het emissieverslag is opgesteld en dat daarbij een bepaalde mate van zekerheid is afgegeven rekening houdend met geschikte materialiteitsniveaus.

A141
Daarnaast kan de accountant het passend achten om in specifieke bewoordingen de verspreiding van het assurance-rapport te beperken aan anderen dan de beoogde gebruikers, en ook het gebruik ervan voor andere doeleinden te beperken.

Een samenvatting van de werkzaamheden van de accountant
(Zie Par. 76(h)(ii))
A142
Het assurance-rapport van een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid volgt gewoonlijk standaard bewoordingen en geeft slechts een korte beschrijving van uitgevoerde werkzaamheden. De reden daarvan is dat het gedetailleerd beschrijven van de specifieke uitgevoerde werkzaamheden, de gebruikers niet zou helpen om te begrijpen dat, in alle gevallen waar een goedkeurend rapport wordt uitgebracht, voldoende en geschikte assurance-informatie is verkregen om de accountant in staat te stellen een oordeel tot uitdrukking te brengen.
A143
Bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid is het uitvoeren van een evaluatie van de aard, timing en omvang van uitgevoerde werkzaamheden essentieel voor de beoogde gebruikers om de conclusie te begrijpen. De beschrijving van de werkzaamheden van de accountant bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid is daarom gedetailleerder dan die bij

een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid. Het kan ook passend zijn om een beschrijving op te nemen van niet-uitgevoerde werkzaamheden die gewoonlijk wel worden uitgevoerd bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid. Echter, een volledige identificatie van al die werkzaamheden is misschien niet mogelijk omdat het vereiste inzicht van de accountant en zijn inschatting van risico's op afwijkingen van materieel belang minder zijn dan bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid. Factoren om in overweging te nemen bij het bepalen hiervan en de mate van te verstrekken detaillering, omvatten:

- omstandigheden die specifiek zijn voor de entiteit (bijvoorbeeld de uiteenlopende aard van de activiteiten van de entiteit vergeleken met de activiteiten die typerend zijn voor de sector);
- specifieke opdrachtomstandigheden die van invloed zijn op de aard en de omvang van de uitgevoerde werkzaamheden;
- de verwachtingen van de beoogde gebruikers over de mate van detaillering die in het rapport wordt gegeven op basis van hetgeen in de markt gebruikelijk is of op basis van de van toepassing zijnde wet- of regelgeving.

A144

Bij de beschrijving van de uitgevoerde werkzaamheden in het assurance-rapport met een beperkte mate van zekerheid is het belangrijk dat deze:

- objectief zijn geschreven;
- maar niet zodanig zijn samengevat dat ze onduidelijk zijn geworden;
- noch dat ze zijn overgewaardeerd of verfraaid; of
- op een manier zijn geschreven die impliceert dat een redelijke mate van zekerheid is verkregen.

Het is ook belangrijk dat de beschrijving van de werkzaamheden niet de indruk wekt dat er een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden is uitgevoerd. In de meeste gevallen zal de beschrijving ook niet het volledige werkplan in detail weergeven.

De ondertekening door de accountant

(Zie Par. 76(k))

A145

De ondertekening door de accountant is hetzij in naam van de eenheid van de accountant, in persoonlijke naam van de accountant, hetzij beide, naar gelang passend voor het specifieke rechtsgebied. In aanvulling op de ondertekening door de accountant kan het in bepaalde rechtsgebieden van de accountant worden vereist om in het assurance-rapport zijn professionele accountancy-titel te vermelden of het feit te vermelden dat de accountant of de accountantseenheid, in voorkomend geval, erkend is door de passende instantie die in dat rechtsgebied de vergunningen verstrekt.

Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden

(Zie Par. 77)

A146

Een wijdverbreid gebruik van paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden of inzake overige aangelegenheden vermindert de werking van de communicatie van de accountant over dergelijke aangelegenheden.

A147

Een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden kan passend zijn wanneer bijvoorbeeld:

- gebruik is gemaakt van verschillende criteria of wanneer de criteria ten opzichte van voorgaande perioden zijn herzien, aangepast of op andere wijze zijn geïnterpreteerd en dit een fundamentele invloed heeft op gerapporteerde emissies; of
- wanneer een systeem uitvalt voor een deel van de periode die wordt verantwoord waardoor extrapolaties zijn gebruikt om de emissies voor die periode te schatten en dat dit in het emissieverslag is vermeld.

A148

Een paragraaf inzake overige aangelegenheden kan passend zijn wanneer bijvoorbeeld de reikwijdte van de opdracht significant is gewijzigd ten opzichte van de voorgaande periode en dit niet in het emissieverslag is vermeld.

A149

De inhoud van een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden omvat een duidelijke verwijzing naar:

- de aangelegenheid waarop de nadruk wordt gelegd: en
- de plaats waar relevante toelichtingen in het emissieverslag gevonden kunnen worden die de aangelegenheid volledig beschrijven.

Het geeft ook aan dat de conclusie van de accountant niet is aangepast met betrekking tot de benadrukte aangelegenheid. (Zie Par. A125)

A150

De inhoud van een paragraaf inzake overige aangelegenheden laat duidelijk zien dat het niet vereist is om een dergelijke overige aangelegenheid in het emissieverslag weer te geven en toe te lichten.

Paragraaf 77 beperkt het gebruik van een paragraaf inzake overige aangelegenheden voor aangelegenheden die relevant zijn voor het begrip van de gebruikers van de opdracht, de verantwoordelijkheden van de accountant of het assurance-rapport, die de accountant noodzakelijk acht om in het assurance-rapport op te nemen. (Zie Par. A124).

A151

De accountant kan in het assurance-rapport zijn aanbevelingen over aangelegenheden zoals verbeteringen aan het informatiesysteem van de entiteit opnemen. Dit kan betekenen dat die aangelegenheden niet op passende wijze zijn behandeld bij het opstellen van het emissieverslag. Dergelijke aanbevelingen kunnen bijvoorbeeld in een management letter worden gecommuniceerd of in een bespreking met de met governance belaste personen. Overwegingen die relevant zijn bij het besluit om aanbevelingen in het assurance-rapport op te nemen zijn onder meer:

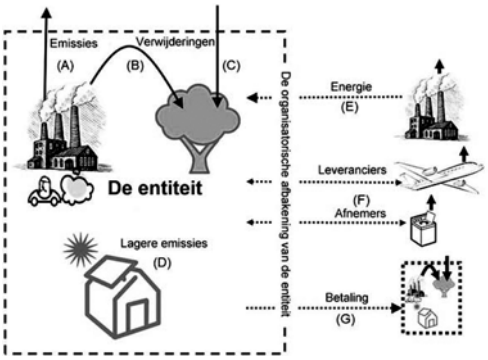
- of hun aard relevant is voor de informatiebehoefte van beoogde gebruikers; en
- of zij op passende wijze zijn verwoord om ervoor te zorgen dat ze niet verkeerd worden geïnterpreteerd als een beperking van de conclusie van de accountant over het emissieverslag.

A152

Een paragraaf inzake overige aangelegenheden bevat geen informatie waarvoor het de accountant door wet-, regelgeving of andere professionele standaarden verboden is deze te verschaffen. Het gaat hier bijvoorbeeld om ethische standaarden die betrekking hebben op geheimhouding van informatie. Een paragraaf inzake overige aangelegenheden bevat ook geen informatie waarvan wordt vereist dat het management daarin voorziet.

Bijlage 1: Emissies, verwijdering en aftrek van emissies

(Zie Par. A8, A9, A10, A11, A12, A13 en A14)



a. directe, of Scope 1, emissies (Zie Par. A8);
b. verwijdering (emissies die binnen de grens van de entiteit worden gegenereerd, maar ook binnen die grens worden opgevangen en opgeslagen in plaats van deze in de atmosfeer uit te stoten. Ze worden gewoonlijk op basis van hun brutoomvang verwerkt, d.w.z. als Scope 1 emissie en een verwijdering) (Zie Par. A14);
c. verwijdering (broeikasgassen die de entiteit uit de atmosfeer heeft gehaald) (Zie Par. A14);
d. stappen die de entiteit onderneemt om haar emissies te verlagen. Dergelijke stappen kunnen de verlaging omvatten van Scope 1 emissies (bijvoorbeeld het gebruikmaken van zuinigere voertuigen), Scope 2 emissies (bijvoorbeeld de installatie van zonnepanelen om de hoeveelheid ingekochte elektriciteit terug te brengen), of Scope 3 emissies (bijvoorbeeld het aantal zakelijke reizen terugbrengen of het verkopen van producten die minder energieverbruik vereisen). De entiteit kan dergelijke stappen bespreken in de toelichting bij het emissieverslag. Ze zijn echter alleen van invloed op de kwantificering van emissies in het licht van het emissieverslag van de entiteit voor zover de gerapporteerde emissies lager zijn dan dat ze anders zouden zijn of dat zij een vermindering van emissies inhouden in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria (Zie Par. A11);
e. scope 2 emissies (Zie Par. A9);
f. scope 3 emissies (Zie Par. A10);
g. aftrek van emissies inclusief aangekochte compensatie (Zie Par. A11, A12 en A13).

Bijlage 2: Voorbeelden van assurance-rapporten betreffende emissieverslagen

(Zie Par. A134)

Voor voorbeeldteksten van assurance-rapporten betreffende emissieverslagen wordt verwezen naar HRA deel 3 op www.nba.nl/Voorbeeldteksten.

3420 Assurance-opdrachten om te rapporteren over het opstellen van pro forma financiële informatie die in een prospectus is opgenomen

Inleiding

Toepassingsgebied voor deze Standaard

1

Deze Standaard voor Assurance-opdrachten (Standaard) behandelt attest-opdrachten met een redelijke mate van zekerheid die door een accountant[917] worden uitgevoerd teneinde te rapporteren over het opstellen van pro forma financiële informatie door de verantwoordelijke partij[918] die in een prospectus is opgenomen. Deze Standaard is van toepassing waar:

- dergelijke rapportage op grond van effectenrecht of de regelgeving van de effectenbeurs ('relevante wet- of regelgeving') in het rechtsgebied waarin de prospectus wordt uitgegeven, is vereist; of
- deze rapportage een algemeen aanvaarde praktijk is in een dergelijk rechtsgebied. (Zie Par. A1)

De aard van de verantwoordelijkheid van de accountant

2

Bij een opdracht die onder deze Standaard wordt uitgevoerd, is de accountant niet verantwoordelijk voor het opstellen van pro forma financiële informatie voor de entiteit; die verantwoordelijkheid ligt bij de verantwoordelijke partij. De enige verantwoordelijkheid van de accountant is het rapporteren of de pro forma financiële informatie door de verantwoordelijke partij, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria is opgesteld.

3

Deze Standaard behandelt geen non-assurance opdrachten waarbij de accountant de opdracht heeft gekregen om de historische financiële overzichten van de entiteit samen te stellen.

Doel van pro forma financiële informatie die in een prospectus is opgenomen

4

Het doel van pro forma financiële informatie die in een prospectus is opgenomen is uitsluitend om de invloed die een significante gebeurtenis of transactie op niet-aangepaste financiële informatie van de entiteit heeft, te illustreren alsof de gebeurtenis of de transactie had plaatsgevonden op een eerdere geselecteerde datum ten behoeve van de illustratie. Dit wordt bereikt door het toepassen van pro forma aanpassingen op de niet-aangepaste financiële informatie. Pro forma financiële informatie geeft niet de werkelijke financiële positie, de financiële prestaties of de kasstromen van de entiteit weer. (Zie Par. A2 en A3)

Het opstellen van pro forma financiële informatie

5

Het opstellen van pro forma financiële informatie betreft het door de verantwoordelijke partij verzamelen, rubriceren, samenvatten en presenteren van financiële informatie die de invloed illustreert van een significante gebeurtenis of transactie op niet-aangepaste financiële informatie van de entiteit alsof de gebeurtenis had plaatsgevonden of de transactie was gesloten op de geselecteerde datum. Stappen die bij dit proces horen, bevatten:

- het identificeren van de bron van de niet-aangepaste financiële informatie die wordt gebruikt bij het opstellen van de pro forma financiële informatie, en het ontlenen van de niet-aangepaste financiële informatie aan die bron; (Zie Par. A4 en A5)
- het maken van pro forma aanpassingen op de niet-aangepaste financiële informatie voor het doel waarvoor de pro forma financiële informatie wordt gepresenteerd; en
- het presenteren van de resulterende pro forma financiële informatie met daarbij behorende toelichtingen.

De aard van een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid

6

Een assurance-opdracht om met een redelijke mate van zekerheid te rapporteren over het opstellen van pro forma financiële informatie omvat het uitvoeren van de werkzaamheden die in deze Standaard uiteen zijn gezet teneinde te beoordelen of de van toepassing zijnde criteria, die door de verantwoordelijke partij worden gebruikt bij het opstellen van de pro forma financiële informatie, een redelijke basis verschaffen voor het presenteren van de significante effecten die direct toe te schrijven zijn aan de gebeurtenis of de transactie, en om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen of: (Zie Par. A6)

- de gerelateerde pro forma aanpassingen volgens de criteria zijn verwerkt; en

[917] In de EU worden deze opdrachten conform de EC Prospectus verordening door een accountant uitgevoerd.
[918] Standaard 3000, paragraaf 12(v).

- de gerelateerde pro forma aanpassingen in de pro forma financiële informatie naar behoren zijn verwerkt ten opzichte van de niet-aangepaste financiële informatie (Zie Par. 11(c)).

Het omvat tevens het evalueren van de algehele presentatie van de pro forma financiële informatie. De opdracht omvat echter niet dat de accountant rapportages of oordelen over historische financiële informatie die gebruikt zijn bij het opstellen van de pro forma financiële informatie, actualiseert of opnieuw uitgeeft. Ook omvat de opdracht niet dat de accountant een controle of beoordeling uitvoert van de financiële informatie die gebruikt is bij het opstellen van de pro forma financiële informatie.

Relatie met Standaard 3000, overige professionele uitingen en overige vereisten

7

Van de accountant is vereist om Standaard 3000 en deze Standaard na te leven bij het uitvoeren van een assurance-opdracht om te rapporteren over het opstellen van pro forma financiële informatie die in een prospectus is opgenomen. Deze Standaard vult Standaard 3000 aan maar is geen vervanging daarvan en zet uiteen hoe Standaard 3000 moet worden toegepast bij een opdracht om met een redelijke mate van zekerheid te rapporteren over het opstellen van pro forma financiële informatie die in een prospectus is opgenomen.

8

Het naleven van Standaard 3000 vereist, onder andere, naleving van de *Verordening gedrags- en beroepsregels* (VGBA) en de *Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten* (ViO).[919] Het vereist tevens van de opdrachtpartner dat hij werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantseenheid die onderworpen is aan de NVKS.[920]

Ingangsdatum

9

Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstellingen

10

De doelstellingen van de accountant zijn:

a. een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen of de pro forma financiële informatie door de verantwoordelijke partij, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria is opgesteld; en

b. overeenkomstig de bevindingen van de accountant te rapporteren.

Definities

11

In het kader van deze Standaard hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenissen:

a. *van toepassing zijnde criteria* – De criteria die door de verantwoordelijke partij worden gebruikt bij het opstellen van de pro forma financiële informatie. Criteria kunnen worden vastgesteld door een geautoriseerde of erkende instantie die standaarden vaststelt dan wel door wet- of regelgeving. Indien vastgestelde criteria niet bestaan, worden zij door de verantwoordelijke partij ontwikkeld. (Zie Par. A7, A8 en A9)

b. *pro forma aanpassingen* – In relatie tot niet-aangepaste financiële informatie omvatten deze:

1. aanpassingen op niet-aangepaste financiële informatie die de invloed van een significante gebeurtenis of transactie ('gebeurtenis' of 'transactie') illustreren alsof de gebeurtenis of de transactie had plaatsgevonden op een eerdere geselecteerde datum ten behoeve van de illustratie; en
2. aanpassingen op niet-aangepaste financiële informatie die noodzakelijk zijn om de pro forma financiële informatie op te stellen op een basis die consistent is met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving van de verslaggevende entiteit ('entiteit') en haar grondslagen voor financiële verslaggeving onder dat stelsel. (Zie Par. A15 en A16)
   Pro forma aanpassingen omvatten de relevante financiële informatie van een bedrijfsactiviteit die is of wordt overgenomen ('overgenomen activiteit'), of een bedrijfsactiviteit die is of wordt gedesinvesteerd ('verkochte entiteit'), in de mate dat dergelijke informatie wordt gebruikt bij het opstellen van de pro forma financiële informatie ('financiële informatie met betrekking tot de overgenomen activiteit of de verkochte activiteit').

c. *pro forma financiële informatie* – Financiële informatie die samen met aanpassingen wordt getoond om de invloed van een significante gebeurtenis of transactie op niet-aangepaste financiële informatie te illustreren alsof de gebeurtenis of de transactie had plaatsgevonden op een geselecteerde eerdere datum ten behoeve van de illustratie. In deze Standaard wordt verondersteld dat pro forma financiële

[919] Standaard 3000, paragraaf 3(a), 20 en 34.
[920] Standaard 3000, paragraaf 3(b) en 31(a). De *Nadere voorschriften kwaliteitssystemen*.

informatie wordt gepresenteerd in kolommen die bestaan uit (a) de niet-aangepaste financiële informatie; (b) de pro forma aanpassingen; en (c) de resulterende pro forma financiële informatie in de laatste kolom. (Zie Par. A2)
d. *prospectus* – Een document dat wordt uitgegeven conform de door wet- of regelgeving gestelde vereisten met betrekking tot de effecten van de entiteit waarvan het de bedoeling is dat een externe partij hierover een investeringsbeslissing zou dienen te nemen.
e. *gepubliceerde financiële informatie* – Financiële informatie van de entiteit of van een overgenomen activiteit of een verkochte activiteit die openbaar is gemaakt.
f. *niet-aangepaste financiële informatie* – Financiële informatie van de entiteit waarop door de verantwoordelijke partij de pro forma aanpassingen worden toegepast. (Zie Par. A4 en A5)

11A
De paragrafen 12 en 12A van Standaard 3000A zijn van overeenkomstige toepassing, voor zover in deze Standaard niet anders is bepaald.

Vereisten

Standaard 3000
12
De accountant dient niet te vermelden dat de controle is uitgevoerd in overeenstemming met deze Standaard, tenzij hij deze heeft uitgevoerd in overeenstemming met alle vereisten van zowel deze Standaard als Standaard 3000.

Opdrachtaanvaarding
13
Voorafgaand aan aanvaarding van een opdracht om te rapporteren of pro forma financiële informatie die in een prospectus is opgenomen, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria is opgesteld, dient de accountant:
a. vast te stellen dat de personen die de opdracht moeten uitvoeren gezamenlijk over de juiste competentie en capaciteiten beschikken; (Zie Par. A10)
b. op basis van de beschikbare kennis van de omstandigheden van de opdracht en een bespreking met de verantwoordelijke partij, vast te stellen dat de criteria waarvan de accountant veronderstelt dat deze worden toegepast geschikt zijn en dat het niet waarschijnlijk is dat de pro forma financiële informatie misleidend zal zijn voor het doel waarvoor het is bedoeld;
c. de bewoordingen van het door de relevante wet- of regelgeving voorgeschreven oordeel, indien aanwezig, te evalueren om te kunnen bepalen dat de accountant naar waarschijnlijkheid in staat zal zijn om een oordeel tot uitdrukking te brengen zoals voorgeschreven op basis van het uitvoeren van de werkzaamheden die in deze Standaard worden gespecificeerd; (Zie Par. A54, A55 en A56)
d. als de bronnen waaraan de niet-aangepaste financiële informatie en financiële informatie van elke overgenomen activiteit of verkochte entiteit is ontleend, gecontroleerd of beoordeeld zijn en er sprake is van een aangepast controleoordeel of beoordelingsconclusie of het rapport bevat een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden, te overwegen of de relevante wet- of regelgeving toestaat om gebruik te maken van het aangepaste controleoordeel of de beoordelingsconclusie of het rapport met een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden, of hiernaar te verwijzen in het rapport;
e. indien de historische financiële informatie van de entiteit nooit is gecontroleerd of beoordeeld, te overwegen of de accountant voldoende inzicht in de entiteit en haar administratieve en financiële verslaggevingspraktijken kan verwerven teneinde de opdracht uit te voeren; (Zie Par. A31)
f. indien de gebeurtenis of de transactie een overname omvat en de historische informatie van de overgenomen activiteit nooit gecontroleerd of beoordeeld is, te overwegen of de accountant voldoende inzicht in de overgenomen activiteit en haar praktijken van administratieve verwerking en financiële verslaggeving kan verwerven teneinde de opdracht uit te kunnen voeren; en
g. de overeenstemming van de verantwoordelijke partij te verkrijgen dat deze zijn verantwoordelijkheid erkent en begrijpt voor: (Zie Par. A11 en A12)
    1. het op adequate wijze toelichten en beschrijven van de van toepassing zijnde criteria aan de beoogde gebruikers indien deze niet openbaar zijn gemaakt;
    2. het opstellen van pro forma financiële informatie op basis van de van toepassing zijnde criteria; en
    3. het aan de accountant verschaffen van:
        a. toegang tot alle informatie (met inbegrip van, waar dat nodig is in het kader van de opdracht, informatie van de overgenomen activiteit(en) in een bedrijfscombinatie), zoals vastleggingen, documentatie en overig materiaal die relevant zijn voor het evalueren of de pro forma financiële informatie, in alle van materieel belang zijn opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria is opgesteld;
        b. aanvullende informatie waar de accountant bij de verantwoordelijke partij in het kader van de opdracht om kan verzoeken;

c. toegang tot degenen binnen de entiteit en de adviseurs van de entiteit van wie de accountant vaststelt dat het noodzakelijk is om assurance-informatie te verkrijgen met betrekking tot het evalueren van de vraag of de pro forma financiële informatie, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria is opgesteld; en
d. wanneer dit in het kader van de opdracht noodzakelijk is, toegang tot de juiste personen binnen de overgenomen activiteit(en) in een bedrijfscombinatie.

Het plannen en uitvoeren van de opdracht

Het bepalen van de geschiktheid van de van toepassing zijnde criteria
14
De accountant dient te bepalen of de van toepassing zijnde criteria geschikt zijn, zoals door Standaard 3000 wordt vereist[921] en dient in het bijzonder vast te stellen dat zij minstens inhouden dat:
a. de niet-aangepaste financiële informatie aan een geschikte bron wordt ontleend; (Zie Par. A4 en A5, A27)
b. de pro forma aanpassingen:
   1. direct toe te schrijven zijn aan de gebeurtenis of transactie; (Zie Par. A13)
   2. met feiten kunnen worden onderbouwd; en (Zie Par. A14)
   3. consistent zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving van de entiteit en haar grondslagen voor financiële verslaggeving onder dat stelsel; en (Zie Par. A15 en A16)
c. passende presentatie wordt verzorgd en toelichtingen worden verschaft teneinde de beoogde gebruikers in staat te stellen de gegeven informatie te begrijpen. (Zie Par. A2 en A3, A42)

15
Bovendien dient de accountant te beoordelen of de van toepassing zijnde criteria:
a. consistent zijn met relevante wet- of regelgeving en hiermee niet in strijd zijn; en
b. naar waarschijnlijkheid niet zullen resulteren in pro forma financiële informatie die misleidend is.

Materialiteit
16
Bij het plannen en uitvoeren van de opdracht dient de accountant de materialiteit te overwegen met betrekking tot het evalueren of de pro forma financiële informatie, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria is opgesteld. (Zie Par. A17 en A18)

Het verwerven van inzicht in de wijze waarop de verantwoordelijke partij de pro forma financiële informatie heeft opgesteld en andere omstandigheden met betrekking tot de opdracht
17
De accountant dient inzicht te verwerven in: (Zie Par. A19)
a. De gebeurtenis of transactie waarover de pro forma financiële informatie wordt opgesteld;
b. Hoe de verantwoordelijke partij de pro financiële informatie heeft opgesteld; (Zie Par. A20 en A21)
c. De aard van de entiteit inclusief iedere overgenomen activiteit of verkochte activiteit, met inbegrip van: (Zie Par. A22 en A23)
   1. hun activiteiten;
   2. hun activa en verplichtingen; en
   3. de manier waarop deze zijn gestructureerd en hoe ze zijn gefinancierd;
d. Relevante factoren op het gebied van de sector, wet- en regelgeving en overige externe factoren die van toepassing zijn op de entiteit en iedere overgenomen activiteit of verkochte activiteit; en (Zie Par. A24, A25 en A26)
e. Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de administratieve en financiële verslaggevingspraktijken van de entiteit en van iedere overgenomen activiteit of verkochte activiteit, met inbegrip van hun selectie en toepassing van grondslagen voor financiële verslaggeving.

Het verkrijgen van assurance-informatie over de geschiktheid van de bron waaruit de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend
18
De accountant dient te bepalen of de verantwoordelijke partij de niet-aangepaste financiële informatie aan een geschikte bron heeft ontleend. (Zie Par. A27 en A28)
19
Indien er geen controle- of beoordelingsverklaring bestaat over de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend dient de accountant werkzaamheden uit te voeren om zich ervan te vergewissen dat de bron geschikt is. (Zie Par. A29, A30 en A31)

[921] Standaard 3000, paragraaf 12(b)(ii) en A45.

20
De accountant dient vast te stellen of de verantwoordelijke partij de niet-aangepaste financiële informatie op juiste wijze aan de bron heeft ontleend.

Het verkrijgen van assurance-informatie over de geschiktheid van de pro forma aanpassingen
21
Bij het evalueren of de pro forma aanpassingen passend zijn, dient de accountant te bepalen of de verantwoordelijke partij de pro forma aanpassingen heeft geïdentificeerd welke noodzakelijk zijn om de invloed van de gebeurtenis of transactie te illustreren op de datum of over de verslagperiode van de illustratie. (Zie Par. A32)
22
Bij het bepalen of de pro forma aanpassingen overeenkomen met de van toepassing zijnde criteria dient de accountant vast te stellen of zij:
a. direct toe te schrijven zijn aan de gebeurtenis of transactie; (Zie Par. A13)
b. met feiten kunnen worden onderbouwd. Indien de financiële informatie van de overgenomen activiteit of de verkochte activiteit in de pro forma aanpassingen is opgenomen en er geen controle- of een beoordelingsverklaring bestaat over de bron waaraan dergelijke financiële informatie is ontleend, dient de accountant werkzaamheden uit te voeren om zich ervan te vergewissen dat de financiële informatie met feiten kan worden onderbouwd; en (Zie Par. A14, A33, A34, A35, A36, A37 en A38)
c. consistent zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving van de entiteit en haar grondslagen voor financiële verslaggeving onder dat stelsel. (Zie Par. A15 en A16)

Een aangepast controleoordeel of een aangepaste beoordelingsconclusie of een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden met betrekking tot de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend of de bron waaruit de informatie van de overgenomen activiteit of verkochte activiteit is ontleend
23
Een aangepast controleoordeel of een aangepaste beoordelingsconclusie kan tot uitdrukking zijn gebracht met betrekking tot óf de bron waaraan de niet-aangepaste informatie is ontleend óf de bron waaraan de financiële informatie van de overgenomen activiteit of verkochte activiteit is ontleend, of er kan een rapportage zijn uitgebracht waarin een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden is opgenomen met betrekking tot een dergelijke bron. In dergelijke omstandigheden, indien de relevante wet- of regelgeving het gebruik van een dergelijke bron niet verbiedt, dient de accountant het volgende te evalueren:
a. De potentiële consequentie van de vraag of de pro forma financiële informatie, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria is opgesteld; (Zie Par. A39)
b. Welke verdere gepaste actie moet worden ondernomen; en (Zie Par. A40)
c. De vraag of er een eventuele invloed is op de mogelijkheid van de accountant om te rapporteren in overeenstemming met de voorwaarden van de opdracht, met inbegrip van een eventuele invloed op zijn assurance-rapport.

Ongeschikte bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend of pro forma aanpassingen welke niet gepast zijn
24
Indien, op basis van de uitgevoerde werkzaamheden, de accountant identificeert dat de verantwoordelijke partij:
a. Gebruik heeft gemaakt van een ongeschikte bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie wordt ontleend; of
b. Een pro forma aanpassing heeft weggelaten die diende te worden opgenomen, een pro forma aanpassing heeft toegepast die niet in overeenstemming is met de van toepassing zijnde criteria of op een andere ongepaste wijze een aanpassing heeft toegepast, dient de accountant de aangelegenheid met de verantwoordelijke partij te bespreken. Indien de accountant het niet eens wordt met de verantwoordelijke partij over het oplossen van de aangelegenheid, dient de accountant te evalueren welke verdere actie hij dient te ondernemen. (Zie Par. A40)

Het verkrijgen van assurance-informatie over de berekeningen binnen de pro forma financiële informatie
25
De accountant dient te bepalen of de berekeningen binnen de pro forma financiële informatie rekenkundig juist zijn.

Het evalueren van de presentatie van de pro forma financiële informatie
26

De accountant dient de presentatie van de pro forma financiële informatie te evalueren. Dit omvat mede een overweging van:

a. de algehele presentatie en structuur van de pro forma financiële informatie, met inbegrip van de vraag of deze duidelijk gekenmerkt is om het te kunnen onderscheiden van historische of overige financiële informatie; (Zie Par. A2 en A3)
b. de vraag of de pro forma financiële informatie en de daarmee verband houdende verklarende toelichtingen de invloed van de gebeurtenis of transactie illustreren op een manier die niet misleidend is; (Zie Par. A41)
c. de vraag of gepaste toelichtingen bij de pro forma financiële informatie worden verschaft om de beoogde gebruikers in staat te stellen om de overgebrachte informatie te begrijpen; en (Zie Par. A42)
d. de vraag of de accountant zich bewust is geworden van eventuele significante gebeurtenissen na de datum van de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend die een verwijzing vanuit, of een toelichting in, de pro forma financiële informatie kan vereisen. (Zie Par. A43)

27

De accountant dient de overige informatie die is opgenomen in de prospectus, die de pro forma financiële informatie bevat, samen met de pro forma financiële informatie of het assurance-rapport te lezen, om eventuele van materieel belang zijnde inconsistenties te identificeren. Indien, bij het lezen van de overige informatie, de accountant een van materieel belang zijnde inconsistentie identificeert of zich bewust wordt van een van materieel belang zijnde onjuiste voorstelling van zaken, dient de accountant de aangelegenheden met de verantwoordelijke partij te bespreken. Indien een correctie van de aangelegenheid noodzakelijk is en de verantwoordelijke partij weigert om dit te doen, dient de accountant verdere gepaste actie te ondernemen. (Zie Par. A44)

Schriftelijke bevestigingen

28

De accountant dient bij de verantwoordelijke partij te verzoeken om schriftelijke bevestigingen dat:

a. bij het opstellen van de pro forma financiële informatie de verantwoordelijke partij alle gepaste pro forma aanpassingen heeft geïdentificeerd die noodzakelijk zijn om de invloed van de gebeurtenis of de transactie te kunnen illustreren op de datum of over de verslagperiode van de illustratie; en (Zie Par. A45)
b. de pro forma financiële informatie, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria is opgesteld.

Het vormen van het oordeel

29

De accountant dient een oordeel te vormen of de pro forma financiële informatie, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria door de verantwoordelijke partij is opgesteld. (Zie Par. A46, A47 en A48)

30

Om dat oordeel te kunnen vormen, dient de accountant te concluderen of de accountant voldoende en geschikte assurance-informatie heeft verkregen of het opstellen van de pro forma financiële informatie geen van materieel belang zijnde weglatingen, of onjuist gebruik of onjuiste toepassing van een pro forma aanpassing bevat. Die conclusie dient mede een evaluatie te bevatten of de verantwoordelijke partij op adequate wijze de van toepassing zijnde criteria heeft toegelicht en omschreven voor zover deze niet openbaar beschikbaar zijn. (Zie Par. A49 en A50)

Vorm van het oordeel

Goedkeurend oordeel

31

De accountant dient een goedkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen wanneer de accountant concludeert dat de pro forma financiële informatie, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria door de verantwoordelijke partij is opgesteld.

Aangepast oordeel

32

In vele rechtsgebieden staat de relevante wet- of regelgeving niet toe dat een prospectus wordt gepubliceerd die een aangepast oordeel bevat met betrekking tot de vraag of de pro forma financiële informatie, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria is opgesteld. Waar dit het geval is en de accountant concludeert dat een aangepast oordeel niettemin gepast is overeenkomstig Standaard 3000 dient de accountant de aangelegenheid met de verantwoordelijke partij te bespreken. Indien de verantwoordelijke partij niet instemt met het maken van de noodzakelijke veranderingen, dient de accountant:

a. het assurance-rapport niet af te geven;

b. de opdracht terug te geven; of
c. te overwegen juridisch advies in te winnen.

33

In sommige rechtsgebieden staat de relevante wet- of regelgeving wel toe dat een prospectus wordt gepubliceerd die een aangepast oordeel bevat met betrekking tot de vraag of de pro forma financiële informatie, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria is opgesteld. In dergelijke rechtsgebieden dient de accountant, indien de accountant bepaalt dat een aangepast oordeel overeenkomstig Standaard 3000 gepast is, de vereisten in Standaard 3000[922]met betrekking tot aangepaste oordelen toe te passen.

Paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden

34

In bepaalde omstandigheden kan de accountant het noodzakelijk achten om de aandacht van de gebruikers te vestigen op een aangelegenheid die in de pro forma financiële informatie of in de daarbij behorende toelichtingen wordt gepresenteerd of toegelicht. Dit zou het geval zijn wanneer, naar het oordeel van de accountant, de aangelegenheid dermate belangrijk is dat het essentieel is voor het inzicht van de gebruikers of de pro forma financiële informatie, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de gepaste criteria is opgesteld. In dergelijke gevallen dient de accountant in het assurance-rapport een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden op te nemen op voorwaarde dat de accountant voldoende en geschikte assurance-informatie heeft verkregen over het feit dat de aangelegenheid geen invloed heeft of de pro forma financiële informatie, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de gepaste criteria is opgesteld. Een dergelijke paragraaf dient alleen te refereren aan informatie die is gepresenteerd of toegelicht in de pro forma financiële informatie of in de daarbij behorende verklarende toelichtingen.

Het opstellen van het assurance-rapport

35

Het assurance-rapport dient minstens de volgende basiselementen te bevatten: (Zie Par. A57)

a. een titel die duidelijk aangeeft dat het rapport een onafhankelijk assurance-rapport betreft; (Zie Par. A51)
b. geadresseerde(n), zoals in de opdrachtvoorwaarden overeen is gekomen; (Zie Par. A52)
c. inleidende paragrafen die het volgende aanduiden: (Zie Par. A53)
    1. de pro forma financiële informatie;
    2. de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend en of er wel of geen controle- of een beoordelingsverklaring over een dergelijke bron is gepubliceerd;
    3. de verslagperiode waarop de pro forma financiële informatie betrekking heeft, of de datum van, de pro forma financiële informatie; en
    4. een verwijzing naar de van toepassing zijnde criteria op basis waarvan de verantwoordelijke partij het opstellen van de pro forma financiële informatie heeft uitgevoerd, en de bron van de criteria;
d. een vermelding dat de verantwoordelijke partij verantwoordelijk is voor het opstellen van de pro forma financiële informatie op basis van de van toepassing zijnde criteria;
e. een beschrijving van de verantwoordelijkheden van de accountant, met inbegrip van de vermelding dat:
    1. de accountant verantwoordelijk is om een oordeel te vormen of de pro forma financiële informatie door de verantwoordelijke partij, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria is opgesteld.
    2. in het kader van deze opdracht de accountant niet verantwoordelijk is voor het actualiseren of opnieuw uitgeven van rapportages of oordelen over historische financiële informatie die zijn gebruikt bij het opstellen van de pro forma financiële informatie, noch heeft de accountant, in de loop van deze opdracht, een controle of een beoordeling uitgevoerd van de financiële informatie die is gebruikt bij het opstellen van de pro forma financiële informatie; en
    3. het doel van pro forma financiële informatie die in een prospectus is opgenomen is alleen om de invloed van een significante gebeurtenis of transactie op niet-aangepaste financiële informatie van de entiteit te illustreren alsof de gebeurtenis of de transactie had plaatsgevonden op een eerdere geselecteerde datum ten behoeve van de illustratie. Derhalve verschaft de accountant geen enkele zekerheid dat het werkelijke resultaat van de gebeurtenis of transactie op die datum zo zou zijn zoals gepresenteerd;
f. een vermelding dat de opdracht overeenkomstig Standaard 3420 *Assurance-opdrachten om te rapporteren over het opstellen van pro forma financiële informatie die in een prospectus is opgenomen is uitgevoerd*. Deze Standaard vereist dat de accountant werkzaamheden plant en uitvoert om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen of de verantwoordelijke partij de pro

[922] Standaard 3000, paragraaf 74.

forma financiële informatie, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria heeft opgesteld;

g. een vermelding dat de accountantseenheid waarbij de accountant werkzaam is of aan verbonden is, de NVKS toepast;
h. een vermelding dat de accountant de vereisten van de VGBA en de ViO heeft nageleefd;
i. vermeldingen dat:
    1. een assurance-opdracht om met een redelijke mate van zekerheid te rapporteren of de pro forma financiële informatie, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria is opgesteld, omvat het uitvoeren van werkzaamheden om te beoordelen of de van toepassing zijnde criteria die door de verantwoordelijke partij worden gebruikt bij het opstellen van de pro forma financiële informatie een redelijke basis verschaffen voor het presenteren van de significante effecten die direct aan de gebeurtenis of de transactie toe te schrijven zijn, en om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen of:
        a. de gerelateerde pro forma aanpassingen die criteria juist ten uitvoer brengen; en
        b. de pro forma financiële informatie de juiste toepassing van die aanpassingen op de niet-aangepaste financiële informatie weergeeft;
    2. de geselecteerde procedures afhankelijk zijn van de oordeelsvorming van de accountant, daarbij rekening houdend met het inzicht van de accountant in de aard van de entiteit, de gebeurtenis of transactie waarover de pro forma financiële informatie is opgesteld, en overige relevante omstandigheden van de opdracht; en
    3. de opdracht tevens het evalueren van de algehele presentatie van de pro forma financiële informatie omvat;
j. tenzij anders wordt vereist op grond van wet- of regelgeving, het oordeel van de accountant waarbij gebruik wordt gemaakt van één van de volgende zinnen, die geacht worden equivalent te zijn: (Zie Par. A54, A55 en A56)
    1. de pro forma financiële informatie is, in alle van materieel belang zijnde opzichten, opgesteld op basis van de [van toepassing zijnde criteria];
    2. de pro forma financiële informatie is naar behoren opgesteld op basis van de vermelde grondslagen;
k. de handtekening van de accountant;
l. de datum van de verklaring; en
m. de locatie in het rechtsgebied waar de accountant werkzaam is.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Toepassingsgebied van deze Standaard
(Zie Par. 1)
A1
Deze Standaard behandelt geen situaties waar pro forma financiële informatie wordt verschaft als onderdeel van de financiële overzichten van de entiteit conform de vereisten van een van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving.

Doel van pro forma financiële informatie die in een prospectus is opgenomen
(Zie Par. 4, 11(c), 14(c), 26(a))
A2
De pro forma financiële informatie wordt vergezeld door daarbij behorende verklarende toelichtingen die vaak de aangelegenheden toelichten die in paragraaf A42 uiteen worden gezet.
A3
Verschillende presentaties van pro forma financiële informatie kunnen in de prospectus worden opgenomen afhankelijk van de aard van de gebeurtenis of transactie en de wijze waarop de verantwoordelijke partij voornemens is de invloed van een dergelijke gebeurtenis of transactie op de niet-aangepaste informatie van de entiteit te illustreren. De entiteit kan bijvoorbeeld een aantal bedrijfsactiviteiten overnemen voorafgaand aan een beursintroductie. In dergelijke omstandigheden kan de verantwoordelijke partij ervoor kiezen om een pro forma balans te presenteren om de invloed van de overnames op de financiële positie en de belangrijkste ratio's van de entiteit (zoals solvabiliteit) te illustreren alsof de overgenomen bedrijven op een eerdere datum gecombineerd waren met de entiteit. De verantwoordelijke partij kan er tevens voor kiezen om een pro forma winst- en verliesrekening te presenteren om te illustreren wat de operationele resultaten over de verslagperiode die op die datum eindigde hadden kunnen zijn. In dergelijke gevallen kan de aard van de pro forma financiële informatie worden omschreven door titels als 'Pro forma balans per 31 december, 20X1' en 'Pro forma winst- en verliesrekening voor het boekjaar eindigend op 31 december 20X1'.

Het opstellen van pro forma financiële informatie

Niet-aangepaste financiële informatie
(Zie Par. 5, 11(f) en 14(a))

A4
In veel gevallen zal de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend, gepubliceerde financiële informatie betreffen zoals jaarlijkse of tussentijdse financiële overzichten.
A5
Afhankelijk van hoe de verantwoordelijke partij ervoor kiest de invloed van de gebeurtenis of transactie te illustreren, kan de niet-aangepaste financiële informatie bestaan uit of:
- een of meerdere enkele financiële overzichten, zoals een overzicht van de financiële positie en een overzicht van gerealiseerde en niet-gerealiseerde resultaten; of
- financiële informatie die op gepaste wijze is verkort vanuit een volledige set van financiële overzichten, bijvoorbeeld een balans.

De aard van een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid
(Zie Par. 6)
A6
In deze Standaard betekent het omschrijven van de pro forma financiële informatie als zijnde 'naar behoren opgesteld' dat de pro forma financiële informatie, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria door de verantwoordelijke partij is opgesteld.

Definities

Van toepassing zijnde criteria
(Zie Par. 11(a))
A7
Indien vastgestelde criteria voor het opstellen van de pro forma financiële informatie niet bestaan, zal de verantwoordelijke partij de criteria hebben ontwikkeld op basis van bijvoorbeeld hetgeen gebruikelijk is in een bepaalde sector of de criteria van een rechtsgebied dat vastgestelde criteria heeft ontwikkeld, en dat feit hebben toegelicht.
A8
De van toepassing zijnde criteria voor het opstellen van pro forma financiële informatie zullen in de omstandigheden geschikt zijn als zij voldoen aan de vereisten die in paragraaf 14 uiteen zijn gezet.
A9
De bijbehorende verklarende toelichtingen kunnen enkele aanvullende bijzonderheden bevatten over de criteria om te beschrijven hoe zij de effecten van de specifieke gebeurtenis of transactie illustreren. Deze zouden bijvoorbeeld het volgende kunnen omvatten:
- de datum waarop de gebeurtenis of het aangaan van de transactie wordt verondersteld plaats te hebben gevonden;
- de benadering die is gebruikt voor het verdelen van inkomsten, overheadkosten, activa en verplichtingen tussen relevante bedrijven bij een verkochte activiteit.

Opdrachtaanvaarding

Capaciteiten en competentie om de opdracht uit te kunnen voeren
(Zie Par. 13(a))
A10
De VGBA vereist dat de accountant gepaste professionele kennis en vaardigheid onderhoudt, met inbegrip van bewustzijn en begrip van relevante, technische, professionele en bedrijfsontwikkelingen om deskundige professionele dienstverlening te kunnen verlenen.[923] In de context van deze vereiste van de VGBA omvatten relevante capaciteiten en competentie om de opdracht uit te voeren tevens aangelegenheden zoals de volgende:
- kennis van en ervaring in de sector waarin de entiteit werkzaam is;
- inzicht in de relevante wet- en regelgeving op het gebied van effecten(verkeer) en gerelateerde ontwikkelingen;
- inzicht in de eisen voor beursnotering van de relevante effectenbeurs en belangrijke markttransacties zoals fusies, overnames en effectenbiedingen;
- bekendheid met het proces van het opstellen van een prospectus en het noteren van effecten op de effectenbeurs;
- kennis van de stelsels inzake financiële verslaggeving die worden gebruikt bij het opstellen van de bronnen waaraan de niet-aangepaste financiële informatie en, indien van toepassing, de financiële informatie van de overgenomen activiteit(en) is ontleend.

De verantwoordelijkheden van de verantwoordelijke partij
(Zie Par. 13(g))
A11

[923] VGBA, artikel 13–16.

Een opdracht overeenkomstig deze Standaard wordt vanuit het uitgangspunt uitgevoerd dat de verantwoordelijke partij heeft erkend en begrepen dat zij de verantwoordelijkheden heeft die in paragraaf 13(g) uiteen worden gezet. In sommige rechtsgebieden kunnen dergelijke verantwoordelijkheden in de relevante wet- of regelgeving zijn gespecificeerd. In andere rechtsgebieden kan er weinig of geen wettelijke of regelgevende bepaling van dergelijke verantwoordelijkheden bestaan. Een assurance-opdracht om te rapporteren of pro forma financiële informatie, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria is opgesteld, is gebaseerd op de veronderstelling dat:

a. de rol van de accountant geen verantwoordelijkheid voor het opstellen van dergelijke informatie omvat; en
b. de accountant een redelijke verwachting heeft omtrent het verkrijgen van de informatie die noodzakelijk is voor de opdracht.

Derhalve is dit uitgangspunt essentieel voor het uitvoeren van de opdracht. Om misverstanden te voorkomen wordt met de verantwoordelijke partij overeengekomen dat zij erkent dat zij dergelijke verantwoordelijkheden heeft, en deze ook begrijpt, als onderdeel van het overeenkomen en vastleggen van de voorwaarden van de opdracht zoals door Standaard 3000[924] is vereist.

A12

Indien wet- of regelgeving op afdoende gedetailleerde wijze de voorwaarden van de opdracht beschrijft, hoeft de accountant alleen het feit dat dergelijke wet- of regelgeving van toepassing is vast te leggen en dat de verantwoordelijke partij haar verantwoordelijkheden erkent en begrijpt zoals deze zijn uiteengezet in paragraaf 13(g).

Het plannen en uitvoeren van de opdracht

Het beoordelen van de geschiktheid van de van toepassing zijnde criteria

Direct toe te schrijven aanpassingen

(Zie Par. 14(b)(i) en 22(a))

A13

Het is noodzakelijk dat de pro forma aanpassingen direct toe te schrijven zijn aan de gebeurtenis of transactie om te vermijden dat de pro forma financiële informatie aangelegenheden weergeeft die niet uitsluitend voortkomen uit de gebeurtenis of die geen integraal onderdeel zijn van de transactie. Direct toe te schrijven aanpassingen sluiten die aanpassingen uit die gerelateerd zijn aan toekomstige gebeurtenissen of die afhankelijk zijn van te ondernemen acties nadat de transactie eenmaal is voltrokken, zelfs wanneer dergelijke acties van fundamenteel belang zijn voor de entiteit die de transactie aangaat (bijvoorbeeld het sluiten van overbodige productielocaties na een overname).

Aanpassingen die met feiten kunnen worden onderbouwd

(Zie Par. 14(b)(ii), 22(b))

A14

Het is tevens noodzakelijk dat de pro forma aanpassingen met feiten kunnen worden onderbouwd om een betrouwbare basis voor de pro forma financiële informatie te kunnen verschaffen. Met feiten te onderbouwen aanpassingen zijn objectief vast te stellen. Bronnen van feitelijke onderbouwing voor de pro forma aanpassingen zijn bijvoorbeeld:

- aankoop- en verkoopovereenkomsten;
- financieringsdocumenten voor de gebeurtenis of transactie, zoals schuldovereenkomsten;
- onafhankelijke waarderingsrapporten;
- overige documenten die betrekking hebben op de gebeurtenis of transactie;
- gepubliceerde financiële overzichten;
- overige financiële informatie die in de prospectus is toegelicht;
- relevante acties op grond van wet- of regelgeving, zoals op belasting gebied;
- arbeidsovereenkomsten;
- acties van de met governance belaste personen.

Aanpassingen die consistent zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving van de entiteit en haar grondslagen voor financiële verslaggeving onder dat stelsel

(Zie Par. 11(b)(ii), 14(b)(iii), 22(c))

A15

Als de pro forma financiële informatie betekenisvol wil zijn, is het noodzakelijk dat de pro forma aanpassingen consistent zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving van de entiteit en haar grondslagen voor financiële verslaggeving onder dat stelsel. In de context van een bedrijfscombinatie bijvoorbeeld, omvat het opstellen van de pro forma financiële informatie op basis van de van toepassing zijnde criteria het overwegen van aangelegenheden zoals:

[924] Standaard 3000, paragraaf 27.

- de vraag of er verschillen bestaan tussen de grondslagen voor financiële verslaggeving van de overgenomen activiteit en die van de entiteit; en
- de vraag of de grondslagen voor financiële verslaggeving voor transacties uitgevoerd door de overgenomen activiteit, welke transacties de entiteit zelf nog niet eerder heeft verricht, grondslagen zijn die de entiteit voor dergelijke transacties zou hebben toegepast onder het voor haar van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, daarbij rekening houdend met de specifieke omstandigheden van de entiteit.

A16

Het overwegen van de geschiktheid van de grondslagen voor financiële verslaggeving van de entiteit kan in bepaalde omstandigheden ook noodzakelijk zijn. De entiteit kan bijvoorbeeld als onderdeel van de gebeurtenis of transactie voorstellen om voor de eerste keer complexe financiële instrumenten uit te geven. In dit geval kan het noodzakelijk zijn om het volgende te overwegen:

- of de verantwoordelijke partij gepaste grondslagen voor financiële verslaggeving heeft geselecteerd die dienen te worden gebruikt bij de administratieve verwerking van dergelijke financiële instrumenten onder het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; en
- of het op gepaste wijze dergelijke grondslagen heeft toegepast bij het opstellen van de pro forma financiële informatie.

Materialiteit

(Zie Par. 16)

A17

Materialiteit met betrekking tot de vraag of de pro forma financiële informatie, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria is opgesteld, is niet afhankelijk van een enkele kwantitatieve maatstaf. In plaats daarvan is het afhankelijk van de omvang en aard van de weglating of de onjuiste toepassing van een element van het opstellen zoals in paragraaf A18 wordt beschreven, ongeacht of deze opzettelijk is. Oordeelsvorming over deze aspecten van omvang en aard zal, op zijn beurt, afhankelijk zijn van aangelegenheden zoals:

- de context van de gebeurtenis of transactie;
- het doel waarvoor de pro forma financiële informatie wordt opgesteld; en
- de gerelateerde omstandigheden van de opdracht.

De bepalende factor zou de omvang of de aard van de aangelegenheid kunnen zijn, of een combinatie van beiden.

A18

Het risico dat de pro forma financiële informatie wordt geacht niet te zijn opgesteld, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria, kan zich voordoen wanneer er assurance-informatie bestaat voor, bijvoorbeeld:

- het gebruik van een ongepaste bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie wordt ontleend;
- het op niet-correcte wijze ontlenen van niet-aangepaste financiële informatie aan een gepaste bron;
- met betrekking tot aanpassingen, het verkeerd toepassen van de grondslagen voor financiële verslaggeving of aanpassingen die niet voldoen aan het consistent zijn met de grondslagen voor financiële verslaggeving van de entiteit;
- het niet maken van een aanpassing die door de van toepassing zijnde criteria is vereist;
- het maken van een aanpassing die niet overeenkomt met de van toepassing zijnde criteria;
- een rekenkundige of administratieve fout in de berekeningen binnen de pro forma financiële informatie;
- niet-adequate, incorrecte of weggelaten toelichtingen.

Het verwerven van inzicht in de wijze waarop de verantwoordelijke partij de pro forma financiële informatie heeft opgesteld en andere omstandigheden met betrekking tot de opdracht

(Zie Par. 17)

A19

De accountant kan dit inzicht verwerven middels een combinatie van werkzaamheden zoals:

- het verzoeken om inlichtingen bij de verantwoordelijke partij en overig personeel van de entiteit die/dat betrokken is bij het opstellen van de pro forma financiële informatie;
- het verzoeken om informatie bij andere geschikte partijen zoals de met governance belaste personen en de adviseurs van de entiteit;
- het lezen van relevante ondersteunende documentatie zoals contracten of overeenkomsten;
- het lezen van notulen van vergaderingen van de met governance belaste personen.

Hoe de verantwoordelijke partij de pro financiële informatie heeft opgesteld

(Zie Par. 17(b))

A20

De accountant kan inzicht verwerven in de wijze waarop de verantwoordelijke partij de pro forma financiële informatie heeft opgesteld door bijvoorbeeld het volgende in overweging te nemen:

- de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend;
- de stappen die door de verantwoordelijke partij worden genomen om:
  - de niet-aangepaste financiële informatie aan de bron te ontlenen;
  - de gepaste pro forma aanpassingen te identificeren, bijvoorbeeld de wijze waarop de verantwoordelijke partij de financiële informatie van de overgenomen activiteit heeft verkregen bij het opstellen van de pro forma financiële informatie.
- de competentie van de verantwoordelijke partij bij het opstellen van de pro forma financiële informatie;
- de aard en omvang van het toezicht door de verantwoordelijke partij op overig personeel van de entiteit dat betrokken is bij het opstellen van de pro forma financiële informatie;
- de benadering van de verantwoordelijke partij voor het identificeren van gepaste toelichtingen om de pro forma financiële informatie te ondersteunen.

A21
Factoren die bij een bedrijfscombinatie of verkochte activiteit kunnen leiden tot complexiteit bij het opstellen van de pro forma financiële informatie, zijn onder meer de allocatie van inkomsten, overheadkosten, en activa en verplichtingen over of tussen de relevante bedrijfsactiviteiten. Derhalve is het van belang dat de accountant inzicht heeft in de benadering en de criteria van de verantwoordelijke partij voor dergelijke allocaties en dat de verklarende toelichtingen die bij de pro forma financiële informatie horen deze aangelegenheden toelichten.

De aard van de entiteit en van elke overgenomen activiteit of verkochte activiteit
(Zie Par. 17(c))
A22
Een overgenomen activiteit kan een entiteit met rechtspersoonlijkheid of een afzonderlijk identificeerbare activiteit zonder rechtspersoonlijkheid binnen een andere entiteit zijn zoals een divisie, branche of productlijn. Een verkochte activiteit kan een entiteit met rechtspersoonlijkheid zijn zoals een dochterbedrijf of joint venture of een afzonderlijk identificeerbare activiteit zonder rechtspersoonlijkheid binnen de entiteit zijn zoals een divisie, branche of productlijn.
A23
De accountant kan het gehele of een deel van het vereiste inzicht in de entiteit en elke overgenomen activiteit of verkochte activiteit en hun omgevingen hebben, indien de accountant hun financiële informatie heeft gecontroleerd of beoordeeld.

Relevante factoren op het gebied van de sector, wet- en regelgeving en overige externe factoren
(Zie Par. 17(d))
A24
Relevante factoren op het gebied van de sector omvatten de omstandigheden van de sector zoals de concurrentie omgeving, relaties met leverancier en klanten en technologische ontwikkelingen.
Voorbeelden van aangelegenheden die de accountant in overweging kan nemen zijn:
- de markt en concurrentie, met inbegrip van vraag, capaciteit en prijsconcurrentie;
- algemeen zakelijke handelwijzen binnen de sector;
- cyclische of seizoensgebonden activiteiten;
- de technologie met betrekking tot de producten van de entiteit.

A25
Relevante factoren op het gebied van wet- en regelgeving omvatten de wettelijke en regelgevende omgeving. Dit omvat, onder andere, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving in overeenstemming waarmee de entiteit of, indien van toepassing, de overgenomen activiteit haar periodieke financiële informatie opstelt, en de wettelijke en politieke omgeving.
Voorbeelden van aangelegenheden die de accountant in overweging kan nemen zijn:
- praktijken inzake administratieve verwerking die specifiek zijn voor de sector;
- het kader voor wet- en regelgeving voor een gereguleerde sector;
- wet- en regelgeving die op significante wijze de activiteiten van de entiteit of, indien van toepassing, die van de overgenomen activiteit of verkochte activiteit beïnvloeden, inclusief activiteiten van toezichthouders;
- belastingen;
- overheidsbeleid dat thans van invloed is op de bedrijfsactiviteiten van de entiteit of, indien van toepassing, die van de overgenomen activiteit of de verkochte activiteit, zoals monetaire politiek (met inbegrip van deviezencontrole) fiscale politiek, financiële stimulansen (bijvoorbeeld programma's voor overheidssteun) en beleid met betrekking tot heffingen en handelsbelemmeringen;
- milieueisen die van invloed zijn op de bedrijfsuitoefening en de sector van de entiteit of op die van de overgenomen activiteit of verkochte activiteit.

A26
Voorbeelden van overige externe factoren die de entiteit en, indien van toepassing, de overgenomen activiteit of verkochte activiteit beïnvloeden die de accountant in overweging kan nemen, omvatten de algemene economische omstandigheden, rentevoeten en de beschikbaarheid van financiering, en de inflatie of valutaschommelingen.

Het verkrijgen van assurance-informatie over de geschiktheid van de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend

Relevante factoren om in overweging te nemen
(Zie Par. 14(a) en 18)
A27
Factoren die de geschiktheid van de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend beïnvloeden, omvatten de vraag of er een controle- of een beoordelingsverklaring over de bron bestaat en de vraag of de bron:
- is toegestaan door de relevante wet- of regelgeving of specifiek wordt voorgeschreven, is toegestaan door de relevante effectenbeurs waarbij de prospectus moet worden geregistreerd, of als zodanig onder normale marktomstandigheden of -methoden wordt gebruikt;
- makkelijk te identificeren is;
- een redelijk startpunt voor het opstellen van de pro forma financiële informatie in de context van de gebeurtenis of transactie weergeeft, met inbegrip van de vraag of deze consistent is met de grondslagen voor financiële verslaggeving van de entiteit en van een geschikte datum is of een geschikte verslagperiode beslaat.

A28
Een controle- of een beoordelingsverklaring over de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend kan door een andere accountant zijn uitgebracht. In deze situatie is de noodzaak voor de accountant die onder deze Standaard rapporteert niet afgenomen:
- om inzicht te verkrijgen in de entiteit en haar administratieve en financiële verslaggevingspraktijken conform de vereisten van paragrafen 17(c) en (e): en
- dat hij zich ervan vergewist dat de bron waaraan de niet-aangepaste informatie is ontleend, passend is.

Geen controle- of beoordelingsverklaring over de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend
(Zie Par. 19)
A29
Indien er geen controle- of beoordelingsverklaring bestaat over de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend, is het voor de accountant noodzakelijk dat hij werkzaamheden uitvoert met betrekking tot de geschiktheid van die bron. Factoren die de aard en omvang van deze werkzaamheden kunnen beïnvloeden omvatten bijvoorbeeld:
- de vraag of de accountant al eerder de historische financiële informatie van de entiteit heeft gecontroleerd of beoordeeld en de kennis van de accountant van de entiteit vanuit een dergelijk opdracht;
- hoe recent de historische financiële informatie van de entiteit is gecontroleerd of beoordeeld;
- de vraag of de financiële informatie van de entiteit onderhevig is aan de periodieke beoordeling door de accountant bijvoorbeeld in het kader van het voldoen aan deponeringsvereisten vanuit de regelgeving.

A30
De financiële overzichten van de entiteit voor de verslagperiode direct voorafgaand aan die van de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie wordt ontleend zullen waarschijnlijk zijn gecontroleerd of beoordeeld, zelfs wanneer de bron waaraan de niet-aangepaste informatie is ontleend zelf niet gecontroleerd of beoordeeld is. De bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend kunnen bijvoorbeeld tussentijdse financiële overzichten zijn die niet zijn gecontroleerd of beoordeeld terwijl de financiële overzichten van de entiteit over het direct voorafgaande verslaggevingsjaar gecontroleerd kunnen zijn. In een dergelijk geval omvatten de werkzaamheden die de accountant uit kan voeren met betrekking tot de geschiktheid van de bron waaraan de niet-financiële informatie is ontleend, daarbij rekening houdend met de factoren in paragraaf A29, onder andere:
- bij de verantwoordelijke partij verzoeken om inlichtingen over:
  - het proces aan de hand waarvan de bron is opgesteld en de betrouwbaarheid van de daaraan ten grondslag liggende administratie waarmee de bron overeen is gekomen of overeen heeft gestemd;
  - de vraag of alle transacties zijn vastgelegd;
  - de vraag of de bron is opgesteld in overeenstemming met de grondslagen voor financiële verslaggeving van de entiteit;
  - de vraag of er wijzigingen hebben plaatsgevonden in de grondslagen voor financiële verslaggeving ten opzichte van de meest recente gecontroleerde of beoordeelde verslagperiode en, zo ja, hoe er met dergelijke wijzigingen is omgegaan;
  - de inschatting van het risico dat de bron een afwijking van materieel belang kan bevatten die het resultaat is van fraude;
  - de invloed van de wijzigingen op de bedrijfsactiviteiten en werkzaamheden van de entiteit;
- indien de accountant de direct voorafgaande jaarlijkse of tussentijdse financiële informatie heeft

gecontroleerd of beoordeeld, het in overweging nemen van de bevindingen van een dergelijke controle of beoordeling en of deze kunnen wijzen op problemen met het opstellen van de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend;
- het ondersteunen van de informatie die door de verantwoordelijke partij wordt verschaft als reactie op de verzoeken om informatie van de accountant wanneer de reacties inconsistent lijken te zijn met het inzicht van de accountant in de entiteit of de omstandigheden van de opdracht;
- het vergelijken van de bron met de overeenkomende financiële informatie van de voorgaande verslagperiode en, naar gelang van toepassing, met de direct daaraan voorafgaande jaarlijkse of tussentijdse financiële informatie, en het bespreken van significante wijzigingen met de verantwoordelijke partij.

Historische financiële informatie van de entiteit die nog niet eerder is gecontroleerd of beoordeeld
(Zie Par. 13(e))
A31
Anders dan in het geval van een entiteit die in het kader van de transactie gevormd is en waar niet eerder enige handelsactiviteit heeft plaatsgevonden, is het niet waarschijnlijk dat relevante wet- of regelgeving een entiteit toe zal staan een prospectus uit te brengen als haar historische financiële informatie nog niet eerder gecontroleerd of beoordeeld is.

Het verkrijgen van assurance-informatie over de geschiktheid van de pro forma aanpassingen

Identificatie van geschikte pro forma aanpassingen
(Zie Par. 21)
A32
Op basis van het inzicht van de accountant, in de wijze waarop de verantwoordelijke partij de pro forma financiële informatie heeft opgesteld en in de andere omstandigheden met betrekking tot de opdracht, kan de accountant assurance-informatie verkrijgen of de verantwoordelijke partij op gepaste wijze de noodzakelijke pro forma aanpassingen heeft geïdentificeerd middels een combinatie van werkzaamheden zoals:
- het evalueren van de redelijkheid van de benadering van de verantwoordelijke partij voor het identificeren van de geschikte pro forma aanpassingen, zoals de methode die wordt gebruikt bij het identificeren van geschikte allocaties van inkomsten, overhead kosten, activa en verplichtingen onder de relevante bedrijfsactiviteiten;
- het verzoeken om inlichtingen bij relevante partijen binnen een overgenomen activiteit met betrekking tot de benadering voor het halen van de financiële informatie van de overgenomen activiteit;
- het evalueren van specifieke aspecten van de relevante contracten, overeenkomsten of overige documenten;
- het verzoeken om inlichtingen bij de adviseurs van de entiteit met betrekking tot specifieke aspecten van de gebeurtenis of transactie en daaraan gerelateerde contracten en overeenkomsten die relevant zijn voor het identificeren van geschikte aanpassingen;
- het evalueren van relevante analyses en werkdocumenten die door de verantwoordelijke partij en overig personeel van de entiteit dat betrokken is bij het opstellen van de pro forma financiële informatie zijn opgesteld;
- het verkrijgen van assurance-informatie van het toezicht van de verantwoordelijke partij op het overig personeel van de entiteit dat betrokken is bij het opstellen van de pro forma financiële informatie;
- het uitvoeren van cijferanalyses.

Onderbouwende feiten voor financiële informatie van elke overgenomen activiteit of verkochte activi-teit die in de pro forma aanpassingen is opgenomen
(Zie Par. 22(b))

Financiële informatie van een verkochte activiteit
A33
In het geval van een verkochte activiteit zal de financiële informatie van de verkochte activiteit worden afgeleid van de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend, die vaak zal worden gecontroleerd of beoordeeld. De bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend zal derhalve voor de accountant een basis verschaffen om te bepalen of de financiële informatie van de verkochte activiteit met feiten gestaafd kan worden. In een dergelijk geval valt onder te overwegen aangelegenheden bijvoorbeeld of de toerekening van inkomsten en uitgaven aan de verkochte activiteit die op geconsolideerd niveau vast is gelegd, op gepaste wijze in de pro forma aanpassingen is weergegeven.
A34
Indien de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend niet gecontroleerd of beoordeeld is, kan de accountant bij het bepalen van de vraag of de financiële informatie van de

verkochte activiteit met feiten kan worden onderbouwd refereren aan leidraden in paragrafen A29 en A30.

Financiële informatie van de overgenomen activiteit

A35

De bron waaraan de financiële informatie van de overgenomen activiteit is ontleend kan gecontroleerd of beoordeeld zijn. Indien de bron waaraan de financiële informatie van de overgenomen activiteit is ontleend door de accountant is gecontroleerd of beoordeeld, zal de financiële informatie van de overgenomen activiteit, rekening houdend met implicaties die voortkomen uit de omstandigheden die in paragraaf 23 worden behandeld, met feiten onderbouwd kunnen worden.

A36

De bron waaraan de financiële informatie van de overgenomen activiteit is ontleend kan door een andere accountant gecontroleerd of beoordeeld zijn. In deze situatie is de noodzaak niet afgenomen voor de accountant die onder deze Standaard rapporteert om inzicht te verkrijgen in de overgenomen activiteit en haar administratieve en financiële verslaggevingspraktijken conform de vereisten van paragrafen 17(c) en (e), en dat hij zich ervan vergewist dat de b de financiële informatie van de overgenomen activiteit met feiten onderbouwd kan worden.

A37

Wanneer de bron waaraan de financiële informatie van de overgenomen activiteit is ontleend niet gecontroleerd of beoordeeld is, is het voor de accountant noodzakelijk om werkzaamheden uit te voeren met betrekking tot de geschiktheid van die bron. Factoren die de aard en omvang van deze werkzaamheden kunnen beïnvloeden omvatten bijvoorbeeld:

- de vraag of de accountant al eerder de historische financiële informatie van de overgenomen activiteit heeft gecontroleerd of beoordeeld en de kennis van de accountant over de overgenomen activiteit vanuit een dergelijke opdracht;
- hoe recent de historische financiële informatie van de overgenomen activiteit is gecontroleerd of beoordeeld;
- de vraag of de financiële informatie van de overgenomen activiteit onderhevig is aan de periodieke beoordeling door de accountant bijvoorbeeld in het kader van de het voldoen aan deponeringsvereisten vanuit de regelgeving.

A38

De financiële overzichten van de overgenomen activiteit voor de verslagperiode direct voorafgaand aan die van de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend zullen vaak zijn gecontroleerd of beoordeeld, zelfs wanneer de bron waaraan de niet-aangepaste informatie is ontleend zelf niet is gecontroleerd of beoordeeld. In een dergelijk geval omvatten de werkzaamheden die de accountant uit kan voeren, met betrekking tot de vraag of de financiële informatie van de overgenomen activiteit met feiten te onderbouwen is, daarbij rekening houdend met de factoren in paragraaf A37, onder andere:

- het verzoeken om inlichtingen bij het management van de overgenomen activiteit over:
  - het proces aan de hand waarvan de bron waaraan de financiële informatie van de overgenomen activiteit is ontleend, is opgesteld en de betrouwbaarheid van de daaraan ten grondslag liggende administratie waarmee de bron overeen is gekomen of overeen heeft gestemd;
  - de vraag of alle transacties zijn vastgelegd;
  - de vraag of de bron waaraan de financiële informatie van de overgenomen activiteit is ontleend in overeenstemming met de grondslagen voor financiële verslaggeving van de overgenomen activiteit is opgesteld;
  - de vraag of er wijzigingen hebben plaatsgevonden in de grondslagen voor financiële verslaggeving van de meest recente gecontroleerde of beoordeelde verslagperiode en, zo ja, hoe er met dergelijke wijzigingen is omgegaan;
  - de inschatting van het risico dat de bron waaraan de financiële informatie van de overgenomen activiteit is ontleend een afwijking van materieel belang bevat die het resultaat is van fraude;
  - de invloed van de wijzigingen op de bedrijfsactiviteiten en werkzaamheden van de overgenomen activiteit;
- indien de accountant de direct voorafgaande jaarlijkse of tussentijdse financiële informatie heeft gecontroleerd of beoordeeld, daarbij de bevindingen van een dergelijke controle of beoordeling in overweging nemend en of deze kunnen wijzen op problemen met het opstellen van de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend;
- het bevestigen van de informatie die door het management van de overgenomen activiteit wordt verschaft als reactie op de verzoeken om inlichtingen van de accountant wanneer de reacties inconsistent lijken te zijn met het inzicht van de accountant in de overgenomen activiteit of de omstandigheden van de opdracht;
- het vergelijken van de bron waaraan de financiële informatie van de overgenomen activiteit is ontleend met de overeenkomende financiële informatie van de voorgaande verslagperiode en, naar gelang van toepassing, met de direct daaraan voorafgaande jaarlijkse of tussentijdse

financiële informatie, en het bespreken van significante wijzigingen met het management van de overgenomen activiteit.

Een aangepast controleoordeel of een aangepaste beoordelingsconclusie of paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden met betrekking tot de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend of de bron waaraan de informatie van de overgenomen activiteit of verkochte activiteit is ontleend

Potentiële consequentie
(Zie Par. 23(a))
A39
Niet alle aangepaste controleoordelen, beoordelingsconclusies of paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden met betrekking tot óf de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend óf de bron waaraan de financiële informatie van de overgenomen activiteit of verkochte activiteit is ontleend kunnen bepalen of de pro forma financiële informatie, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria kan worden opgesteld. Een controleoordeel met beperking kan bijvoorbeeld over de financiële overzichten van de entiteit tot uitdrukking zijn gebracht vanwege het ontbreken van de toelichting van beloning voor de met governance belaste personen zoals op grond van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving is vereist. Indien dit het geval is en deze financiële overzichten als de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend worden gebruikt, kan een dergelijke beperking geen gevolgen hebben voor de vraag of de balansen en de winst- en verliesrekeningen, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria kunnen worden opgesteld.

Verdere gepaste actie
(Zie Par. 23(b) en 24)
A40
Verdere gepaste actie die de accountant kan ondernemen omvat bijvoorbeeld:
- met betrekking tot de vereiste in paragraaf 23(b):
  - het bespreken van de aangelegenheid met de verantwoordelijke partij;
  - indien mogelijk onder relevante wet- of regelgeving, het verwijzen in het assurance-rapport naar het controleoordeel met beperking, de beoordelingsconclusie, of de paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden indien, naar het professioneel oordeel van de accountant, de aangelegenheid voldoende relevant en belangrijk is voor het inzicht van de gebruikers van de pro forma financiële informatie;
- met betrekking tot de vereiste in paragraaf 24, het aanpassen van het oordeel van de accountant waar dit mogelijk is onder wet- of regelgeving;
- het niet verstrekken van de verklaring of het teruggeven van de opdracht, waar dit mogelijk is onder relevante wet- of regelgeving;
- het inwinnen van juridisch advies.

Het evalueren van de presentatie van de pro forma financiële informatie

Het vermijden om te worden geassocieerd met misleidende financiële informatie
(Zie Par. 26(b))
A41
De VGBA vereist dat een accountant niet bewust wordt geassocieerd met rapportages, aangiften, communicaties of overige informatie waarvan de accountant veronderstelt dat deze:[925]
a. materieel onjuist of misleidend is;
b. op onzorgvuldige wijze is verstrekt; of
c. niet volledig is of een verkeerde indruk wekt als gevolg waarvan de bewering als misleidend kan worden ervaren.

Toelichtingen die bij de pro forma financiële informatie horen
(Zie Par. 14(c) en 26(c))
A42
Passende toelichtingen kunnen aangelegenheden omvatten zoals:
- de aard en het doel van de pro forma financiële informatie, met inbegrip van de aard van de gebeurtenis of transactie, en de datum waarop wordt aangenomen dat een dergelijke gebeurtenis heeft plaatsgevonden of de transactie is aangegaan;
- de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend en de vraag of er wel of geen controle- of beoordelingsverklaring over een dergelijke bron is gepubliceerd;

[925] VGBA, artikel 9.

- de pro forma aanpassingen, met inbegrip van een beschrijving en verklaring van iedere aanpassing. Dit omvat, in het geval van financiële informatie van een overgenomen activiteit of verkochte activiteit, de bron waaraan dergelijke informatie is ontleend en de vraag of er wel of geen controle- of beoordelingsverklaring over een dergelijke bron is gepubliceerd;
- indien niet publiekelijk beschikbaar, een beschrijving van de van toepassing zijnde criteria op basis waarvan de pro forma financiële informatie is opgesteld;
- een vermelding die erop neerkomt dat de pro forma financiële informatie alleen is opgesteld ter illustratie en dat, vanwege de aard ervan, deze niet de financiële positie, financiële prestatie of kasstromen van de entiteit weergeeft.
  Relevante wet- of regelgeving kan deze of andere specifieke toelichtingen vereisen.

Het in overweging nemen van significante gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode
(Zie Par. 26(d))
A43
Aangezien de accountant niet rapporteert over de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend, is van de accountant niet vereist om werkzaamheden uit te voeren om gebeurtenissen na de datum van de bron te identificeren die een aanpassing van, of toelichting in, een dergelijke bron vereisen. Niettemin is het voor de accountant noodzakelijk om te overwegen of er eventuele significante gebeurtenissen na de datum van de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend onder de aandacht van de accountant zijn gekomen die een verwijzing naar of toelichting in de verklarende toelichtingen voor de pro forma financiële informatie vereisen om te voorkomen dat de laatste misleidend is. Een dergelijke overweging is gebaseerd op het uitvoeren van werkzaamheden onder deze Standaard of op de kennis van de entiteit en de omstandigheden van de opdracht van de accountant. Na de datum van de bron waaraan de niet-aangepaste financiële informatie is ontleend kan de entiteit bijvoorbeeld een kapitaaltransactie zijn aangegaan die betrekking heeft op de omzetting van haar converteerbare schuld in eigen vermogen, waarvan het niet-toelichten erin zou kunnen resulteren dat de pro forma financiële informatie misleidend is.

Inconsistentie met overige informatie die van materieel belang is
(Zie Par. 27)
A44
Verdere passende actie die de accountant kan ondernemen indien de verantwoordelijke partij weigert om de pro forma financiële informatie of de overige informatie op juiste wijze te herzien omvat bijvoorbeeld:
- indien dat onder de van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is:
  - het beschrijven van de inconsistentie die van materieel belang is in het assurance-rapport;
  - het aanpassen van het oordeel van de accountant;
  - het niet verstrekken van de verklaring of het teruggeven van de opdracht;
- juridisch advies inwinnen.

Schriftelijke bevestigingen
(Zie Par. 28(a))
A45
In bepaalde omstandigheden kunnen de soorten van betrokken transacties van de verantwoordelijke partij vereisen dat deze de grondslagen voor financiële verslaggeving voor de pro forma aanpassingen selecteert die de entiteit niet eerder heeft hoeven verwoorden omdat deze geen dergelijke transacties was aangegaan. In een dergelijk geval kan de accountant de verantwoordelijke partij verzoeken om de schriftelijke bevestigingen uit te breiden teneinde op te nemen dat de geselecteerde grondslagen voor financiële verslaggeving bestaan uit de door de entiteit aangenomen grondslagen voor die soorten transacties.

Het vormen van het oordeel

Zekerheid over verdere aangelegenheden die op grond van relevante wet- of regelgeving zijn vereist
(Zie Par. 29)
A46
Relevante wet- of regelgeving kan van de accountant vereisen om een oordeel tot uitdrukking te brengen over aangelegenheden anders dan de vraag of de pro forma financiële informatie, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de van toepassing zijnde criteria is opgesteld. In sommige van deze omstandigheden hoeft het voor de accountant niet noodzakelijk te zijn om aanvullende werkzaamheden uit te voeren. De relevante wet- of regelgeving kan bijvoorbeeld vereisen dat de accountant een oordeel tot uitdrukking brengt of de basis waarop de verantwoordelijke partij de pro forma financiële informatie heeft opgesteld consistent is met de grondslagen voor financiële verslaggeving van de entiteit. Het naleven van de vereisten in paragrafen 18 en 22(c) van deze Standaard verschaft een basis voor het uitdrukken van een dergelijk oordeel.

A47
In andere gevallen kan het nodig zijn dat de accountant aanvullende controlewerkzaamheden uitvoert. De aard en omvang van dergelijke aanvullende werkzaamheden zal verschillen afhankelijk van de aard van andere aangelegenheden aan de hand waarvan de relevante wet- of regelgeving van de accountant vereist om een oordeel tot uitdrukking te brengen.

Vermelding van de verantwoordelijkheid van de accountant voor de verklaring
A48
De relevante wet- of regelgeving kan van de accountant vereisen om in het assurance-rapport een expliciete vermelding op te nemen die de verantwoordelijkheid van de accountant voor de verklaring veronderstelt of bevestigt. Het opnemen van een dergelijke wettelijke of regelgevende vermelding in het assurance-rapport is niet in strijd met de vereisten van deze Standaard.

Het toelichten van de van toepassing zijnde criteria
(Zie Par. 30)
A49
De verantwoordelijke partij hoeft in de verklarende toelichtingen die bij de pro forma financiële informatie horen niet de criteria te herhalen die door de relevante wet- of regelgeving zijn voorgeschreven of die zijn uitgevaardigd door een geautoriseerde of erkende instantie die standaarden vaststelt (standards setting organization). Dergelijke criteria zullen als onderdeel van het verslaggevingsregime openbaar worden gemaakt en zijn derhalve impliciet aanwezig in het opstellen van de pro forma financiële informatie van de verantwoordelijke partij.
A50
Indien de verantwoordelijke partij specifieke criteria heeft ontwikkeld is het noodzakelijk dat die criteria worden toegelicht zodat gebruikers een goed begrip kunnen krijgen van de wijze waarop de pro forma financiële informatie door de verantwoordelijke partij is opgesteld.

Het opstellen van het assurance-rapport

Titel
(Zie Par. 35(a))
A51
Een titel die aangeeft dat de rapportage een rapportage van een onafhankelijke accountant betreft, zoals *Assurance-rapport van de onafhankelijke accountant over het opstellen van pro forma financiële informatie die in een prospectus is opgenomen* bevestigt dat de accountant alle relevante ethische voorschriften met betrekking tot onafhankelijkheid heeft nageleefd zoals dat door Standaard 3000 is vereist.[926] Dit onderscheidt de rapportage van de onafhankelijke accountant van de rapportages die door anderen worden uitgebracht.

Geadresseerde(n)
(Zie Par. 35(b))
A52
De relevante wet- of regelgeving kan de geadresseerde(n) in de rapportage specificeren. Anders kan de accountant met de entiteit overeen komen wie de geadresseerde(n) zal/zullen zijn als onderdeel van de voorwaarden van de opdracht.

Inleidende paragrafen
(Zie Par. 35(c))
A53
Waar de pro forma financiële informatie in een prospectus zal worden opgenomen die andere informatie bevat, kan de accountant overwegen, indien de vorm van de presentatie dit toestaat, een verwijzing op te nemen die de sectie identificeert waar de pro forma financiële informatie wordt gepresenteerd. Dit ondersteunt de gebruikers om de pro forma financiële informatie waaraan het assurance-rapport is gerelateerd te identificeren.

Oordeel
(Zie Par. 13(c) en 35(h))
A54
De vraag of de zin 'pro forma financiële informatie is, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de [van toepassing zijnde criteria] opgesteld', of de zin 'pro forma is naar behoren opgesteld, op basis van de vermelde grondslagen' wordt gebruikt om in een willekeurig rechtsgebied een oordeel tot uitdrukking te brengen, wordt bepaald door de wet- of regelgeving die de verslaggeving

[926] Standaard 3000, paragraaf 20.

over pro forma financiële informatie in dat rechtsgebied regelt of door algemeen aanvaard gebruik in dat rechtsgebied.

A55

De relevante wet- of regelgeving in sommige rechtsgebieden kan de bewoordingen van het oordeel van de accountant voorschrijven in termen die anders zijn dan die hierboven staan gespecificeerd.[927] Waar dit het geval is, kan het voor de accountant noodzakelijk zijn dat hij oordeelsvorming toepast om te bepalen of het uitvoeren van de werkzaamheden die in deze Standaard uiteen zijn gezet de accountant in staat zouden stellen om het oordeel tot uitdrukking te brengen in de bewoordingen die door wet- of regelgeving zijn voorgeschreven, of dat er verdere werkzaamheden nodig zouden zijn.

A56

Wanneer de accountant concludeert dat het uitvoeren van de werkzaamheden die in deze Standaard uiteen zijn gezet voldoende zou zijn om de accountant in staat te stellen het oordeel tot uitdrukking te brengen in de bewoordingen die op grond van wet- of regelgeving zijn voorgeschreven, kan het passend zijn om die bewoordingen als equivalent te beschouwen aan de twee alternatieve bewoordingen van het oordeel dat in deze Standaard gespecificeerd wordt.

Bijlage: Voorbeeld van een assurance-rapport met een goedkeurend oordeel

Voor een assurance-rapport met een goedkeurend oordeel wordt verwezen naar HRA deel 3.

3810N Assurance-opdrachten inzake maatschappelijke verslagen

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

(Zie Par. A1 en A2)

1

Deze Standaard ondersteunt de accountant bij het uitvoeren van een assurance-opdracht inzake een maatschappelijk verslag. Deze Standaard is van toepassing op zowel assurance-opdrachten inzake maatschappelijke verslagen die zijn gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid (kortheidshalve: een controleopdracht) als op assurance-opdrachten inzake maatschappelijke verslagen die zijn gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid (kortheidshalve: een beoordelingsopdracht). Een mengvorm van beide soorten opdrachten is eveneens aanvaardbaar. In het laatste geval dient een duidelijke identificatie van de beide delen plaats te vinden.
Aangezien deze Standaard van toepassing is op zowel controleopdrachten als beoordelingsopdrachten is, indien noodzakelijk, in de paragrafen expliciet de verschillen tussen de vereisten en de toelichting daarop weergegeven.

2

Het doel van een assurance-opdracht inzake een maatschappelijk verslag is dat een accountant onderzoekt of de informatie in het maatschappelijk verslag voldoet aan de van toepassing zijnde verslaggevingscriteria. De optiek van de beoogde gebruikers van het maatschappelijk verslag staat bij dit soort assurance-opdrachten inzake maatschappelijke verslagen centraal.

Doelstelling

3

De doelstelling van de accountant is het verkrijgen van een deugdelijke grondslag voor zijn conclusie dat het maatschappelijk verslag een betrouwbare en toereikende weergave vormt van het beleid van de verslaggevende entiteit ten aanzien van maatschappelijk verantwoord ondernemen, de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen en de prestaties van de entiteit op dat gebied in een verslagperiode.

Definities

4

In deze Standaard wordt verstaan onder: (Zie Par. A3, A4, A5, A6, A7, A8, A9 en A10)

• *externe materiedeskundige* – Een materiedeskundige van buiten de eigen entiteit.
• *beoogde (groepen van) gebruikers* – De belanghebbenden bij de gedragingen van de entiteit en de inhoud van het maatschappelijk verslag van die entiteit.

[927] Een voorbeeld van specifieke regelgeving is de *EC Prospectus Verordening*. Deze vereist expliciet een dubbele conclusie. In het door onafhankelijke accountants opgestelde assurance-rapport moet worden vermeld dat, naar hun oordeel:
- de pro forma financiële informatie naar behoren is opgesteld op basis van de vermelde grondslagen;
- deze grondslagen in overeenstemming zijn met de door de uitgevende instelling gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving.

• *gerechtvaardigde informatiebehoeften* – De informatie die door representatieve vertegenwoordigers van beoogde gebruikers(groepen) kan worden verlangd op grond van wetten, algemeen aanvaarde verslaggevingsrichtlijnen, jurisprudentie of afspraken die tussen de verslaggevende entiteit en beoogde gebruikers(groepen) zijn gemaakt.
• *maatschappelijk verslag* – [928] Een publicatie over een verslagperiode waarin een verslaggevende entiteit beoogde gebruikers informeert en verantwoording aflegt over het beleid van de verslaggevende entiteit ten aanzien van maatschappelijk verantwoord ondernemen, en van de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen en de prestaties van de entiteit op dat gebied.
• *verslaggevende entiteit* – Een entiteit die verantwoordelijk is voor het opstellen en het openbaar maken van een maatschappelijk verslag en die een assurance-opdracht verstrekt aan een accountant met betrekking tot het maatschappelijk verslag.
• *verslaggevingscriteria* – De verslaggevingscriteria zijn de benchmarks die worden gebruikt voor het evalueren of toetsen van het maatschappelijk verslag, waaronder, voor zover van belang die voor de beginselen die door de verslaggevende entiteit bij het opstellen daarvan in acht worden genomen.

4A
De paragrafen 12 en 12A van Standaard 3000A zijn van overeenkomstige toepassing, voor zover in deze Standaard niet anders is bepaald.

Vereisten

Algemeen en opdrachtaanvaarding

Opdrachtbevestiging
(Zie Par. A11, A12, A13, A14, A15, A16 en A17)
5
Voorafgaand aan het aanvaarden van de assurance-opdracht dient de accountant vast te stellen dat:
a. hij onafhankelijk van de opdrachtgever is;
b. de opdracht rationeel is;
c. hij voldoet aan de vereisten van deskundigheid met betrekking tot de opdracht;
d. de verwachting gerechtvaardigd is dat het bestuur van de verslaggevende entiteit integer is;
e. de verwachting gerechtvaardigd is dat de door de verslaggevende entiteit gehanteerde verslaggevingscriteria toepasbaar ('suitable') zijn;
f. de verwachting gerechtvaardigd is dat toereikende assurance-informatie kan worden verkregen voor het doel van de opdracht.

6
De accountant dient de assurance-opdracht zowel te richten op de juistheid als op de volledigheid van de in het maatschappelijk verslag opgenomen informatie. Het is de accountant toegestaan beperkingen die betrekking kunnen hebben op de aspecten juistheid en/of volledigheid te aanvaarden. Deze beperkingen dienen in het verslag te zijn toegelicht en kunnen betrekking hebben op beperkingen in het verslag dan wel in het onderzoek.
7
De accountant dient bij het aanvaarden van de opdracht met het bestuur van de verslaggevende entiteit afspraken te maken over de wijze waarop zal worden gehandeld indien negatieve bevindingen uit het onderzoek naar voren komen.
8
Indien een opdrachtgever een controleopdracht tijdens de uitvoering ervan wil wijzigen in een beoordelingsopdracht dient de accountant na te gaan of de redenen daarvoor acceptabel en rationeel zijn. Het is de accountant niet toegestaan een dergelijke wijziging te accepteren wanneer deze is bedoeld om een negatieve conclusie of een onthouding van een conclusie te voorkomen.
9
De accountant dient zodanige maatregelen te treffen dat hij de ongedeelde verantwoordelijkheid voor de uitvoering van het onderzoek kan dragen. Indien hij externe materiedeskundigen inschakelt, dient hij dit in de schriftelijke opdrachtbevestiging vast te leggen. De ongedeelde verantwoordelijkheid van de accountant komt tot uitdrukking in het door hem ondertekenen van het assurance-rapport. Indien hij interne materiedeskundigen inschakelt, kunnen deze met de accountant het assurance-rapport mede ondertekenen.
10
De accountant dient in de opdrachtbevestiging vast te leggen dat hij alle relevante bevindingen, die

[928] In de praktijk wordt een maatschappelijk verslag ook wel een duurzaamheidsverslag genoemd, Corporate Responsibility Report, Sustainability Report of Triple Bottom Line Report. In navolging van de Handreiking van de RJ hanteert deze Standaard de term 'maatschappelijk verslag'. De publicatie van het maatschappelijk verslag kan op verschillende manieren plaatsvinden. Deze Standaard gaat ervan uit dat dit gebeurt als een zelfstandige leesbare verantwoording (een *'stand alone'* verslag). Indien publicatie op een andere wijze volgens algemeen aanvaarde criteria plaatsvindt zijn de aanwijzingen naar analogie toepasbaar.

voor het bestuur van de verslaggevende entiteit respectievelijk de organen belast met governance van belang zijn, tijdig schriftelijk aan de betrokkenen rapporteert.

11

De accountant dient in de opdrachtbevestiging vast te leggen dat hij bij aanwijzingen van fraude volgens de geldende regelgeving voor accountants zal handelen.

Beoordelen van de verslaggevingscriteria

(Zie Par. A18, A19, A20, A21, A22, A23 en A24)

12

De accountant dient te beoordelen of de door de bestuur van de entiteit gekozen algemeen aanvaarde en specifiek ontwikkelde verslaggevingscriteria toepasbaar zijn. Indien de keuzes van de criteria naar zijn oordeel niet of niet in voldoende mate toepasbaar zijn, dient hij de opdracht niet te aanvaarden dan wel dit in het assurance-rapport te vermelden.

13

De accountant dient het besluitvormingsproces van het bestuur van de entiteit omtrent de keuze van de informatie en de diepgang ervan in het verslag (verslaggevingsmaterialiteit) te beoordelen en minimaal vast te stellen dat het verslag niet misleidend is of kan zijn als gevolg van onder- of overbelichting van bepaalde groepen van beoogde gebruikers en/of onderwerpen en/of informatie over deze onderwerpen en dat wordt voldaan aan de gerechtvaardigde informatiebehoefte van de beoogde gebruikers.

Deskundigheid

(Zie Par. A25)

14

De accountant dan wel het assurance-team dient te beschikken over de voor het uitvoeren van de assurance-opdracht benodigde deskundigheid, te weten kennis, ervaring en vaardigheden in de volgende gebieden:

a. ‘controle’;
b. ‘materie inzake het onderzoeksobject’;
c. management- en informatiesystemen;
d. externe verslaggeving en verslaggevingsrichtlijnen en relevante maatschappelijke en politieke ‘issues’.

15

De accountant dient een assurance team met voldoende ervaring en vaardigheden op de hiervoor genoemde kennisgebieden samen te stellen, dat in staat is de vereiste assurance-informatie te identificeren en te verzamelen. Het assurance-team kan multidisciplinair zijn met daarin opgenomen personen uit andere beroepsgroepen (materiedeskundigen). De accountant dient een zodanig inzicht in de relevante onderwerpen van het maatschappelijk verslag te hebben dat hij zijn verantwoordelijkheid als leider van een assurance team kan dragen.

Samenwerken met externe materiedeskundigen

(Zie Par. A26 en A27)

16

Indien de accountant gebruik maakt van een externe materiedeskundige dient hij te handelen conform Standaard 620, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige*.

17

Indien de accountant gebruik maakt van een externe materiedeskundige dient hij met hem overeen te komen dat zij met elkaar over de planning en uitvoering van de opdracht overleggen en dat de materiedeskundige zijn bevindingen schriftelijk aan de accountant rapporteert. De accountant dient de werkzaamheden van de materiedeskundige en de uitkomsten daarvan te beoordelen.

Samenwerken met de interne accountantsfunctie

18

Indien de accountant gebruik maakt van een bij de verslaggevende entiteit functionerende interne accountant dient hij te handelen conform Standaard 610, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne accountants*.

Risicoanalyse

(Zie Par. A28, A29, A30, A31, A32, A33, A34 en A35)

19

De accountant dient een goed inzicht te verkrijgen in de branche waarin de verslaggevende entiteit werkzaam is en in de kenmerken van de entiteit zelf, inclusief de belangrijke bedrijfsrisico’s met betrekking tot het maatschappelijk verantwoord ondernemen en de verslaggeving daaromtrent.

20

De accountant dient een goed inzicht te verkrijgen in de corporate governance, de interne beheersingsomgeving en de beheersingsactiviteiten. Hij dient een zodanig inzicht in de interne beheersingsom-

geving te verkrijgen dat dit voldoende is om de integriteit van het bestuur, de toezichthouders en de uitvoerende functionarissen in de entiteit vast te kunnen stellen, alsmede van de houding van organen die zijn belast met governance waaromtrent in het maatschappelijk verslag verantwoording wordt afgelegd.

21

De accountant dient een inschatting van het inherente risico en het interne beheersingsrisico van de verslaggevende entiteit te maken, die is gericht op de factoren die van materieel belang kunnen zijn voor de inhoud van het maatschappelijk verslag.

Systeemgerichte werkzaamheden

(Zie Par. A36, A37, A38, A39, A40, A41, A42 en A43)

22

De accountant dient te beoordelen of de relevante informatiesystemen aan de daaraan te stellen eisen voldoen. Indien zij daaraan niet voldoen, dient hij na te gaan of hij door het uitvoeren van gegevensgerichte werkzaamheden in staat is toereikende assurance-informatie te verkrijgen. Indien dat niet het geval is, dient hij na te gaan wat daarvan de invloed op zijn assurance-rapport is.

23

Controleopdrachten: Indien de accountant op de interne beheersingsmaatregelen kan en wil steunen, dient hij de effectiviteit van de werking daarvan vast te stellen.
Beoordelingsopdrachten: De toetsing van de effectiviteit van de werking van de interne beheersingsmaatregelen behoort niet tot de werkzaamheden van een beoordelingsopdracht.

Gegevensgerichte werkzaamheden

(Zie Par. A44, A45 en A46)

24

Ongeacht het vastgestelde niveau van inherent risico en intern beheersingsrisico dient de accountant bepaalde gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren:

1. *controleopdrachten*: Hierbij worden voornamelijk de volgende typen van werkzaamheden onderscheiden:
   a. het inwinnen van inlichtingen;
   b. cijferanalyse (cijferbeoordelingen en verbandcontroles);
   c. verificatie van informatie met documenten en andere primaire bronnen van assurance-informatie;
   d. detailcontroles.
   De accountant bepaalt de omvang en de tijdsfasering van deze maatregelen op basis van verkregen inzicht in de systemen en zijn vakkundige oordeelsvorming.
2. *beoordelingsopdrachten*: Hierbij worden voornamelijk de volgende typen van werkzaamheden onderscheiden:
   a. het inwinnen van inlichtingen;
   b. cijferanalyse (cijferbeoordelingen en verbandcontroles);
   c. afstemmen van informatie met documenten.
   Indien de accountant redenen heeft aan te nemen dat de informatie waarop de beoordeling zich richt onjuistheden van materieel belang bevat, dient hij die aanvullende werkzaamheden te verrichten die voor het vormen van zijn vakkundige oordeelsvorming noodzakelijk zijn.

Totaalbeeld maatschappelijk verslag

(Zie Par. A47)

25

De accountant dient het totaalbeeld van het maatschappelijk verslag te evalueren. Daarbij dient hij in ieder geval vast te stellen dat de verstrekte informatie niet misleidend is, het verslag qua inhoud evenwichtig is en de behandelde onderwerpen duidelijk en toereikend zijn toegelicht.

Bijzonderheden voor multi-locaties

(Zie Par. A48 en A49)

26

Voor de planning en de uitvoering van de werkzaamheden voor multi-locatie-organisaties dient de accountant te overwegen onderscheid aan te brengen tussen de relevantie van groepsonderdelen en locaties op basis van hun aard of omvang en/of hun specifieke risico's.

Verkrijgen van aanvullende assurance-informatie

(Zie Par. A50)

27

De accountant dient een schriftelijke mededeling van het bestuur te verkrijgen waarin deze haar verantwoordelijkheid voor de inhoud van het maatschappelijk verslag bevestigt en verklaart dat zij het verslaggevingsbeleid van de entiteit en de gehanteerde criteria toereikend acht en dat alle informatie

die naar haar mening van materieel belang is voor de beoogde gebruikers in het verslag is opgenomen.

28

Indien de entiteit over een Raad van Commissarissen beschikt, dient de accountant in het gesprek met deze Raad te vragen naar haar visie inzake het verslaggevingsbeleid van de entiteit, de gehanteerde verslaggevingscriteria en de toereikendheid van het maatschappelijk verslag als geheel.

29

Indien het bestuur van de verslaggevende entiteit weigert een schriftelijke mededeling af te geven dan wel de Raad van Commissarissen weigert een gesprek met de accountant aan te gaan aangaande het maatschappelijk verslag, dient de accountant de consequenties hiervan voor de strekking van zijn conclusie na te gaan.

30

De accountant dient vast te stellen dat in het maatschappelijk verslag duidelijk is aangegeven welke onderdelen van het maatschappelijk verslag zijn gecontroleerd, welke zijn beoordeeld en welke buiten de opdracht zijn gebleven.

31

De accountant dient alle informatie die gelijktijdig met het maatschappelijk verslag openbaar wordt gemaakt kritisch te lezen. Hierbij dient hij vast te stellen dat deze informatie niet in tegenspraak is met het maatschappelijk verslag.

Documentatie

32

De accountant dient alle belangrijke overwegingen en beslissingen voor het accepteren van de opdracht, het eventueel wijzigen van de opdracht, het plannen van de werkzaamheden en zijn bevindingen die zijn verkregen bij de uitvoering van die werkzaamheden in zijn dossier vast te leggen conform Standaard 230, *Controledocumentatie*.

Het assurance-rapport

(Zie Par. A51, A52, A53, A54, A55, A56, A57, A58, A59, A60, A61, A62, A63, A64, A65, A66 en A67)

33

De accountant dient aan te geven welke onderdelen van het maatschappelijk verslag zijn gecontroleerd, welke zijn beoordeeld en welke buiten de opdracht zijn gebleven. Het assurance-rapport dient een aantal verplichte basiselementen te bevatten.

34

Indien er sprake is van een beperking in het onderzoek dan wel in het verslag, dient de accountant dit in zijn assurance-rapport tot uitdrukking te brengen, en te verwijzen naar de in het maatschappelijk verslag opgenomen motivering van het bestuur van de entiteit.

35

Indien de accountant in de loop van de uitvoering van de opdracht tot de conclusie komt dat hij de gehanteerde verslaggevingscriteria niet toepasbaar acht, dient hij dit in zijn assurance-rapport tot uitdrukking te brengen.

36

Indien de accountant in het assurance-rapport melding maakt van de inschakeling van externe materiedeskundigen dan dient hij daaraan toe te voegen dat hij de ongedeelde verantwoordelijkheid voor de gehele opdracht draagt.

37

Bij een beoordelingsopdracht dient de accountant aan te gegeven dat de werkzaamheden beperkter zijn dan die bij een controleopdracht, waardoor bij dit onderzoek door hem minder zekerheid wordt gezocht en verkregen dan bij een controleopdracht.

38

Bij een combinatie van een controle- en een beoordelingsopdracht mag geen alomvattende conclusie worden geformuleerd.

Specifieke aspecten publieke sector

39

Indien een assurance-opdracht wordt uitgevoerd door accountants die niet onafhankelijk zijn van de entiteit waarvoor zij de opdracht uitvoeren (interne accountants of accountants in de publieke sector), dient de accountant deze Standaard toe te passen met een speciale verwijzing naar de aanwijzingen in voetnoot 1 van Standaard 3000, *Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie*.

Toepassingsgerichte aanwijzingen

Het maatschappelijk verslag

(Zie Par. 1 en 2)

A1

Deze standaard kent parallellen met en verschillen ten opzichte van de controle van historische financiële informatie. Deze verschillen hebben vooral betrekking op de volgende zaken:

a. de kwantitatieve informatie waarover in een maatschappelijk verslag wordt gerapporteerd wordt veelal niet gemeten in uniforme (geld)eenheden maar in eenheden die onafhankelijk van elkaar zijn (bijvoorbeeld performance-indicatoren over de emissie van kooldioxide en performance-indicatoren over het screenen van leveranciers en contractors ten aanzien van hun eerbiediging van de mensenrechten);
b. de kwantitatieve informatie waarover in een maatschappelijk verslag wordt gerapporteerd is meestal niet te ontlenen aan een sluitend registratiesysteem. Het systeem van dubbel boekhouden dat in verschillende opzichten bepalend is voor de aanpak van de controle van historische financiële informatie ontbreekt hierbij vaak. Een sluitende waardekringloop is veelal niet aanwezig en de registraties zijn dikwijls 'stand-alone';
c. naast de kwantitatieve informatie is de kwalitatieve informatie (bijvoorbeeld beleid en management) van minstens even groot belang;
d. niet voor alle onderwerpen die in een maatschappelijk verslag aan de orde worden gesteld, bestaan interne systemen voor risicobeheersing en informatieverzameling die vergelijkbaar zijn met die voor historische financiële informatie. Eventueel aanwezige systemen voor risicobeheersing en informatieverzameling bevatten veelal minder waarborgen voor volledigheid en juistheid dan een systeem voor de historische financiële verslaggeving;
e. een maatschappelijk verslag is gericht op een aanzienlijk bredere en minder homogene groep van beoogde gebruikers dan de historische financiële informatie. De beoogde gebruikers(groepen) van een maatschappelijk verslag kunnen onderling sterk verschillende gebruiksdoelen en verwachtingen ten aanzien van de omvang en de diepgang van de te ontvangen gerechtvaardigde informatiebehoefte hebben;
f. de verslaggevingscriteria voor maatschappelijke verslagen zijn van veel recentere datum en minder ver ontwikkeld dan die voor historische financiële informatie;
g. een wettelijke controleplicht voor maatschappelijke verslagen bestaat nog niet.

A2

Het vorenstaande leidt, in vergelijking met de controle van historische financiële informatie tot de volgende kenmerken van de controle c.q. de beoordeling van een maatschappelijk verslag:

a. er gelden specifieke deskundigheidseisen. De vereiste kennis, ervaring en vaardigheden bij het onderzoeken van een maatschappelijk verslag maakt dat veelal wordt samengewerkt in multidisciplinaire teams;
b. de keuzes van de verslaggevende entiteit met betrekking tot de inhoud van het maatschappelijk verslag nemen een belangrijker plaats in dan bij historische financiële informatie. De accountant is alert op de consistentie van de keuzes die door de verslaggevende entiteit worden gemaakt;
c. het kan economisch rationeel zijn bepaalde onderwerpen buiten de controle of de beoordeling van het maatschappelijk verslag te houden, zoals onderwerpen die alleen tegen onverantwoord hoge kosten zouden kunnen worden gecontroleerd of beoordeeld;
d. de opdracht kent grotere vaktechnische en economische beperkingen. Dit vereist dat deze beperkingen in het assurance-rapport duidelijk uiteengezet moeten worden ter vermijding van een verwachtingskloof;
e. de risicobenadering als onderdeel van de werkzaamheden blijft belangrijk, maar krijgt voor een deel een andere invulling door de explicietere aandacht voor de belangen van de verschillende groepen van beoogde gebruikers;
f. omdat relatief veel informatie in een maatschappelijk verslag kwalitatief van aard is, zal voor die informatie de nadruk op interviews, de toetsing op deze informatie van de systemen van interne beheersing, het beoordelen van de integriteit van de voor die informatie verantwoordelijke functionarissen, de evaluatie van de naleving van gedragscodes en dergelijke liggen;
g. de rapportering van de conclusies in het assurance-rapport kan (vooralsnog) niet tot uniforme teksten worden gestandaardiseerd.

Definities

(Zie Par. 4)

A3

De beoogde gebruikers staan centraal voor de verslaggevende entiteit en voor de accountant. Deze Standaard hanteert daarbij de volgende begrippen:

- beoogde gebruikers(groepen);
- gerechtvaardigde informatiebehoeften;
- representatieve vertegenwoordigers van beoogde gebruikers(groepen).

Beoogde gebruikers(groepen)

A4

De verslaggevingscriteria moeten zijn opgesteld vanuit het oogpunt van beoogde gebruikers. De verslaggevingscriteria moeten ook invulling geven aan de rol van beoogde gebruikers(groepen) in relatie tot de verslaggevende entiteit.

A5
De verslaggevende entiteit kan zelf eveneens een periodieke en geformaliseerde beoogde gebruikersdialoog voeren, maar er zijn ook andere bronnen denkbaar voor het voldoen aan de 'gerechtvaardigde informatiebehoeften van beoogde gebruikers' zoals de normale communicatie van de entiteit met beoogde gebruikers en andere belanghebbenden via haar website of de afhandeling van klachten. De Ondernemingsraad kan dienen als een belangrijke bron voor het definiëren van de informatiebehoeften van de werknemers. Visies van beoogde gebruikers en andere belanghebbenden kunnen ook blijken via de Raad van Commissarissen en uit de media.
A6
Het doel van de afstemming van de informatie op de beoogde gebruikers kan worden bereikt door als denkkader een volgende indeling in zes gebruikersgroepen te hanteren hetgeen ten dele een substituut is voor een formele beoogde gebruikersdialoog:
a. leveranciers van goederen en diensten (de inkoopmarkt), inclusief eventuele partners op de inkoopmarkt bij het gezamenlijk inkopen van goederen en diensten;
b. medewerkers van de verslaggevende entiteit;
c. afnemers en finale gebruikers van geleverde goederen en diensten (de verkoopmarkt);
d. belanghebbenden bij de invloed die de verslaggevende entiteit heeft op de sociale aspecten binnen de samenleving;
e. belanghebbenden bij de invloed die de verslaggevende entiteit heeft op het milieu;
f. financieel en economisch belanghebbenden, zoals aandeelhouders en andere kapitaalverschaffers.

A7
Een beoogde gebruiker kan in meerdere van vorenstaande groepen vallen. Bijvoorbeeld, een werknemer heeft belangen bij het maatschappelijk verslag als lid van de groepen b, d en e. De groepsindeling maakt het gemakkelijk het volledigheidstoets eenvoudig en praktisch toe te passen.
A8
Voor de toets op de volledigheid zijn de volgende drie vragen van belang:
a. is het verslag op alle zes groepen van beoogde gebruikers van het maatschappelijk verslag gericht?
b. worden voor elk van de zes groepen van beoogde gebruikers van het maatschappelijk verslag de relevante onderwerpen behandeld om een verantwoord beeld te verkrijgen, rekening houdend met de tendensen in het te presenteren materiaal?
c. wordt per onderwerp ten minste de relevante informatie verschaft om een verantwoord beeld van die onderwerpen te verkrijgen?

Als aan deze volledigheidseis niet is voldaan, kan dit gevolgen hebben voor het assurance-rapport.

Gerechtvaardigde informatiebehoeften
A9
Ten behoeve van het vaststellen dat is voldaan aan de gerechtvaardigde informatiebehoeften van de beoogde gebruikers kunnen de volgende werkzaamheden worden verricht:
- vaststellen dat de verslaggevingscriteria die de entiteit hanteert naar doel en inhoud worden nageleefd;
- uitvoeren van de toets op de volledigheid van het verslag;
- nagaan of intern en extern bronnen van informatie over belangen van beoogde gebruikers beschikbaar zijn die ook tot verwerking in het maatschappelijk verslag zouden dienen te leiden, waartoe ook navraag bij de Raad van Commissarissen behoort;
- beoordelen of de interne afhandeling van meldingen van 'klokkenluiders' en/of externe klachten adequaat is en vaststellen van het eventuele effect daarvan op de inhoud van het maatschappelijk verslag.

Representatieve vertegenwoordigers van beoogde gebruikers(groepen)
A10
Het begrip 'representatieve vertegenwoordiger van beoogde gebruikers(groepen)' is bedoeld om aan te geven dat het materialiteitsbeginsel meeweegt. 'Extreme eisen' aan de entiteit voor wat de inhoud van het maatschappelijk verslag betreft, behoeven door haar niet te worden gehonoreerd. Het is aan te bevelen dat een entiteit zich ook in een dergelijk geval zo veel mogelijk verantwoordt over haar gedrag en daarbij rekening houdt met de visies van alle betrokken partijen. Transparantie in de verslaggeving is voor iedere belanghebbende van belang.

Algemeen en opdrachtaanvaarding

Opdrachtbevestiging
(Zie Par. 5, 6, 7, 8, 9, 10 en 11)
A11
De accountant overlegt bij de aanvaarding van de opdracht met het bestuur van de verslaggevende entiteit over de wijze waarop laatstgenoemde van plan is invulling te geven aan de verslaggevingscriteria. Dit overleg heeft tot doel eventuele verschillen van opvatting inzake het verslaggevingsbeleid

en/of de relevantie, volledigheid en mate van nauwkeurigheid van bepaalde onderwerpen vooraf weg te nemen.

A12

Bij de opdrachtaanvaarding wordt vastgelegd dat negatieve bevindingen zo spoedig mogelijk schriftelijk worden gemeld aan het bestuur van de verslaggevende entiteit en tevens aan de Raad van Commissarissen.

A13

Indien het bestuur na afronding van de opdracht besluit tot het afzien van het openbaar maken van een assurance-rapport dat negatieve conclusies of voorbehouden bevat, dan overweegt de accountant de assurance-opdracht in volgende jaren niet te continueren. Het primaire doel van de opdracht blijft immers dat derden op de hoogte worden gesteld van alle belangrijke bevindingen uit het onderzoek.

A14

Het in de opdrachtbevestiging vermelden van het gebruikmaken van deskundigen die behoren tot de organisatie van de accountant (interne materiedeskundigen) is niet verplicht, maar verdient wel aanbeveling.

A15

Tijdens de uitvoering van de opdracht kan zowel de accountant als de opdrachtgever tot de conclusie komen dat een beperking van de opdracht noodzakelijk is. Deze beperking van de opdracht kan betrekking hebben op zowel onderdelen uit de opdracht als de gehele opdracht. De accountant pleegt in dit geval met de opdrachtgever overleg over de mate van de beperking om ervoor te zorgen dat de opdracht als geheel acceptabel en rationeel blijft. De accountant accepteert tussentijdse beperkingen in de opdracht niet indien deze naar zijn mening geheel of hoofdzakelijk worden ingegeven met het doel negatieve conclusies of voorbehouden in het assurance-rapport te voorkomen. Algemene aanwijzingen voor deze situatie zijn gegeven in het Stramien en in Standaard 3000.

A16

Beperkingen die door de accountant kunnen worden geaccepteerd, zijn:

a. beperkingen in het verslag: bijvoorbeeld het verslag strekt zich (nog) niet uit over de relevante groepen van beoogde gebruikers of (nog) niet over alle landen waarin de entiteit actief is, of het verslag bevat (nog) niet alle prestatie-indicatoren die voor de beoogde gebruikers relevant zijn;
b. beperkingen in het onderzoek: bijvoorbeeld bepaalde onderwerpen en prestatie-indicatoren worden wel in het verslag opgenomen, maar intern (nog) niet voldoende beheerst en om die reden wordt het in het overleg tussen accountant en opdrachtgever (nog) niet rationeel geacht de desbetreffende informatie te controleren of te beoordelen.

A17

De voorwaarden voor het accepteren van deze vormen van beperkingen zijn dat:

a. die beperkingen in het verslag door het bestuur van de verslaggevende entiteit op duidelijke wijze worden aangegeven en gemotiveerd en waarbij waar het mogelijk is, wordt aangeduid hoe hiermee in de toekomst zal worden omgegaan;
b. naar het oordeel van de accountant sprake blijft van een rationele opdracht ten behoeve van beoogde gebruikers, waarbij laatstgenoemden, door de beperkingen, redelijkerwijze niet misleid worden of kunnen worden.

Beoordelen van de verslaggevingscriteria

(Zie Par. 12 en 13)

A18

Een assurance-opdracht bevat een aantal essentiële elementen en een daarvan is het beschikbaar zijn van 'toepasbare criteria' (suitable criteria) (zie *Stramien*, de paragrafen 34 – 38). De accountant beoordeelt in het kader van de beslissing tot het aanvaarden van de opdracht de van toepassing zijnde verslaggevingscriteria.

A19

De vijf kenmerken die het Stramien voor assurance-opdrachten voor de toepasbaarheid ('suitability') van verslaggevingscriteria bevat, zijn relevantie, volledigheid, betrouwbaarheid, neutraliteit en begrijpelijkheid.

A20

Onder de richtlijnen[929] die beschikbaar zijn voor maatschappelijke verslagen bevinden zich de *Handreiking voor Maatschappelijke verslaggeving* die is opgesteld door de Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ), de *Sustainability Reporting Guidelines* van het Global Reporting Initiative (GRI-Richtlijnen), Standaarden van de World Business Council on Sustainable Development (WBCSD), Standaarden van het Institute for Social and Ethical Accountability (ISEA). De RJ heeft bij de opstelling van de Handreiking gebruik gemaakt van de *GRI-Richtlijnen* (versie 2002). De GRI *Sustainability Reporting Guidelines* zijn uitgevaardigd door een gezaghebbende en erkende instantie van deskundigen, komen tot stand via een inzichtelijk multi-stakeholderproces en zijn voor iedereen beschikbaar.

A21

[929] De criteria voor maatschappelijke verslagen zijn nog in een stadium van ontwikkeling.

Het bestuur van de verslaggevende entiteit is verantwoordelijk voor het kiezen van toepasbare ('suitable') verslaggevingscriteria. Indien de verslaggevende entiteit andere verslaggevingscriteria dan *de GRI-Sustainability Reporting Guidelines* als normenkader voor de inhoud van haar maatschappelijk verslag kiest, wordt de accountant aanbevolen in samenhang met de *Handreiking voor Maatschappelijke verslaggeving* van de RJ *de GRI-Sustainability Reporting Guidelines* (deel 1, *Defining Report Content, Quality and Boundary* en deel 2 voor zover het om de 'Standard Disclosures' gaat) als toetsingskader voor zijn oordeel over de toepasbaarheid ('suitability') van desbetreffende andere verslaggevingscriteria te hanteren. In dat geval is de vakkundige oordeelsvorming van de accountant als deskundige op het gebied van externe verslaggeving van doorslaggevend belang.

A22

De verslaggevingscriteria vormen de belangrijkste basis voor de vaststelling van de 'gerechtvaardigde informatiebehoefte' van de beoogde gebruikers en daardoor voor de inhoud van het maatschappelijk verslag. Daarnaast is het de verantwoordelijkheid van het bestuur andere bronnen die aanvullende eisen stellen aan de inhoud van het maatschappelijk verslag, zoals branche-afspraken, convenanten met de overheid, in ogenschouw te nemen. De door het bestuur van de verslaggevende entiteit gemaakte keuzes en de gehanteerde verslaggevingsgrondslagen worden beschreven in het verslaggevingsbeleid. In zowel de *Handreiking Maatschappelijke Verslaggeving* van de Raad voor de Jaarverslaggeving als de *Sustainability Reporting Guidelines* van Global Reporting Initiative wordt informatie gevraagd over het verslaggevingsbeleid.

A23

De accountant beoordeelt de aanvaardbaarheid van het verslaggevingsbeleid. Bij de beoordeling van het verslaggevingsbeleid verkrijgt de accountant bijvoorbeeld inzicht in:

- het proces voor het vaststellen van de afbakening en grenzen van de verslaggevende entiteit;
- het proces van de dialoog met interne en externe belanghebbenden;
- de inzichtelijkheid van de gemaakte keuzes in te rapporteren onderwerpen en te hanteren methodologie en de transparantie over eventuele beperkingen in de onderwerpen of de betrouwbaarheid ervan;
- de consistentie van het verslaggevingsbeleid.

A24

Wanneer informatie die van belang kan worden geacht voor bepaalde groepen van beoogde gebruikers ontbreekt, geeft de verslaggevende entiteit daarvoor een adequate motivering in het maatschappelijk verslag. Een argument kan zijn een noodzakelijk geachte en door de accountant als argument aanvaarde geheimhouding van gevoelige informatie.

Deskundigheid

(Zie Par. 14 en 15)

A25

De deskundigheid van de accountant voor het onderzoeken van een maatschappelijk verslag bestaat uit de volgende elementen:

Controlekennis

- kennis van en ervaring met het geven van assurance bij andere dan historische financiële informatie in het algemeen en op het gebied van maatschappelijke verslagen in het bijzonder, inclusief de toepassing van de daarvoor geldende assurance standaarden van IFAC respectievelijk NBA;
- een algemeen inzicht in assurance-standaarden van niet-accountantsorganisaties, zoals de AA1000 Assurance Standard van het Institute of Social and Ethical Accountability ('AccountAbility');
- kennis van de branche;
- bekendheid met de maatschappelijke omgeving van de verslaggevende entiteit.

Materiekennis

- kennis van het milieu en van de technische risico's op dat gebied;
- kennis van de sociale en economische aspecten die in het maatschappelijk verslag aan de orde (behoren te) komen;
- kennis van de geldende milieu, sociale en/of arbeidswetgeving en van branchegewijze, nationale en/of internationale afspraken, regels, conventies en/of protocollen;
- kennis van duurzaamheidsrisico's in de keten, bijbehorende relevante richtlijnen en wereldwijde ontwikkelingen.

Kennis van management- en informatiesystemen

- algemeen inzicht in relevante managementsystemen, zoals milieuzorgsystemen, of systemen voor de arbozorg, en de daarvoor geldende normen zoals ISO 14001 respectievelijk SA 8000;
- kennis van en ervaring met het beoordelen van de toereikendheid van interne informatiesystemen voor het verzamelen van en rapporteren over de bedoelde informatie, inclusief de aspecten van interne beheersing.

Kennis van externe verslaggeving en verslaggevingsrichtlijnen en relevante maatschappelijke en politieke 'issues'

- kennis van de relevante richtlijnen voor externe verslaggeving, zoals de Handreiking van de Raad voor de Jaarverslaggeving inzake maatschappelijke verslaggeving, de GRI-Richtlijnen en vergelijkbare andere nationale of internationale verslaggevingsregels en -aanbevelingen;
- inzicht in de belangrijke maatschappelijke en politieke 'issues' die actueel zijn op het terrein van maatschappelijk verantwoord ondernemen, nationaal en/of internationaal;
- inzicht in de opvattingen, visies en belangen van beoogde gebruikers en hun gerechtvaardigde informatiebehoeften;
- bekendheid met de maatschappelijke omgeving van de verslaggevende entiteit.

Samenwerken met externe materiedeskundigen
(Zie Par. 16 en 17)
A26
De ongedeelde verantwoordelijkheid van de accountant staat voorop. Bij het gebruikmaken van een externe materiedeskundige communiceert de accountant zijn ongedeelde verantwoordelijkheid ook voor de uitvoering van de werkzaamheden gedaan door de externe materiedeskundige met het bestuur van de entiteit.
A27
Het verdient aanbeveling dat de accountant in het assurance-rapport melding maakt van de inbreng van de externe materiedeskundige ten aanzien van de betrokken onderdelen van de opdracht. Dit kan bijvoorbeeld plaatsvinden bij de beschrijving van de werkzaamheden. Deze vermelding is zinvol voor de beoogde gebruikers van het assurance-rapport en kan de geloofwaardigheid van de conclusies verhogen. Deze vermelding doet geen afbreuk aan de ongedeelde verantwoordelijkheid van de accountant jegens de beoogde gebruikers van het assurance-rapport en zij tast evenmin de strekking van het assurance-rapport aan. Indien de inbreng van een externe materiedeskundige in het assurance-rapport wordt vermeld, wordt daaraan toegevoegd dat de accountant de ongedeelde verantwoordelijkheid voor de hele opdracht draagt en wordt het assurance-rapport alleen door de accountant ondertekend.

Risicoanalyse
(Zie Par. 19, 20 en 21)
A28
De accountant past bij de assurance-opdracht inzake het maatschappelijk verslag in beginsel dezelfde begrippen, methoden en technieken toe als bij de onderzoeken van historische financiële informatie. De begrippen die bij de uitvoering in het bijzonder relevant zijn, zijn vastgelegd in Standaard 300 tot en met 330 inzake risico-inschatting en het inspelen op ingeschatte risico's.
A29
Bij veel verslaggevende entiteiten die een assurance-opdracht inzake hun maatschappelijk verslag geven, fungeert tevens een accountant die de jaarrekening controleert. In het overleg van de accountant met de andere binnen de verslaggevende entiteit functionerende accountants bespreekt hij de kwaliteit van de corporate governance, de beheersingsomgeving en de beheersingsactiviteiten binnen de entiteit. Voorts neemt hij kennis van de significante elementen uit de risicoanalyse en de bevindingen van de accountant die de jaarrekening controleert en de interne accountant voor zover die van belang (kunnen) zijn voor het onderzoek van het maatschappelijk verslag.
A30
Het voeren van overleg tussen de accountant en de accountant die de jaarrekening controleert, neemt niet weg dat de accountant die het maatschappelijk verslag controleert of beoordeelt in alle gevallen volledig verantwoordelijk blijft voor de uitvoering van zijn onderzoek. Bij de opdrachtaanvaarding wordt met de opdrachtgever overeengekomen dat informatie-uitwisseling tussen beide accountants kan plaatsvinden, waarvoor de opdrachtgever schriftelijk toestemming geeft.
A31
Indien de accountant de jaarrekening controleert en daarnaast ook het maatschappelijk verslag controleert of beoordeelt, ligt het voor de hand bij de risicoanalyse voor de assurance-opdracht inzake het maatschappelijk verslag tevens de risicoanalyse die wordt uitgevoerd ten behoeve van de controle van de jaarrekening te betrekken. Als gevolg daarvan zal de accountant onderzoeken welke aspecten voor het onderzoeken van het maatschappelijk verslag een verdergaande risicoanalyse noodzakelijk maken.
A32
Bronnen voor het verkrijgen van inzicht in de branche en in de kenmerken van de entiteit zelf inclusief de belangrijke bedrijfsrisico's kunnen de lokale of centrale compliance-functionarissen en de lokale of centrale milieucoördinatoren zijn. Bronnen kunnen tevens zijn de relevante wetten, regels, gedragscodes en standaarden voor zover die van belang zijn voor de inhoud van het maatschappelijk verslag. Tevens zijn voor dit doel van belang de interne beleidsdocumenten en de interne gedragscodes. Verder kan informatie over de branche en de entiteit worden verkregen uit studierapporten en informatie die vrij beschikbaar zijn via internet. Veel wetten, regels, gedragscodes en standaarden die

op dit terrein mondiaal van kracht zijn, zijn beschikbaar via internet.

A33

De inschatting van het inherente risico wordt onder meer beïnvloed door de volgende factoren:

- de omvang en de complexiteit van de verslaggevende entiteit, haar bedrijfsprocessen en de mogelijke effecten daarvan op het milieu en de samenleving (bijvoorbeeld milieurisico's als gevolg van gebruikte grondstoffen, energie, water en de invloed op de biodiversiteit);
- het bestaan van meerdere vestigingen of vestigingen in verschillende landen of in gebieden met verschillende culturen, wettelijke bepalingen, rechtspraak en dergelijke;
- de gevoeligheid van informatie in de percepties van enerzijds de verslaggevende entiteit en anderzijds de beoogde gebruikers. Uiteenlopende belangen kunnen leiden tot het risico van meningsverschillen van mening over onder meer de volledigheid van de verstrekte informatie;
- de perceptie van de beoogde gebruikers met betrekking tot de directe en de indirecte economische invloeden op beoogde gebruikers en de economische systemen. Opgemerkt wordt dat vooral de indirecte invloeden niet altijd nauwkeurig zijn te bepalen;
- de mate waarin bij de bepaling van de informatie is gebruik gemaakt van beoordelingen en schattingen.

A34

Bij het verkrijgen van het inzicht in de interne beheersingsomgeving gaat de accountant de betrokkenheid van het bestuur van de verslaggevende entiteit na voor wat maatschappelijk verantwoord ondernemen betreft en daarmee voor het handhaven van het juiste evenwicht tussen het bereiken van de financiële doelstellingen en bredere economische, sociale en milieugevolgen van de beslissingen die daartoe binnen de verslaggevende entiteit worden genomen. De accountant stelt daarbij vast dat de ondernemingsstrategie, de business principles, de daarop gebaseerde gedragscodes, de houding van het hoogste bestuur en het bewustzijn binnen de entiteit met elkaar in overeenstemming zijn. De accountant gaat tevens na of procedures bestaan voor het verzamelen en verwerken van maatschappelijke informatie.

Aspecten hierbij zijn onder meer:

- de manier waarop deze vormen van maatschappelijke informatie door het verantwoordelijk management worden beheerst (worden bijvoorbeeld ISO 14001 en SA 8000 gehanteerd[930];
- de wijze waarop verantwoordelijkheden aan functionarissen van de verslaggevende entiteit voor het beheersen van de maatschappelijk belangrijke punten worden toegewezen;
- de wijze waarop invulling aan wet- en regelgeving op milieu en sociaal gebied, inclusief vereisten voor de verslaggeving, verordeningen en internationale verdragen (bijvoorbeeld Kyoto protocol, universele verklaring van de rechten van de mens), gedragscodes voor het tegengaan van onethisch handelen, branche conventies inzake de (vrijwillige) verslaggeving over het milieu (zoals de Responsible Care programma's in de chemische industrie) is gegeven;
- de wijze waarop interne functionarissen of afdelingen die specifiek zijn belast met het leveren van een bijdrage aan de beheersingsomgeving, zoals Interne Accountants, Operational Auditors en/of Compliance Officers opereren.

A35

Interne beheersingsrisico's ontstaan onder meer doordat:

- interne beheersingsmaatregelen in de opzet van het interne beheersingssysteem ontbreken;
- bestaande interne beheersingsmaatregelen niet worden nageleefd;
- intern belangrijke afwijkingen niet tijdig worden gesignaleerd;
- meetsystemen kunnen uitvallen of niet zijn voorbereid op het verrichten van metingen tijdens buitengewone omstandigheden (zoals bij incidenten of bij het opstarten van een fabriek), wat kan leiden tot onvolledigheid van de beschikbare milieugegevens;
- het bestuur van de verslaggevende entiteit de juiste toepassing van belangrijke interne procedures van beheersing omzeilt of negeert door 'overruling' van betrokken functionarissen, bijvoorbeeld:
  - signalering van ongewenste situaties krijgt op een hoger niveau binnen de entiteit onvoldoende follow-up omdat bekend is dat toezichthouders bepaalde afwijkingen boven de (emissie)norm gedogen;
  - gevoelige informatie wordt bewust achtergehouden.

Systeemgerichte werkzaamheden

(Zie Par. 22 en 23)

A36

De accountant kan de opzet van de informatiesystemen en de interne beheersingsmaatregelen beoordelen door middel van interviews met het hoogste niveau van management dat verantwoordelijk is voor het financiële, het milieu en het sociale beleid van de verslaggevende entiteit alsmede het kennisnemen van de beschrijvingen van de interne beheersingsmaatregelen dienaangaande. Hierbij

[930] ISO geeft normen voor kwaliteit (ISO 9000-serie) en milieu (14000-serie). SA 8000 is uitgebracht door de mensenrechtenorganisatie Social Accountability International (SAI) en bevat normen voor de rechten van werknemers. In deze normen zijn de eisen die zijn vastgelegd in conventies van de International Labour Organisation (ILO) begrepen.

geeft hij aandacht aan de wijze waarop het bestuur van de verslaggevende entiteit met maatschappelijk verantwoord ondernemen en de verslaggeving op dat gebied omgaat, alsmede aan het interne toezicht op de naleving van geldende wetten, regels, gedragscodes en standaarden. Bevindingen vanuit interviews worden zo veel mogelijk onderbouwd met de beschrijvingen van de interne beheersingsmaatregelen.
controleopdrachten – De accountant richt zich bij controleopdrachten in eerste instantie op de opzet en het bestaan van de beleidsuitgangspunten en de beheersingsmaatregelen die de bestuur van de verslaggevende entiteit voor haar eigen functioneren hanteert ('key managerial controls') inclusief een beoordeling van de onvervangbare interne beheersingsmaatregelen. In aansluiting op het onderzoek van de 'key managerial controls' bepaalt hij in welke mate hij de opzet en het bestaan van andere interne beheersingsmaatregelen in het onderzoek betrekt;
beoordelingsopdrachten – De accountant richt zich bij beoordelingsopdrachten alleen op het beoordelen van de opzet van de beleidsuitgangspunten en de beheersingsmaatregelen die de bestuur van de verslaggevende entiteit voor haar eigen functioneren hanteert ('key managerial controls') inclusief een beoordeling van de onvervangbare interne beheersingsmaatregelen.

A37

Controleopdrachten: De accountant kan het bestaan van de informatiesystemen en de relevante interne beheersingsmaatregelen vaststellen door middel van lijncontroles. Bij een controleopdracht toetst de accountant ook de werking van de relevante interne beheersingsmaatregelen.
Beoordelingsopdrachten: De uitvoering van een beoordelingsopdracht omvat in het algemeen geen toetsing van de werking van de relevante interne beheersingsmaatregelen.

A38

De interne beheersingssystemen voor de informatie van het maatschappelijk verslag zijn in de praktijk dikwijls minder ver ontwikkeld dan die voor de beheersing van financiële informatie. Het gevolg hiervan is in zijn algemeenheid dat in die gevallen het systeemonderzoek een beperktere betekenis voor het geheel van de werkzaamheden heeft dan bij de jaarrekeningcontrole. Indien dit bij een concrete opdracht aan de orde is, gaat de accountant na of en in hoeverre gegevensgerichte werkzaamheden toereikende assurance-informatie kunnen opleveren. Indien dit niet in voldoende mate het geval blijkt te zijn, zal een ander assurance-rapport dan een goedkeurend assurance-rapport zonder toelichtende paragraaf worden verstrekt.

A39

Het is van belang dat adequate systemen voor het verzamelen van de informatie voor het maatschappelijk verslag, inclusief een toereikende mate van interne beheersing daarvan bestaan. Voor welke vormen van informatieverzameling deze interne beheersing noodzakelijk is, hangt af van de gerechtvaardigde informatiebehoefte, de materialiteit ervan en de daaraan verbonden risico's.

A40

Indien de accountant van oordeel is dat de interne beheersingsmaatregelen van zodanige kwaliteit zijn dat hij daarvan bij de uitvoering van zijn werkzaamheden gebruik wil en kan maken, zal hij onderzoek doen om een zodanig inzicht te verkrijgen in opzet en bestaan van deze maatregelen dat hij in staat is een inschatting van het interne beheersingsrisico te maken. Voorbeelden van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot onderwerpen voor het maatschappelijk verslag zijn het beschikbaar zijn van procedures voor:

- het uitoefenen van toezicht op de naleving van algemene wetten en regels, milieu en/of Arbowetgeving en de naleving van business principles en gedragsregels al dan niet door aparte compliance officers;
- het uitvoeren van interne audits in het kader van ISO 14000 en SA 8000 en de monitoring van de effecten daarvan in de praktijk;
- het beschikbaar hebben van goede 'audit trails';
- het uitvoeren van interne cijferbeoordeling en verbandscontroles van kwantiteiten productie en/of energieverbruik, afvalproductie en emissies, waarbij voor zover dat mogelijk is, wordt gebruikgemaakt van de verbanden met de financiële administratie;
- het nemen van monsters door erkende laboratoria of deskundig eigen personeel.

A41

De mate van diepgang van inzicht in de hiervoor genoemde maatregelen is afhankelijk van de specifieke doelstelling van het verslag en de groepen van beoogde gebruikers. Bij een maatschappelijk verslag dat vooral op lokale of regionale beoogde gebruikers(groepen) is gericht, kunnen bijvoorbeeld de uitkomsten van lokale ISO-audits en/of SA-audits belangrijker zijn dan bij een mondiaal verslag van een internationaal opererende entiteit.

A42

De werkzaamheden die zijn genoemd in paragraaf T 40 omvatten onder meer interviews met het hoogste niveau van management dat verantwoordelijk is voor het milieu en het sociale beleid van de verslaggevende entiteit, waarbij aandacht aan het interne toezicht op de naleving van geldende wetten, regels, gedragscodes en dergelijke wordt gegeven. Waar dat nodig is, worden ook interviews gehouden met functionarissen binnen de entiteit die geen directe belanghebbenden zijn bij de uitkomsten van het onderzoek, zoals R&D-functionarissen.

A43

Indien de accountant concludeert dat hij geen gebruik kan maken van de interne beheersingsmaatregelen gaat hij na wat het effect hiervan op aard, tijdsfasering en omvang van te verrichten gegevensgerichte werkzaamheden c.q. op de aard van het assurance-rapport is.

Gegevensgerichte werkzaamheden
(Zie Par. 24)
A44
Een aanzienlijk deel van de informatie in het maatschappelijk verslag is doorgaans kwalitatief van aard (bijvoorbeeld informatie omtrent de strategie van de entiteit, haar beleid en gedragsregels en haar relatie met groepen van beoogde gebruikers). Voor dit soort informatie verkrijgt de accountant assurance-informatie door gebruik te maken van een combinatie van technieken, die veelal inhouden:
- het houden van interviews met het hoogste niveau van management dat verantwoordelijk is voor het milieu en het sociale beleid van de verslaggevende entiteit en met degenen die met het interne toezicht, respectievelijk het zelfstandig beoordelen van de aanvaardbaarheid van de aldus verkregen informatie zijn belast;
- het kennisnemen van interne en externe documenten en het verifiëren bij controleopdrachten en het afstemmen bij beoordelingsopdrachten dat deze documenten en gegevens een goede onderbouwing geven van de informatie die in het maatschappelijk verslag is opgenomen en de reikwijdte van het onderzoek, bijvoorbeeld beleidsdocumenten of informatie op internet;
- het kennisnemen van de notulen van de vergaderingen van het bestuur, de Raad van commissarissen en van andere vergaderingen die van belang zijn voor de inhoud van het maatschappelijk verslag, zoals vergaderingen met betrekking tot de uitvoering van het human resource- en sociaal beleid.

A45
Voorbeelden van cijferanalyses zijn:
- cijferbeoordelingen van prestaties in relatie tot beschikbare normen of geformuleerde doelstellingen en trendanalyses van gegevens;
- vergelijkingen met gegevens van branchegenoten;
- het vaststellen van het bestaan van een verband tussen financiële gegevens en de gegevens in het maatschappelijk verslag (bijvoorbeeld het verband tussen de hoeveelheid verbruikt aardgas en de hoeveelheid uitstoot van kooldioxide).

A46
Voorbeelden van detailcontroles zijn:
- het bij controleopdrachten onderzoeken van documentatie en gegevens die de desbetreffende informatie onderbouwen (verificatiewerkzaamheden) of bij beoordelingsopdrachten het afstemmen met de desbetreffende informatie. Deze documentatie en gegevens kunnen bestaan uit zowel externe als interne documenten. Verificatie met behulp van externe documentatie kan relatief vaak bij de controle van het aspect 'milieu' in het maatschappelijk verslag worden gehanteerd. Voorbeelden zijn het onderzoeken van nota's of servicecontracten van milieudiensten waaruit aard, tijdstip en omvang van de door derden verrichte werkzaamheden blijken (bijvoorbeeld facturen voor vuilafvoer). Voorbeelden inzake interne documentatie zijn het afstemmen met van notulen en het vergelijken van de uitkomsten van emissieregistraties met gegevens die zijn opgenomen in openbaar gemaakte stukken van de verslaggevende entiteit (bijvoorbeeld via internet of gedeponeerd bij toezichthouders) en dergelijke;
- het onderzoeken van de juiste toepassing van vastgestelde technieken en formules bij het meten van de relevante informatie (bijvoorbeeld formules om de hoeveelheid zware metalen in geloosd afvalwater te berekenen);
- het onderzoeken van een tijdige invoer van belangrijke gegevens in systemen;
- het opnieuw berekenen en/of het opnieuw uitvoeren van metingen van belangrijke emissies in de lucht of de productie van gevaarlijke afvalstoffen.

Totaalbeeld maatschappelijk verslag
(Zie Par. 25)
A47
Om het totaalbeeld van het maatschappelijk verslag te evalueren, is het over het algemeen zinvol dat de accountant gericht mediaonderzoek verricht. Dit is vooral van belang als een toets op de volledigheid van de in het maatschappelijk verslag behandelde onderwerpen.

Bijzonderheden voor multi-locaties
(Zie Par. 26)
A48
De assurance-opdracht inzake een maatschappelijk verslag van een groep van ondernemingen die bestaat uit regionaal gespreide vestigingen en/of verschillende juridische entiteiten of business units, hierna samengevat onder de term multi-locaties, brengt enkele bijzonderheden met zich mee. Deze bijzonderheden hangen ten dele samen met verschillen in cultuur, wettelijke bepalingen en recht-

spraak. Daarnaast zijn er bijzonderheden die samenhangen met de structuur van de entiteit, waarbij kan worden gedacht aan:
- de mate van centralisatie van bevoegdheden;
- het beschikbaar zijn van centrale richtlijnen;
- de interne beheersing van de lokale processen;
- het beschikbaar zijn van centrale en decentrale compliance-functionarissen.

De genoemde bijzonderheden kunnen betrekking hebben op het maatschappelijk verslag als geheel en op onderdelen daarvan.

A49

De keuze van de afzonderlijk te onderzoeken groepsonderdelen hangt af van het geheel van de omstandigheden, zoals:
- de aard en de vergelijkbaarheid van de bedrijfsprocessen;
- de effectiviteit van de interne beheersingsomgeving, in het bijzonder de directe betrokkenheid van het centrale management bij de monitoring van de voor het maatschappelijk verslag relevante activiteiten bij de desbetreffende groepsonderdelen;
- de kwaliteit van de lokale interne beheersingsmaatregelen.

Verkrijgen van aanvullende assurance-informatie

(Zie Par. 27, 28, 29, 30 en 31)

A50

Een schriftelijke mededeling ('letter of representation') van het bestuur van de verslaggevende entiteit is ter bevestiging dat aan de accountant geen relevante informatie is onthouden en dat zich na afloop van de verslagperiode tot aan het moment van het afgeven van de schriftelijke mededeling geen gebeurtenissen hebben voorgedaan waarvan de gevolgen ten onrechte niet in het maatschappelijk verslag zijn verwerkt. De visie van de Raad van Commissarissen aangaande de aspecten met betrekking tot het maatschappelijk verslag kunnen onder meer worden vastgelegd in de notulen van het gesprek dat de accountant met de Raad heeft, welke notulen de accountant in zijn dossier opneemt.

Het assurance-rapport

(Zie Par. 33, 34, 35, 36, 37 en 38)

A51

De basiselementen van een assurance-rapport zijn:
a. opschrift;
b. geadresseerde;
c. aanduiding en beschrijving van het object van onderzoek;
d. vermelding van de verslaggevingscriteria;
e. beperking bij het onderzoek;
f. verantwoordelijkheden van de verantwoordelijke partij en de accountant;
g. verwijzing naar het gebruik van deze assurance-standaard;
h. samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden;
i. conclusie van de accountant;
j. datum van het assurance-rapport;
k. naam en vestigingsplaats van de accountantsorganisatie en/of de accountant.

A52

In de voorbeeldteksten zijn drie voorbeelden van assurance-rapporten opgenomen. De bewoordingen van deze voorbeelden zijn niet verplicht, maar hebben alleen ten doel enige vormen van rapportering te illustreren. Zij omvatten evenmin alle situaties die denkbaar zijn.

Opschrift

A53

In het opschrift van het assurance-rapport geeft duidelijk weer wat de strekking is van de uiteindelijke conclusie. Bij een conclusie met beperking kan dat zijn: 'assurance-rapport met beperking bij het maatschappelijk verslag van entiteit XYZ'.

Geadresseerde

A54

Het assurance-rapport wordt bij voorkeur geadresseerd aan de beoogde gebruikers van het maatschappelijk verslag of desgewenst aan de belanghebbenden van de verslaggevende entiteit.

Aanduiding en beschrijving van het object van onderzoek

A55

Een goede identificatie en beschrijving van de onderwerpen opgenomen in het object van onderzoek, is van bijzonder belang indien:
- een beperking in het onderzoek is opgetreden;
- sommige onderdelen van het verslag zijn gecontroleerd en andere onderdelen beoordeeld;

- een geïntegreerd financieel en maatschappelijk verslag waarbij de financiële informatie niet onder de assurance-opdracht valt, is uitgebracht.

A56
Tevens wordt vermeld of de opdracht is uitgevoerd als een controleopdracht dan wel als een beoordelingsopdracht. De werkzaamheden die worden verricht bij het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid zijn gericht op het vaststellen van de plausibiliteit van informatie en zijn geringer in diepgang dan die worden verricht bij het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid.

Vermelding van de verslaggevingscriteria
A57
Indien de in het concrete geval gehanteerde verslaggevingscriteria niet algemeen als normatief worden geaccepteerd, vormt de accountant zijn conclusie over de toepasbaarheid (suitability) ervan. Indien de accountant deze criteria niet toepasbaar acht (niet 'suitable'), dan verstrekt hij een ander dan goedkeurend assurance-rapport.

Beperkingen bij het onderzoek
A58
Indien de inhoud van het maatschappelijk verslag beperkt is dan wordt in het assurance-rapport verwezen naar de pagina's van het maatschappelijk verslag waarin de motivering voor de beperkte behandeling in het verslag wordt gegeven.
A59
Ook kan het voorkomen dat sprake is van een beperking van het onderzoek. Dit kan het geval zijn als niet het gehele verslag object van het onderzoek is geweest. Bijvoorbeeld, de informatie over werkgelegenheidsaspecten van een voorgenomen sluiting van een concernonderdeel kan niet toereikend worden gecontroleerd omdat deze geheel is gebaseerd op ruwe schattingen van het bestuur van de entiteit. De beschrijving van deze beperking in het onderzoek geschiedt bij voorkeur onder verwijzing in het assurance-rapport naar een uiteenzetting daaromtrent in de tekst van het maatschappelijk verslag. De beperkingen kunnen ook geheel in het assurance-rapport worden beschreven.
A60
Indien toekomstgerichte informatie in het verslag is opgenomen dan wordt vermeld of deze informatie al dan niet onderdeel uitmaakt van de assurance-opdracht. Indien dit wel het geval is dan kan dit slechts betrekking hebben op de beoordeling van de redelijkheid van de aan de toekomstgerichte informatie ten grondslag liggende veronderstellingen. Dit wordt in voorkomende gevallen tot uitdrukking gebracht in het assurance-rapport door middel van een negatief geformuleerde mededeling met betrekking tot de vraag of de veronderstellingen een redelijke basis voor de toekomstgerichte informatie vormen.

Verantwoordelijkheden van de verantwoordelijke partij en de accountant
A61
De verantwoordelijkheid van het bestuur van de verslaggevende entiteit en de accountant worden expliciet in het assurance-rapport vermeld.

Verwijzingen naar het gebruik van deze assurance-standard
A62
In het assurance-rapport geeft de accountant aan dat de werkzaamheden uitgevoerd zijn naar Nederlands recht waaronder begrepen de Standaard 3810N Assurance-opdrachten inzake maatschappelijke verslagen.

Samenvatting van de werkzaamheden, inclusief de inschakeling van materiedeskundigen
A63
Voor de wijze van verwijzen naar de werkzaamheden van de accountant zijn voorbeelden in de voorbeeldteksten gegeven. Indien materiedeskundigen zijn ingeschakeld, wordt dit bij voorkeur in het assurance-rapport vermeld. Bij het gebruikmaken van interne materiedeskundigen wordt de keuze van vermelding bepaald door de kantoorprocedures van de accountant. Indien het een externe materiedeskundige betreft, voegt de accountant toe dat hij de ongedeelde verantwoordelijkheid voor de hele opdracht draagt.

Conclusie van de accountant – goedkeurend
A64
Bij een controleopdracht wordt de conclusie in positieve bewoordingen geformuleerd. Een goedkeurend assurance-rapport kan worden verstrekt indien het onderzoek tot de conclusie heeft geleid dat het maatschappelijk verslag als geheel voldoet aan alle daaraan te stellen eisen. Ofschoon de bewoording van de conclusie vormvrij is, wordt aangedrongen een van de twee onderstaande

formuleringen te hanteren. Het gebruik van de term 'getrouw beeld' wordt ten zeerste ontraden.[931]

Voorbeeld 1: goedkeurende conclusie bij een controleopdracht
'Op grond van ons onderzoek concluderen wij dat het verslag in alle van materieel belang zijnde opzichten een betrouwbare en toereikende weergave van het beleid van XYZ NV ten aanzien van maatschappelijk verantwoord ondernemen bevat, en van de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen en de prestaties op dat gebied in het verslagjaar, in overeenstemming met de van toepassing zijnde verslaggevingscriteria <naam gehanteerde criteria>[932]*'*

Voorbeeld 2: goedkeurende conclusie bij een controleopdracht
'Op grond van ons onderzoek concluderen wij dat in overeenstemming met de van toepassing zijnde verslaggevingscriteria <naam gehanteerde criteria>:[933]

- *de grondslagen van de verslaggeving aanvaardbaar zijn en consistent zijn toegepast;*
- *de beschreven gebeurtenissen gedurende de verslagperiode hebben plaatsgevonden en volledig, juist en tijdig zijn weergegeven;*
- *de verstrekte informatie in alle van belang zijnde opzichten volledig, juist en toereikend is weergegeven.'*

Conclusie van de accountant – goedkeurend met toelichtende paragraaf
A65
Onder omstandigheden kan in een toelichtende paragraaf worden gewezen op informatie in het maatschappelijk verslag die van groot belang is voor de juiste interpretatie van het algehele beeld dat met het maatschappelijk verslag wordt opgeroepen. Dit kan bijvoorbeeld nodig zijn als de interne informatiesystemen in de eerste jaren van de rapportering nog niet toereikend zijn om tot een goedkeurend oordeel te komen, mits dit feit op duidelijke wijze is uiteengezet door de verslaggevende entiteit.

Conclusie van de accountant – niet goedkeurend
A66
De accountant die een maatschappelijk verslag onderzoekt, kan niet altijd tot een volledig goedkeurende conclusie komen. Op basis van de vakkundige oordeelsvorming van de accountant wordt een conclusie met beperkingen, een conclusie van oordeelonthouding of een afkeurende conclusie geformuleerd.

Conclusie van de accountant – beoordelingsverklaring
A67
Bij een beoordelingsopdracht wordt de conclusie in negatieve bewoordingen geformuleerd. Een goedkeurend assurance-rapport kan worden verstrekt indien het onderzoek niet tot de conclusie heeft geleid dat het maatschappelijk verslag als geheel niet voldoet aan alle daaraan te stellen eisen. Ofschoon de bewoording van de conclusie vormvrij is wordt erop aangedrongen een van de twee onderstaande formuleringen te hanteren. De keuze van de te hanteren bewoording is afhankelijk van de gerechtvaardigde informatiebehoefte van de beoogde gebruikers.
Het verdient aanbeveling dat de accountant bij een beoordelingsopdracht in de paragraaf met betrekking tot de reikwijdte van het onderzoek expliciet aangeeft de beperkte doelstelling van een beoordelingsopdracht ten opzichte van een controleopdracht.

Voorbeeld 3: goedkeurende conclusie bij een beoordelingsopdracht
'*Op grond van ons onderzoek hebben wij geen reden te concluderen dat het verslag in alle van materieel belang zijnde opzichten geen betrouwbare en toereikende weergave van het beleid van XYZ NV ten aanzien van maatschappelijk verantwoord ondernemen bevat – en van de bedrijfsvoering – de gebeurtenissen en de prestaties op dat gebied in het verslagjaar, in overeenstemming met de van toepassing zijnde verslaggevingscriteria <naam gehanteerde criteria>.*[934]

Voorbeeld 4: goedkeurende conclusie bij een beoordelingsopdracht
'*Op grond van ons onderzoek hebben wij geen reden te concluderen dat in overeenstemming met de*

[931] Het gebruik van de term 'getrouw beeld' voor de formulering van de conclusies in het assurance-rapport wordt ten sterkste ontraden omdat deze term voor de rapportering van een oordeel van de accountant bij jaarrekeningen wordt gereserveerd. De term heeft een algemeen geaccepteerde betekenis, doch alleen in die context.
[932] Deze verslaggevingscriteria kunnen algemeen aanvaard zijn of specifiek voor het maatschappelijk verkeer zijn ontwikkeld. De criteria moeten voldoen aan de vijf kenmerken die het Stramien: noemt relevantie, volledigheid, betrouwbaarheid, neutraliteit en begrijpelijkheid.
[933] Zie voorgaande voetnoot.
[934] Deze verslaggevingscriteria kunnen algemeen aanvaard zijn of specifiek voor het maatschappelijk verkeer zijn ontwikkeld. De criteria moeten voldoen aan de vijf kenmerken die het Stramien: noemt relevantie, volledigheid, betrouwbaarheid, neutraliteit en begrijpelijkheid.

van toepassing zijnde verslaggevingscriteria <naam gehanteerde criteria>:[935]
- *de grondslagen van de verslaggeving niet aanvaardbaar zijn en niet consistent zijn toegepast;*
- *de beschreven gebeurtenissen gedurende de verslagperiode niet hebben plaatsgevonden en niet volledig, juist en tijdig zijn weergegeven;*
- *de verstrekte informatie niet in alle van belang zijnde opzichten volledig, juist en toereikend is weergegeven.'*

3850N Assurance- en overige opdrachten met betrekking tot prospectussen

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard
1
Deze Standaard behandelt assurance- en overige opdrachten die de accountant uitvoert met betrekking tot prospectussen, opgesteld voor effectentransacties, die geheel of gedeeltelijk onder de Nederlandse wet- en regelgeving en/of onder de wet- en regelgeving van de Europese Unie vallen. Deze Standaard kan ook toegepast worden bij opdrachten met betrekking tot prospectussen, opgesteld voor effectentransacties die niet onder de Nederlandse wet- en regelgeving en/of de wet- en regelgeving van de Europese Unie vallen.
Deze Standaard is niet van toepassing op opdrachten voor prospectussen, opgesteld voor effectentransacties in de Verenigde Staten van Amerika.

Financiële informatie in een prospectus
2
Afhankelijk van de aard van de effectentransactie waarvoor een prospectus wordt opgesteld en afhankelijk van de jurisdictie waaronder het prospectus valt, gelden vereisten voor de inhoud van een prospectus. Vereisten hebben onder andere betrekking op de financiële informatie van de uitgevende entiteit die in het prospectus opgenomen moet worden. Op basis van de vereisten, kan de uitgevende entiteit de volgende financiële informatie in een prospectus opnemen:
a. een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden die reeds gecontroleerd is en voldoet aan de van toepassing zijnde regels voor het opstellen en presenteren van financiële overzichten volgens de Prospectusrichtlijn;
b. een volledige set van financiële overzichten die voor het prospectus is opgesteld omdat de bestaande gecontroleerde volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden niet voldoet aan de van toepassing zijnde regels volgens de Prospectusrichtlijn;
c. een volledige set van financiële overzichten die voor het prospectus is opgesteld vanwege de complexiteit van de financiële voorgeschiedenis van de uitgevende entiteit;
d. een winstprognose;
e. pro forma financiële informatie om de invloed die een significante gebeurtenis of transactie op niet-aangepaste financiële informatie van de uitgevende entiteit heeft, te illustreren alsof de gebeurtenis of de transactie heeft plaatsgevonden op een eerdere datum.

Verantwoordelijkheid van de uitgevende entiteit
3
Het management van de uitgevende entiteit is verantwoordelijk voor het opstellen en de inhoud van het prospectus in overeenstemming met vereisten die gelden in de jurisdictie(s) waar de effectentransactie plaatsvindt.

Relatie met overige professionele uitspraken
4
De accountant dient op grond van de NV COS aan deze Standaard en andere toepasselijke Standaarden te voldoen bij het uitvoeren van assurance- en/of overige opdrachten met betrekking tot een prospectus, opgesteld voor een effectentransactie die geheel of gedeeltelijk onder de Nederlandse wet- en regelgeving en/of de wet- en regelgeving van de Europese Unie valt.
5
Van de accountant is vereist om Standaard 3000A of Standaard 3000D en deze Standaard na te leven bij het uitvoeren van een assurance-opdracht met betrekking tot prospectussen. Deze Standaard vult Standaard 3000A of 3000D aan maar is geen vervanging daarvan en zet uiteen hoe Standaard 3000A of 3000D moeten worden toegepast bij een assurance-opdracht met betrekking tot prospectussen.
6
Standaard 3420 behandelt assurance-opdrachten met een redelijke mate van zekerheid die door een accountant worden uitgevoerd om te rapporteren over het opstellen van pro forma financiële informatie door de uitgevende entiteit die in een prospectus is opgenomen. Deze opdrachten worden

[935] Zie voorgaande voetnoot.

niet in deze Standaard behandeld, maar hiervoor wordt verwezen naar Standaard 3420.

7

Het naleven van deze Standaard vereist, onder andere, dat de accountant de vereisten naleeft van de:

. *Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA);*
. *Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO);*
. *Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (NVKS).*

Ingangsdatum

8

Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstellingen

9

De doelstellingen van de accountant zijn, afhankelijk van de specifieke opdracht van de accountant:

a. de uitgevende entiteit schriftelijk toestemming geven om reeds eerder verstrekte controle- en/ of beoordelingsverklaringen, bij een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden, in het prospectus op te nemen;
b. een controleverklaring verstrekken bij een door de uitgevende entiteit specifiek opgestelde volledige set financiële overzichten voor algemene doeleinden ten behoeve van het prospectus omdat een reeds eerder gecontroleerde volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden niet voldoet aan de voor het prospectus van toepassing zijnde regels voor het opstellen en presenteren van financiële overzichten;
c. een assurance-rapport verstrekken bij een winstprognose die overeenkomstig de bepalingen van de Prospectusrichtlijn in een prospectus zal worden opgenomen;
d. het rapporteren aan een specifieke gebruikersgroep door middel van een 'comfort letter'; en/of
e. het rapporteren aan een specifieke gebruikersgroep met betrekking tot de werkkapitaalbehoefte gedurende een gedefinieerde periode na uitgifte van het prospectus van de uitgevende entiteit.

Definities

10

In het kader van deze Standaard hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenissen:

a. *comfort letter* – Een rapportage van de accountant aan een specifieke gebruikersgroep, opgesteld op verzoek van de uitgevende entiteit en/of de begeleidende bank. De uitgevende entiteit kan op verzoek van de begeleidende bank, ten behoeve van de tenuitvoerlegging van zijn onderzoeksverplichtingen de accountant verzoeken voor hem bepaalde activiteiten te verrichten en zijn bevindingen te rapporteren. In de praktijk wordt een dergelijke rapportage een 'comfort letter' genoemd waarbij de comfort letter op een latere datum dan het prospectus en/of de 'underwriting agreement' een 'bring-down letter' wordt genoemd.

b. *consent letter* – Een rapportage aan de uitgevende entiteit om toestemming te geven om controle- en/of beoordelingsverklaringen en/of onderzoeksrapport(en) (al dan niet door middel van verwijzing) in het prospectus op te nemen.

c. *uitgevende entiteit* – Voor de doeleinden van de Prospectusrichtlijn: 'Een rechtspersoon die effecten uitbrengt dan wel aangeeft voornemens te zijn zulke effecten uit te brengen'.

d. *winstprognose* – Een formulering waarin uitdrukkelijk of impliciet melding wordt gemaakt van een cijfer dan wel van een minimum- of maximumcijfer van de vermoedelijke omvang van de winst of het verlies voor de lopende verslagperiode en/of de daaropvolgende verslagperiodes, of die gegevens bevat op grond waarvan een dergelijk cijfer voor de toekomstige winst of het toekomstige verlies kan worden berekend, ook al wordt geen specifiek cijfer vermeld en wordt het woord 'winst' niet genoemd.

e. *prospectus (of document met een andere benaming welke dezelfde strekking kent)* – Een document, bijvoorbeeld opgesteld op grond van wettelijke en/of statutaire voorschriften aangaande een (voorgenomen) effectentransactie, dat door een uitgevende entiteit wordt opgesteld en uitgegeven met de bedoeling een derde partij te informeren en/of te bewegen een investeringsbeslissing te nemen.

f. *Prospectusrichtlijn* – Algemene benaming van de Prospectusrichtlijn van de EU, Verordening (EG) nr. 809/2004 tot uitvoering van de Prospectusrichtlijn van de EU, Richtlijn 2003/71/EG, die uitgebreide regels vastlegt voor prospectussen en de inhoud daarvan, inclusief de daarbij behorende wijzigingen.

g. *begeleidende bank* – De 'begeleidende bank' (of 'begeleidende banken' in het geval van een consortium) begeleidt de uitgevende entiteit bij de effectentransactie.

h. *Wet op het financieel toezicht* – (Wft), ofwel het Nederlands recht zoals dat van toepassing is op ondernemingen die in Nederland effecten uitgeven. De Prospectusrichtlijn is via de Wft in Nederlands recht omgezet.

i. *bestuurdersverklaring betreffende het werkkapitaal* – Een verklaring van het bestuur van de uitgevende entiteit of zij gedurende een gedefinieerde periode in het benodigde werkkapitaal denkt te kunnen blijven voorzien.

j. *werkkapitaal* – Het vermogen van de uitgevende entiteit om te beschikken over kasgeld en overige vlottende activa teneinde aan haar verplichtingen te voldoen zodra deze betaalbaar worden.
k. *werkkapitaaloverzicht* – Een analyse opgesteld door het management waaruit de werkkapitaalbehoefte van de uitgevende entiteit blijkt en welke de basis is voor de bestuurdersverklaring betreffende het werkkapitaal.
l. *underwriting agreement* – Een overeenkomst tussen de uitgevende entiteit en de begeleidende bank waarin de voorwaarden van een transactie worden overeengekomen (dit kan ook een document met een andere benaming zijn welke dezelfde strekking kent).
m. *cut-off date* – De datum tot en met waar de accountant werkzaamheden uitvoert waarover hij rapporteert in de comfort letter. De cut-off date van de comfort letter ligt een aantal (veelal drie tot vijf werkdagen vóór de datering van de comfort letter.
n. *financiële overzichten* – Volledige set financiële overzichten voor algemene doeleinden.

10A
De paragrafen 12 en 12A van Standaard 3000A zijn van overeenkomstige toepassing, voor zover in deze Standaard niet anders is bepaald.

Vereisten

Opdrachtaanvaarding- en bevestiging
11
Voorafgaand aan aanvaarding van een opdracht onder deze Standaard, dient de accountant voor zover relevant:
a. vast te stellen dat de accountant over de capaciteiten en de competentie beschikt om de opdracht uit te kunnen voeren; (Zie Par. A1)
b. vast te stellen wat de aard van de opdracht is en of de accountant onafhankelijk moet zijn om de opdracht uit te kunnen voeren; (Zie Par. A2)
c. vast te stellen dat de accountant financiële informatie van de uitgevende entiteit heeft gecontroleerd of beoordeeld; een voorwaarde voor het verstrekken van een comfort letter;
d. de bewoordingen van het door de relevante wet- of regelgeving voorgeschreven oordeel, indien aanwezig, te evalueren om te kunnen bepalen of de accountant naar waarschijnlijkheid in staat zal zijn om een oordeel tot uitdrukking te brengen zoals voorgeschreven en op basis van het uitvoeren van de werkzaamheden die in deze Standaard worden gespecificeerd; (Zie Par. A3)
e. wanneer sprake is van een aangepast controleoordeel of aangepaste beoordelingsconclusie of de verklaring een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden of een paragraaf inzake overige aangelegenheden bevat, te overwegen of de relevante wet- of regelgeving toestaat om gebruik te maken van het aangepaste controleoordeel of de aangepaste beoordelingsconclusie of de verklaring met een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden of een paragraaf inzake overige aangelegenheden; en
f. overeenstemming met de uitgevende entiteit te verkrijgen dat deze haar verantwoordelijkheid erkent en begrijpt voor: (Zie Par. A4)
    1. het opstellen van financiële overzichten voor opname (al dan niet door middel van verwijzing) in het prospectus die voldoen aan de relevante regelgeving;
    2. het opstellen van het prospectus in overeenstemming met de relevante regelgeving;
    3. het opstellen van tussentijdse managementinformatie op basis van dezelfde grondslagen voor financiële verslaggeving als de historische financiële informatie zoals opgenomen in het prospectus;
    4. het opstellen van een werkkapitaaloverzicht en bestuurdersverklaring betreffende het werkkapitaal;
    5. het op adequate wijze toelichten en beschrijven van de van toepassing zijnde criteria aan de beoogde gebruikers indien deze niet openbaar zijn gemaakt; en/of
    6. het aan de accountant verschaffen van:
        a. toegang tot alle informatie waar de accountant bij de uitgevende entiteit in het kader van de opdracht om kan verzoeken;
        b. toegang tot de juiste personen, wanneer dit in het kader van de opdracht noodzakelijk is.

12
De opdrachtbevestiging, waarin de werkzaamheden worden beschreven, dient tenminste aan de uitgevende entiteit te worden geadresseerd. (Zie Par. A5, A6 en A7)

Het uitvoeren van de opdracht
13
Indien de accountant zich gedurende de opdracht bewust wordt van een geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van wet- of regelgeving, dient de accountant:
a de aangelegenheid te communiceren met het management of de met governance belaste personen, in voorkomend geval;
b die eindverantwoordelijke accountants van buiten de cliënt, te informeren over de aangelegenheid

als hij weet dat zij bij de cliënt een opdracht uitvoeren, het voor de uitvoering van hun opdracht van belang is hiervan op de hoogte te zijn en zij niet tijdig door de cliënt zijn geïnformeerd;

c na te gaan of hij de opdracht dient terug te geven dan wel de opdracht dient aan te passen.

Bevestigingsbrief

14

De accountant dient van het management een bevestigingsbrief te ontvangen met dezelfde datum als de rapportage van de accountant. De accountant dient een aanvullende bevestigingsbrief te verkrijgen voor iedere aanvullende rapportage van de accountant (bijvoorbeeld voor een 'bring-down letter').
De accountant hanteert hierbij Standaard 580 *Schriftelijke bevestigingen*, waarbij de bevestigingsbrief in het kader van deze Standaard, indien van toepassing, specifiek gemaakt wordt voor bevestigingen inzake:

- de financiële informatie opgenomen in het prospectus; hierbij kan een verwijzing gemaakt worden naar de originele bevestigingsbrief welke het management heeft afgegeven bij afronding van de controle of beoordeling van financiële overzichten;
- de uitgevoerde beoordelingswerkzaamheden conform Standaard 2410;
- de comfort letter, waarbij tenminste alle in de comfort letter genoemde bevestigingen van het management zijn opgenomen; (Zie Par. A8)
- de consent letter;
- het onderzoeksrapport bij een winstprognose; en/of
- de rapportage omtrent het werkkapitaaloverzicht.

Documentatie

15

De documenten ter onderbouwing van de uitkomsten van de werkzaamheden dienen zodanig te worden opgesteld dat ze aantonen dat invulling is gegeven aan hetgeen aan werkzaamheden is overeengekomen en een basis vormen voor datgene wat wordt gerapporteerd.

Toestemming tot openbaarmaking

16

Indien de uitgevende entiteit de accountant schriftelijke toestemming vraagt om controleverklaring(en) en/of beoordelingsverklaring(en) en/of onderzoeksrapport(en) in een prospectus op te nemen, dient de accountant te overwegen of hij deze toestemming kan geven. De toestemmingsbrief van de accountant wordt ook wel een 'consent letter' genoemd.

17

Voordat een accountant toestemming geeft voor opname van zijn controleverklaring(en) en/of beoordelingsverklaring(en) in een prospectus moet hij:

a. de financiële overzichten en/of financiële informatie en de daarbij behorende controle- en/of beoordelingsverklaring vergelijken met de overige in het prospectus opgenomen informatie en lezen en overwegen of hij reden heeft om aan te nemen dat de overige informatie in strijd is met de informatie waarbij de controle- en/of beoordelingsverklaring is afgegeven; en verder

b. lezen en overwegen of er reden is enige informatie in het prospectus als misleidend te beschouwen.

Indien de accountant van mening is dat het prospectus informatie bevat die misleidend is of in strijd is met de financiële overzichten en/of financiële informatie en de daarbij behorende controle- en of beoordelingsverklaring, dan moet hij toestemming tot openbaarmaking weigeren totdat het prospectus op passende wijze is aangepast of de uitgevende entiteit heeft aangetoond dat zijn bevindingen ongegrond zijn.
Wanneer de accountant tijdens de uitvoering van zijn opdracht informatie verkrijgt waarvan hij van mening is dat deze moet worden vermeld in het prospectus, aangezien deze informatie volgens hem materieel is voor het doel van het prospectus of de voorgestelde transactie, dan moet hij zijn bevindingen met het management van de uitgevende entiteit bespreken en op grond daarvan de consequenties voor zijn rapportage bepalen.

18

Wanneer de accountant toestemming geeft voor opname van een reeds verstrekte controle-en/of beoordelingsverklaring, moet hij controlewerkzaamheden met betrekking tot gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode uitvoeren in overeenstemming met de paragrafen 6 en 7 van Standaard 560 voor de periode tussen de oorspronkelijke datum van zijn verklaring en de datum van het prospectus. (Zie Par. A9 en A10)

Comfort Letter

Inleiding

19

Een accountant kan alleen een comfort letter verstrekken wanneer deze de managementinformatie of financiële overzichten van de uitgevende entiteit heeft beoordeeld of gecontroleerd. (Zie Par. A11)

20

De accountant verstrekt geen comfort letter in het geval van een voorwaardelijke 'underwriting agreement'. (Zie Par. A12)

21

De accountant dient met de uitgevende entiteit en de begeleidende bank overeenstemming te bereiken over de werkzaamheden die in verband met de effectentransactie worden uitgevoerd en waarover de accountant in de comfort letter rapporteert. (Zie Par. A13 en A14)

22

Indien de opdrachtbevestiging niet door de begeleidende bank wordt ondertekend, dient het dossier van de accountant een vastlegging te bevatten over de afstemming die de accountant met de begeleidende bank heeft gehad over de inhoud van de comfort letter. (Zie Par. A14)

23

Vanwege de doelstelling van de comfort letter wordt benadrukt dat de accountant een comfort letter, naast aan de uitgevende entiteit, alleen dient uit te brengen en te adresseren aan die partijen die om aansprakelijkheidsredenen een due diligence onderzoek uitvoeren op de inhoud van het prospectus (bijvoorbeeld aan de begeleidende bank bij een door hem getekende underwriting agreement) of die een opdrachtbevestiging hebben getekend. De begeleidende bank voert onder meer een due diligence onderzoek uit ten aanzien van de status van de uitgevende entiteit en de juistheid en volledigheid van de in het prospectus opgenomen informatie en mededelingen in het licht van de vereisten voor de aanbieding van effecten. (Zie Par. A15, A16, A17, A18, A19, A20, A21 en A22)

24

Wanneer de accountant geen goedkeurende controleverklaring bij een of meerdere financiële overzichten die in het prospectus zijn opgenomen, heeft verstrekt (bijvoorbeeld een verklaring met beperking of een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden), gaat de accountant na welke gevolgen dit heeft voor in de comfort letter vermelde werkzaamheden en zijn rapportage hierover, waaronder de werkzaamheden en rapportage over wijzigingen in gespecificeerde posten in de veranderingsperiode. (Zie Par. 25 e.v.)

Werkzaamheden veranderingsperiode

25

De veranderingsperiode verwijst naar de periode na de laatste dag van de afgesloten periode die is gecontroleerd of beoordeeld door de accountant en strekt zich veelal uit tot drie tot vijf werkdagen voor de datum van de comfort letter (cut-off date). In het algemeen splitst een veranderingsperiode zich in een periode waarvoor de entiteit managementinformatie beschikbaar heeft en een periode na de laatste managementinformatie tot aan de cut-off date van de comfort letter. (Zie Par. A23, A24, A25 en A26)

26

Indien sinds de datum van de laatste gecontroleerde financiële overzichten de entiteit een verandering in grondslagen voor financiële verslaggeving heeft toegepast of een correctie heeft opgenomen voor fouten in de voorgaande periode in de managementinformatie, dient de accountant: (Zie Par. A25)

- een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat de verandering in grondslagen voor financiële verslaggeving of de correctie voor fouten in de voorgaande periode juist is en administratief verwerkt is in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving;
- vast te stellen dat de managementinformatie voor de vergelijkbare periode overeenkomstig is aangepast;
- posten te vergelijken voor eventuele veranderingen gebruik makend van de gecorrigeerde basis;
- in de comfort letter te rapporteren over de verandering in de grondslagen voor financiële verslaggeving en/of de correctie voor fouten in de voorgaande periode zowel kwalitatief als kwantitatief is;
- te beoordelen of er eventueel implicaties zijn die een correctie voor fouten uit de voorgaande periode kan hebben voor de toestemming om de controleverklaring bij de financiële overzichten in een prospectus op te nemen. In het geval dat het prospectus drie jaar financiële overzichten bevat, dient de accountant de impact van een geïdentificeerde fout te beoordelen op alle drie jaren en te overwegen of alle drie jaren gecorrigeerd moeten worden en/of een nieuw controleoordeel moet worden uitgebracht;
- vast te stellen of aanpassingen in het financieel overzicht moeten worden toegelicht in het prospectus.

27

Indien van toepassing, dient de accountant de laatste managementinformatie te lezen en om inlichtingen te verzoeken bij het management met betrekking tot deze managementinformatie. De werkzaamheden die de accountant overweegt omvatten:

- beoordelen van grondslagen voor financiële verslaggeving die gebruikt zijn bij het opstellen van deze managementinformatie om vast te stellen dat deze grondslagen consistent zijn aan die van de gecontroleerde of beoordeelde financiële overzichten;
- overwegen van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het opstellen van de managementinformatie;

- het in beschouwing nemen van waarnemingen van de accountant in het geval dat de accountant in het verleden werkzaamheden heeft uitgevoerd met betrekking tot dergelijke managementinformatie;
- uitvoeren van cijferanalyses en verzoeken om inlichtingen bij het management;
- andere werkzaamheden voor zover nodig geacht door de accountant om vast te stellen dat de managementinformatie op dezelfde basis is opgesteld als de gecontroleerde of beoordeelde financiële overzichten en vergelijkbaar zijn met deze financiële overzichten.
(Zie Par. A27 en A28)

28

Indien van toepassing, dient de accountant in een comfort letter alleen te rapporteren over wijzigingen in gespecificeerde posten, opgenomen in de balans en/of winst- en verliesrekening en de toelichting daarop in de financiële overzichten gedurende de veranderingsperiode die hij heeft beoordeeld of gecontroleerd. Hierdoor kan er geen onduidelijkheid bij de geadresseerdenontstaan. (Zie Par. A26, A27 en A28)

29

De accountant dient zijn werkzaamheden die worden uitgevoerd voor het deel van de veranderingsperiode na de laatste beschikbare managementinformatie tot aan de cut-off date van de comfort letter, noodzakelijkerwijs te beperken tot het lezen van notulen en verzoeken om inlichtingen bij het management.

30

De accountant dient alleen een beperkte mate van zekerheid te verstrekken over wijzigingen in gespecificeerde als er minder dan 135 dagen zijn verstreken sinds de einddatum van de periode waar de laatste controle of beoordeling betrekking op had. Als er meer dan 135 dagen zijn verstreken, zijn alleen overeengekomen specifieke werkzaamheden mogelijk. (Zie Par. A29 en A30)

31

Wanneer een accountant in de comfort letter over stijgingen en dalingen in gespecificeerde posten van de balans en winst- en verliesrekening rapporteert, is het voor de vergelijkbaarheid van posten en interpretatie van de stijging of daling in deze posten van belang dat de tussentijdse, niet gecontroleerde of beoordeelde en aan de financiële administratie ontleende cijfers op basis van dezelfde grondslagen voor financiële verslaggeving in de financiële administratie zijn verwerkt als in het financieel overzicht ten opzichte waarvan de vergelijking plaatsvindt. Wanneer de uitgevende entiteit per een bepaalde datum nieuwe verslaggevingsstandaarden heeft geïmplementeerd, dan rapporteert de accountant dit in de comfort letter. In de bevestiging van het management wordt tevens aan de accountant bevestigd dat per deze datum andere verslaggevingsstandaarden zijn geïmplementeerd.

Grenswaarden

32

Bij het rapporteren over stijgingen of dalingen in gespecificeerde posten in de veranderingsperiode wordt geen grenswaarde voor materialiteit toegepast. Elke verandering (stijging of daling) in de veranderingsperiode moet gerapporteerd worden in de comfort letter. (Zie Par. A31, A32 en A33)

33

Voor de rapportage over de stijgingen en dalingen in gespecificeerde posten in de comfort letter, kan de begeleidende bank verzoeken om grenswaarden te gebruiken. De grenswaarden moeten bepaald worden door de begeleidende bank omdat het aan de begeleidende bank en zijn juridisch adviseurs is of een stijging of daling van materieel belang is voor zijn doel. De accountant accepteert alleen grenswaarden die redelijk zijn in het licht van de algemene doelstelling van de comfort letter. Grenswaarden moeten kwantitatief van aard zijn en niet kwalitatief of subjectief. Termen zoals ‘significant’ of ‘van materieel belang’ worden niet gehanteerd. (Zie Par. A34 en A35)

Aansluiten van financiële informatie

34

De accountant dient alleen te rapporteren in de comfort letter over de informatie in het prospectus waarvoor zijn deskundigheid relevant is. (Zie Par. A36)

35

De accountant dient in zijn comfort letter uitsluitend te rapporteren over in het prospectus opgenomen informatie wanneer die informatie ontleend is aan de administratie en die onderworpen is aan hetzelfde niveau van interne beheersing van de uitgevende entiteit voor zover relevant voor het opstellen van financiële overzichten. De accountant dient bovendien kennis te hebben van het systeem voor interne beheersing voor zover relevant voor het opstellen van financiële informatie.

36

De accountant beperkt zich tot het rapporteren van feitelijke bevindingen. De accountant dient op grond van paragraaf 35 alleen op de volgende informatie werkzaamheden uit te voeren en hierover te rapporteren: (Zie Par. A37 en A38)

- bedragen (in een bepaalde munteenheid) of van bedragen (in een bepaalde munteenheid) afgeleide percentages, waarbij de bedragen of percentages verkregen zijn uit de administratie die onderworpen is aan interne beheersingsmaatregelen; en/of

- informatie die rechtstreeks uit de administratie afgeleid is, hetzij via analyse, hetzij door berekening.

37
De accountant dient de afzonderlijke getallen in de opstellingen, analyses en schema's van het management aan te sluiten met de onderliggende administratie van de uitgevende entiteit.

38
De accountant rapporteert primair over aansluitingen van in een prospectus opgenomen informatie wanneer voor de periode waar de financiële informatie betrekking op heeft, ook de financiële verantwoording in het prospectus is opgenomen (integraal dan wel via verwijzing) en de accountant deze financiële verantwoording heeft beoordeeld of gecontroleerd. (Zie Par. A39)

Comfort letters verstrekken na jaareinde maar voor de datum dat de controleverklaring is verstrekt

39
Een accountant kan, in de periode na balansdatum maar voordat een controleverklaring wordt verstrekt, gevraagd worden om ten behoeve van een comfort letter werkzaamheden uit te voeren met betrekking tot informatie in de veranderingsperiode na deze balansdatum.
Voordat de accountant overweegt om op deze informatie werkzaamheden uit te voeren, dient de accountant de omstandigheden van de entiteit te beschouwen zoals de interne beheersingsomgeving, geschiedenis van controle-aanpassingen, voorwaardelijke gebeurtenissen (inclusief de waarschijnlijkheid van oplossing voordat de financiële overzichten uitgebracht worden) en de aard van de activiteiten. In aanvulling hierop is de status van de controlewerkzaamheden (inclusief documentatie) een belangrijke factor bij het analyseren of er over deze informatie kan worden gerapporteerd.

40
De accountant kan alleen over deze informatie rapporteren als het onwaarschijnlijk is dat de informatie zal afwijken van de financiële overzichten waarover de accountant op een later moment een verklaring zal verstrekken. (Zie Par. A40)

41
De bepaling of de jaareinde controlewerkzaamheden zijn gevorderd tot een punt waarbij de waarschijnlijkheid dat de tussentijdse financiële informatie (4e kwartaal) of jaareinde financiële overzichten zullen wijzigen, klein is, vereist een hoge mate van professionele oordeelsvorming en overwegingen dienen derhalve gedocumenteerd te worden. Indicatoren dat de controlewerkzaamheden dat punt hebben bereikt omvatten tenminste:
- afronding van alle controlewerkzaamheden van die posten (en de bijbehorende documentatie) waarvan redelijkerwijs verwacht kan worden dat zij een element bevatten dat zal worden geplaatst op het overzicht van niet-gecorrigeerde afwijkingen;
- evaluatie van alle elementen die geïdentificeerd zijn op het overzicht van niet-gecorrigeerde afwijkingen (en documentatie van de evaluatie);
- bereiken van een volledig begrip met het management van de vorm en inhoud van de bevestigingsbrief die zij zullen verstrekken bij de voltooiing van de controlewerkzaamheden;
- verkrijgen van inzicht van de advocaat van de vorm en inhoud van de juridische brief/ advocatenbrief;
- overeenstemming met het management over de vorm en inhoud van elke vereiste communicatie met het auditcomité en met het auditcomité besproken hebben van alle elementen waarvan redelijkerwijs verwacht kan worden dat zij resulteren in een verandering in de tussentijdse financiële informatie (4e kwartaal) of de (jaareinde) financiële informatie;
- evaluatie van het afsluitingsproces van de entiteit, inclusief het testen en documenteren van de interne beheersing over de financiële verslaggeving door de entiteit en haar evaluatie van alle geïdentificeerde tekortkomingen (hetzij geïdentificeerd door de entiteit of door anderen).

Rapportering naar aanleiding van opdrachten inzake comfort letters

42
Een comfort letter bevat de volgende onderdelen:
a. de geadresseerden: de begeleidende bank (en de opdrachtgever (ter informatie));
b. de plaats en datum;
c. het onderwerp met de omschrijving van de transactie of het prospectus;
d. de vermelding dat de accountant bepaalde financiële informatie zoals opgenomen in het prospectus heeft gecontroleerd en/of heeft beoordeeld en dat het opstellen van deze financiële informatie de verantwoordelijkheid is van het management van de uitgevende entiteit; (Zie Par. A41)
e. de basis voor het verstrekken van de comfort letter;
f. de vermelding in hoeverre de accountant onafhankelijk is van de uitgevende entiteit;
g. de vermelding dat de accountant na de laatste controle- of beoordelingsverklaring geen verklaring heeft verstrekt;
h. de vermelding van de cut-off date, de datum tot waar de accountant werkzaamheden heeft uitgevoerd (hierbij maakt de accountant expliciet dat zijn werkzaamheden de daaropvolgende periode tot de dagtekening van de brief niet omvat); (Zie Par. A42)

i. de beschrijving van de overeengekomen specifieke werkzaamheden en de uitkomsten van deze werkzaamheden;
j. de vermelding dat de werkzaamheden voor de controle van de financiële overzichten er op gericht zijn geweest om een oordeel over de getrouwheid van de financiële overzichten als geheel te vormen en geen oordeel te geven over individuele posten;
k. de mededeling dat de accountant geen oordeel kan geven of de werkzaamheden toereikend zijn in het kader van de due diligence werkzaamheden van de begeleidende bank en dat de accountant alleen werkzaamheden heeft verricht op de door de begeleidende bank in het prospectus geïdentificeerde items (wanneer hierop werkzaamheden worden verricht);
l. de vermelding dat de verspreiding van het rapport is beperkt tot de begeleidende bank die de underwriting agreement heeft getekend en de uitgevende entiteit;
m. de vermelding dat de comfort letter opgesteld is op basis van Standaard 3850N *Assurance- en overige opdrachten met betrekking tot prospectussen* en dat Nederlands recht geldt en er niet op gesteund kan worden voor transacties in de Verenigde Staten van Amerika; en
n. ondertekening (naam accountant met vermelding naam accountantseenheid).

Historische financiële informatie
43
Om te voldoen aan de van toepassing zijnde wet- en regelgeving kan de uitgevende entiteit nieuwe financiële overzichten opstellen voor opname in het prospectus. De accountant moet hierbij een nieuwe controleverklaring verstrekken. (Zie Par. A43–A44)
44
De accountant voert controlewerkzaamheden uit, in overeenstemming met de controle- en overige standaarden om hem in staat te stellen een oordeel te formuleren of, voor de doeleinden van het prospectus, de financiële overzichten een getrouw beeld geven van de grootte en samenstelling van het vermogen, van het resultaat en de kasstromen van de uitgevende entiteit.
45
Een accountant die de opdracht heeft aanvaard een controleverklaring te verstrekken bij de nieuwe financiële overzichten, moet toereikende controle-informatie verkrijgen en moet daarbij:
a. de doelstellingen van het prospectus begrijpen;
b. vaststellen welk stelsel van financiële verslaggeving wordt vereist door de wet- en regelgeving; en
c. de toepasselijkheid van de gekozen waarderingsgrondslagen binnen het stelsel van financiële verslaggeving beoordelen om vast te stellen of de door de uitgevende entiteit opgestelde financiële overzichten een getrouw beeld geven in het kader van de doeleinden van het prospectus.

Winstprognoses

Planning en uitvoering van de opdracht
46
De accountant dient voldoende kennis te krijgen van de winstprognose, zodat hij het risico dat deze niet op de juiste wijze is opgesteld, kan identificeren en beoordelen. Zodoende is hij in staat om werkzaamheden te plannen en uit te voeren, zodat toereikende controle-informatie wordt verkregen. (Zie Par. A45, A46, A47, A48, A49, A50, A51, A52, A53, A54 en A55)
47
De accountant dient, indien de entiteit regelmatig winstprognoses opstelt, te analyseren in welke mate eerdere prognoses aansloten bij de uiteindelijke resultaten en eventuele afwijkingen te analyseren.
Materialiteit
48
De accountant dient de materialiteit te bepalen bij het plannen van de werkzaamheden en te gebruiken bij het evalueren van zijn bevindingen voor het af te geven assurance-rapport. (Zie Par. A56)

Toereikende opstelling
49
Om een conclusie te trekken of een winstprognose op de juiste wijze is opgesteld, dient de accountant informatie te verkrijgen dat de prognose geen afwijking van materieel belang bevat. Hij doet dat door:
a. informatie te verkrijgen dat de winstprognose relevant, betrouwbaar, begrijpelijk en vergelijkbaar is;
b. te controleren of de winstprognose accuraat is opgesteld overeenkomstig de gebruikte veronderstellingen en de door de opsteller gekozen grondslagen voor financiële verslaggeving;
c. te overwegen of de gebruikte veronderstellingen aansluiten bij de bedrijfsanalyse welke is opgesteld door het management van de uitgevende entiteit en de kennis die de accountant heeft van de bedrijfsactiviteiten; en
d. te evalueren hoe eventuele historische financiële informatie in de prognose is verwerkt.
50
De accountant dient de plannen, strategieën en risicoanalyses van de entiteit met de opsteller van de

winstprognose te bespreken. Hij dient verder de ondersteunende documentatie te onderzoeken en vast te stellen of die documenten aansluiten bij de bedrijfsanalyse.

51

Indien de financiële informatie afhankelijk is van de plannen van het management dient de accountant hieromtrent een bevestiging van het management te ontvangen.

52

De accountant dient van de opstellers van de winstprognose details te ontvangen aangaande die veronderstellingen die voor de opstelling van de winstprognose van materieel belang zijn.

53

Er kan een breed scala aan redelijke veronderstellingen zijn waarop een winstprognose kan worden gebaseerd. Het is niet aan de accountant om te beoordelen of de keuze van redelijke veronderstellingen in die specifieke situatie juist is. De accountant dient echter wel:

a. te overwegen of alle door het management gebruikte veronderstellingen die volgens de accountant voor een goed begrip van de winstprognose noodzakelijk zijn, op adequate wijze zijn toegelicht; en
b. te overwegen of enige door het management gebruikte materiële veronderstellingen onrealistisch lijken te zijn. (Zie Par. A57 en A58)

54

Bij het controleren van de opstelling van de winstprognose dient de accountant te overwegen of er kasstroomoverzichten en balansen moeten worden gebruikt om te toetsen of er sprake is van omissies en inconsistenties in de winstprognose. Als er geen kasstroomoverzichten en balansen beschikbaar zijn terwijl de accountant na overleg met het management meent dat deze in de gegeven omstandigheden wel noodzakelijk zijn, dient hij te overwegen welke gevolgen dit heeft voor de uitvoering van zijn assurance-opdracht.

Historische financiële informatie

55

Bij het evalueren van de uitgangspunten voor het opstellen van in de winstprognose verwerkte historische financiële informatie dient de accountant:

a. te overwegen of enig onderdeel van die historische financiële informatie door een accountant is gecontroleerd of beoordeeld en, zo ja, wat de resultaten van die controle of beoordeling zijn;
b. te evalueren of de niet gecontroleerde historische financiële informatie acceptabel is in het kader van de prognose;
c. te evalueren hoe de historische financiële informatie in de winstprognose is opgenomen; en
d. indien er wijzigingen zijn aangebracht in eerder gepubliceerde historische financiële informatie te evalueren of deze aanpassingen in de gegeven omstandigheden gerechtvaardigd zijn.

56

Indien historische financiële informatie is gecontroleerd of beoordeeld, dient de accountant de reikwijdte van de uitgevoerde controle- of beoordelingswerkzaamheden te evalueren.

57

Om te evalueren of niet gecontroleerde of beoordeelde historische financiële informatie in de winstprognose acceptabel is, dient de accountant: (Zie Par. A59)

a. kennis te hebben van de interne beheersing van de entiteit die relevant is voor de financiële overzichten voor algemene doeleinden;
b. overleg te plegen met het management van de entiteit over de toegepaste grondslagen voor financiële verslaggeving en over eventuele afwijkingen ten opzichte van de methoden die zijn gebruikt bij het opstellen van de in het prospectus opgenomen financiële overzichten;
c. te verzoeken om inlichtingen bij het management en bij eventuele andere verantwoordelijken of er wijzigingen zijn aangebracht in de systemen voor financiële verslaggeving of interne beheersing of dat er sprake is van verstoringen in de systemen en/of de interne beheersing die mogelijk gevolgen hebben voor de betrouwbaarheid van de historische financiële informatie;
d. te verzoeken om inlichtingen met betrekking tot wijzigingen in de door de entiteit gevolgde werkzaamheden bij het opstellen van historische financiële informatie;
e. de juistheid van niet gecontroleerde historische financiële informatie te overwegen door deze informatie te vergelijken met gecontroleerde financiële overzichten over dezelfde periode;
f. de historische financiële informatie te vergelijken met eerdere budgetten en prognoses die door de entiteit zijn opgesteld met betrekking tot de periode die door de historische financiële informatie wordt omvat en zo inzicht te verkrijgen in oorzaken van significante verschillen; en
g. de in de winstprognose verwerkte historische financiële informatie te verifiëren door na te gaan of ze overeenkomt met of aansluit op de onderliggende administratie van de entiteit.

58

Indien de accountant vaststelt dat hij via de hierboven bedoelde werkzaamheden niet voldoende informatie kan verkrijgen die bevestigt dat de financiële informatie voor het reeds verstreken deel van de prognoseperiode een redelijke basis vormt om in de winstprognose te worden opgenomen, dient hij zijn bevindingen met het management van de entiteit te bespreken.

Consistente grondslagen voor (financiële) verslaggeving
59
De accountant dient de grondslagen voor financiële verslaggeving die bij het opstellen van de winstprognose zijn gebruikt te vergelijken met de grondslagen die zijn gebruikt bij de meest recente historische financiële informatie in het prospectus en te beoordelen of deze consistent zijn en met betrekking tot de winstprognose hun toepasselijkheid hebben behouden.
60
Indien de winstprognose betrekking heeft op een startende entiteit (zonder financiële historie) dient de accountant te onderzoeken of de gekozen grondslagen voor financiële verslaggeving geschikt zijn.

Presentatie van de winstprognose
61
De accountant dient te overwegen of er aanwijzingen zijn dat:
a. de winstprognose op een onbegrijpelijke wijze is gepresenteerd; (Zie Par. A60 en A61)
b. een materiële veronderstelling onrealistisch is;
c. veronderstellingen of andere gegevens die voor een goed begrip van de winstprognose van belang zijn, maar niet zijn toegelicht; (Zie Par. A62) of
d. de winstprognose niet kan worden vergeleken met later uit te brengen financiële overzichten. (Zie Par. A63)
62
Indien de accountant kennis heeft van één of meer van voornoemde aanwijzingen, dient hij deze zaken te onderzoeken, waaronder het bespreken met de verantwoordelijken voor de winstprognose en te overwegen of hij in staat is een positieve conclusie te formuleren in zijn assurance-rapport.
63
Indien een winstprognose aan een sterke mate van onzekerheid onderhevig is, voeren de opstellers een gevoeligheidsanalyse uit. De accountant dient de toereikendheid van de toelichting vast te stellen. De accountant betrekt daarom deze analyse in zijn beoordeling. Deze analyse richt zich in het bijzonder op de veronderstellingen waarvan men meent dat ze het meest onzeker zijn en/of de grootste afwijkingen ten aanzien van de prognose teweeg kunnen brengen.

Rapportering
64
Het onderzoeksrapport inzake een onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie dient de volgende elementen te bevatten:
a. het opschrift;
b. de geadresseerde;
c. de identificatie van de winstprognose;
d. een verwijzing naar deze Standaard;
e. de vermelding dat het management van de entiteit verantwoordelijk is voor de winstprognose, met inbegrip van de veronderstellingen waarop deze is gebaseerd;
f. een vermelding van het doel van de winstprognose en/of de beperkte verspreidingskring;
g. een conclusie waarin wordt vermeld dat de winstprognose naar behoren is opgesteld op basis van de vermelde grondslagen en dat de grondslag voor de opstelling van de winstprognose in overeenstemming is met de grondslagen voor financiële verslaggeving van de uitgevende entiteit; (Zie Par. A45)
h. een toereikend omschreven 'waarschuwing' omtrent de realiseerbaarheid van de in de winstprognose opgenomen uitkomsten;
i. de datum van het onderzoeksrapport, welke de datum van het voltooien van de werkzaamheden dient te zijn;
j. het adres van de accountant; en
k. de ondertekening (naam accountant met vermelding naam accountantseenheid).
65
De accountant dient te overwegen of de winstprognose past in het beeld van het prospectus alvorens hij zijn toestemming geeft om zijn rapportage met betrekking tot de winstprognose in het prospectus op te nemen.

Bestuurdersverklaringen betreffende het werkkapitaal
66
Via de bestuurdersverklaring betreffende het werkkapitaal verklaart de entiteit dat het werkkapitaal naar haar oordeel toereikend is om aan haar huidige behoeften te voldoen of – indien dat niet het geval is – geeft zij aan hoe zij in het benodigde extra werkkapitaal denkt te voorzien (doorgaans 'verklaring betreffende het werkkapitaal' genoemd). De Prospectusrichtlijn schrijft voor dat in sommige gevallen in het prospectus een verklaring van de entiteit betreffende het werkkapitaal wordt opgenomen. Met werkkapitaal wordt bedoeld: het vermogen van de uitgevende entiteit om te beschikken over kasgeld en overige vlottende activa teneinde aan haar schulden te voldoen zodra deze betaalbaar worden. Als onderdeel van het due diligence onderzoek door de begeleidende bank,

kan de accountant verzocht worden over deze bestuurdersverklaring betreffende het werkkapitaal te rapporteren.

Het plannen en uitvoeren van de opdracht

67

De accountant dient de van toepassing zijnde criteria te beoordelen op toepasbaarheid ten behoeve van het evalueren of het toetsen van de bestuurdersverklaring betreffende het werkkapitaal. Toepasbare criteria vertonen de volgende kenmerken[936]:

a. relevantie;
b. volledigheid;
c. betrouwbaarheid;
d. neutraliteit;
e. begrijpelijkheid.

68

De accountant dient de werkzaamheden uit te voeren en de verkregen informatie als basis voor het rapport te gebruiken (Zie Par. A64).

69

De werkzaamheden die in een opdracht met betrekking tot de analyse van de werkkapitaal-behoefte van de uitgevende entiteit worden toegepast, bestaan, voor zover relevant, uit een analyse van en commentaar op:

- de projecties met betrekking tot het werkkapitaal;
- de veronderstellingen waarop het management die projecties baseert;
- een beschrijving van de methoden en werkzaamheden die het management heeft toegepast bij opstellen van die projecties (op basis van navraag bij het management);
- belangrijke karakteristieken en trends (geconsolideerd en per regio/land) die zich op bepaalde vlakken kunnen voordoen en die in de analyse betrokken moeten worden;
- de bank- en andere beschikbare faciliteiten en de aan deze faciliteiten gestelde voorwaarden;
- de gevoeligheid van de werkkapitaalprojecties voor de onderliggende aannames en schattingen;
- de risicofactoren die bij deze werkkapitaalprojecties meespelen;
- de geprojecteerde resultaten en balansrekeningen voor de relevante periode, met bijzondere aandacht voor kennelijke inbreuken op overeenkomsten met de nieuwe, voorgestelde of bestaande bankfaciliteiten van de uitgevende entiteit;
- hoe de aanwending van de cashmiddelen zich verhoudt tot de beschikbare faciliteiten;
- de 'track record' van de entiteit als het gaat om verwachtingen met betrekking tot werkkapitaal.

Rapportering

70

Het rapport omtrent de werkkapitaalbehoefte van de uitgevende entiteit dient te bevatten:

a. het opschrift;
b. de geadresseerde (de opdrachtgever die de accountant heeft aangetrokken, in voorkomende gevallen inclusief de begeleidende bank);
c. de identificatie van de specifieke financiële of niet-financiële informatie waarop de overeengekomen werkzaamheden toegepast zijn;
d. de vermelding dat de met de opdrachtgever overeengekomen werkzaamheden zijn uitgevoerd;
e. de vermelding dat de opdracht is uitgevoerd overeenkomstig Standaard 3850N *Assurance- en overige opdrachten met betrekking tot prospectussen*;
f. de beschrijving van het doel waarvoor de overeengekomen werkzaamheden zijn uitgevoerd;
g. de beschrijving van de uitgevoerde werkzaamheden;
h. de beschrijving van de bevindingen van de accountant, waaronder voldoende details van de gevonden fouten en afwijkingen;
i. de vermelding dat geen controle- of beoordelingsopdracht is uitgevoerd en dat derhalve geen zekerheid wordt verstrekt;
j. de vermelding dat indien de accountant aanvullende werkzaamheden, een controle- of een beoordelingsopdracht zou hebben uitgevoerd, wellicht andere onderwerpen zouden zijn geconstateerd die voor rapportering in aanmerking zouden zijn gekomen;
k. de vermelding dat de verspreiding van het rapport is beperkt tot degenen met wie de uit te voeren werkzaamheden zijn overeengekomen;
l. de mededeling dat het rapport alleen betrekking heeft op de gespecificeerde elementen, posten, onderwerpen of de aangegeven financiële en niet-financiële informatie en dat het onderhavige financieel overzicht van de entiteit als geheel niet onder de reikwijdte van het rapport valt;
m. de datum van het rapport;
n. het adres van de accountant; en
o. de ondertekening (naam accountant met vermelding naam accountantseenheid).

[936] Voor een meer uitgebreide beschrijving zie paragraaf 44 van het Stramien voor Assurance-opdrachten.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Opdrachtaanvaarding- en bevestiging
(Zie Par. 11 en 12)
A1
De VGBA vereist dat de accountant gepaste professionele kennis en vaardigheid onderhoudt, met inbegrip van bewustzijn en begrip van relevante, technische, professionele en bedrijfsontwikkelingen om deskundige professionele dienstverlening te kunnen verlenen. In de context van deze vereiste van de VGBA omvatten relevante capaciteiten en competentie om de opdracht uit te voeren tevens aangelegenheden zoals de volgende:
- kennis van en ervaring in de sector waarin de uitgevende entiteit werkzaam is;
- inzicht in de relevante wet- en regelgeving op het gebied van effecten(verkeer) en gerelateerde ontwikkelingen;
- inzicht in de eisen voor beursnotering van de relevante effectenbeurs en belangrijke markttransacties zoals fusies, overnames en effectenbiedingen;
- bekendheid met het proces van het opstellen van een prospectus en het noteren van effecten op de effectenbeurs.

A2
In Standaard 3850N worden assurance- en overige opdrachten met betrekking tot prospectussen behandeld. Wanneer de accountant een assurance-opdracht uitvoert, is onafhankelijkheid vereist. Op basis van de op de opdracht van toepassing zijnde onafhankelijkheidsvereisten, toetst de accountant of de opdracht die hij uitvoert op basis van deze Standaard kwalificeert als een assurance-opdracht om vast te stellen of onafhankelijkheid vereist is.
A3
Met betrekking tot bepaalde assurance-opdrachten (en winstprognoses) schrijft de Prospectusrichtlijn een specifieke formulering van de conclusie voor. De accountant moet deze formulering voorafgaand aan het aanvaarden van de opdracht met de uitgevende entiteit bespreken. Wanneer op basis van deze bespreking wordt geconcludeerd dat de formulering van het af te geven assurance-rapport niet kan voldoen aan de eisen van de Prospectusrichtlijn, bestaat er geen rationeel doel voor deze opdracht en wordt deze niet aanvaard.
A4
Een opdracht overeenkomstig deze Standaard wordt vanuit het uitgangspunt uitgevoerd dat de verantwoordelijke partij heeft erkend en begrepen dat zij de verantwoordelijkheden heeft die in paragraaf 11 uiteen worden gezet. In sommige rechtsgebieden kunnen dergelijke verantwoordelijkheden in de relevante wet- of regelgeving zijn gespecificeerd. In andere rechtsgebieden kan er weinig of geen wettelijke of regelgevende bepaling van dergelijke verantwoordelijkheden bestaan.
Derhalve is dit uitgangspunt essentieel voor het uitvoeren van de opdracht. Om misverstanden te voorkomen, wordt met de verantwoordelijke partij overeengekomen dat zij erkent dat zij dergelijke verantwoordelijkheden heeft, en deze ook begrijpt, als onderdeel van het overeenkomen en vastleggen van de voorwaarden van de opdracht.
A5
In de opdrachtbevestiging kan ook de begeleidende bank opgenomen worden als geadresseerde.
A6
De accountant stuurt de uitgevende entiteit en – indien van toepassing – de begeleidende bank een concept opdrachtbevestiging en eventueel als bijlage een concept-comfort letter. Deze concept opdrachtbevestiging wordt in definitieve vorm uitgebracht na overleg met de uitgevende entiteit en – indien van toepassing – de begeleidende bank.
A7
Alleen de begeleidende bank kan bepalen welke werkzaamheden voor zijn doeleinden volstaan. De accountant kan de begeleidende bank als uitgangspunt een standaardmodel voor een comfort letter verstrekken, wanneer de begeleidende bank geen geadresseerde is van de opdrachtbevestiging.

Bevestigingsbrief
(Zie Par. 14)
A8
De volgende voorbeeldbevestigingen in het kader van de comfort letter kunnen opgenomen worden in de bevestigingsbrief:
- we hebben alle 201X+1 notulen van de vergaderingen van de [aandeelhouders, het management en de raad van commissarissen en auditcomité] van de entiteit tot en met de [cut-off date] ter beschikking gesteld;
- de tussentijdse financiële overzichten, zoals beschreven in paragraaf [x], opgenomen [met verwijzing] in het prospectus / [verstrekt door ons] zijn in belangrijke mate consistent opgesteld in overeenstemming met de gecontroleerde financiële overzichten;
- op [x] 201X+1 was er geen [verandering in het aandelenkapitaal], [toename in de lange termijn schulden] of [afname in het eigen vermogen] van de entiteit vergeleken met de bedragen opgenomen in de gecontroleerde financiële overzichten, [behalve de veranderingen, toe- en

afnames, zoals beschreven in het prospectus] / [behalve dat...];
- in de periode [x] 201X+1 tot [x] 201X+1 waren er geen afnames in [omzet] of [resultaat] van de entiteit in vergelijking met dezelfde periode in het voorgaande jaar, [behalve de veranderingen, toe- en afnames, zoals beschreven in het prospectus] / [behalve dat...];
- er zijn geen [geconsolideerde] financiële [overzichten] / [informatie] beschikbaar voor een datum of periode na ...;
- op [cut-off date] 201X+1, was er geen [verandering in het aandelenkapitaal], [toename in de lange termijn schulden] of [afname in het eigen vermogen] van de entiteit vergeleken met de bedragen opgenomen in de gecontroleerde financiële overzichten;
- in de periode [x] 201X+1 tot [cut-off date] 201X+1 waren er geen afnames in [omzet] of [resultaat] van de entiteit in vergelijking met dezelfde periode in het voorgaande jaar;
- de informatie opgenomen in de financiële overzichten en rapporten, waarnaar verwezen wordt in paragraaf [x] van uw comfort letter, is ontleend aan de administratie, die onderworpen is aan hetzelfde niveau van interne beheersing van de uitgevende entiteit voor zover relevant voor het opstellen van financiële overzichten voor algemene doeleinden.

Toestemming tot openbaarmaking
(Zie Par. 18)
A9
Voor de controlewerkzaamheden met betrekking tot gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode kan een voorgaande accountant de opvolgende accountant verzoeken deze werkzaamheden uit te voeren. De opvolgende accountant rapporteert over deze werkzaamheden uitsluitend aan de voorgaande accountant en eventueel aan het management van de uitgevende entiteit.
A10
Indien de financiële overzichten een fout bevatten, geeft de accountant alleen toestemming voor openbaarmaking van zijn controleverklaring bij de financiële overzichten als een fout in de financiële overzichten adequaat is toegelicht in het prospectus. De accountant trekt zijn toestemming schriftelijk in om de controleverklaring bij de financiële overzichten openbaar te maken, wanneer deze financiële overzichten in ernstige mate tekortschieten in het geven van het vereiste inzicht. De accountant geeft ook geen toestemming meer om zijn controleverklaring bij deze financiële overzichten in een prospectus op te nemen omdat hij wil voorkomen dat op de foutieve financiële overzichten gesteund zal worden.
Wanneer het bestuur over de tekortkoming in de financiële overzichten heeft bericht volgens artikel 2:362 lid 6 BW en een mededeling heeft geplaatst bij het kantoor van het handelsregister, kan de accountant wel toestemming geven de controleverklaring bij de financiële overzichten in het prospectus op te nemen, wanneer tevens zijn verklaring in het prospectus wordt opgenomen als bedoeld in artikel 2:362 lid 6. De accountant geeft daarvoor dan ook weer toestemming zijn controleverklaring bij de financiële overzichten openbaar te maken.
De accountant zal zowel bij fouten waarbij het inzicht de jaarrekening in ernstige mate tekortschiet als bij een materiële fout (waarbij het inzicht in de jaarrekening tekortschiet), aandringen op foutherstel.

Comfort Letter

Inleiding
(Zie Par. 19, 20, 21, 22, 23 en 24)
A11
De accountant kan voor doeleinden van de comfort letter financiële informatie van de uitgevende entiteit beoordelen of controleren. Hierbij verstrekt de accountant geen verklaring tenzij de uitgevende entiteit ten behoeve van een prospectus nieuwe financiële overzichten opstelt om te voldoen aan de Prospectusrichtlijn en de accountant hierbij een controleverklaring moet verstrekken.
A12
De accountant kan verzocht worden om een comfort letter uit te brengen wanneer de verkopende partijen en de begeleidende bank een voorwaardelijke underwriting agreement aangaan die getekend wordt op de datum van het concept prospectus. Een 'voorwaardelijke underwriting agreement' omvat in het algemeen een clausule waarin wordt overeengekomen dat de voorwaarden alleen effectief zijn bij de executie van een prijsbijlage, waarvan wordt verwacht dat deze beschikbaar is na distributie van het concept prospectus (bijv. na afronding van de daarbij behorende 'roadshow'). Het tekenen van een voorwaardelijke underwriting agreement is niet voldoende voor de accountant om een comfort letter uit te brengen over het concept prospectus, tenzij ook de begeleidende bank een opdrachtbevestiging heeft getekend. De gerelateerde aansprakelijkheid voor de begeleidende bank hoort alleen bij het tijdstip dat een definitieve (niet voorwaardelijke) underwriting agreement is getekend. In de praktijk kan dit voor een transactie plaatsvinden wanneer de transactie geprijsd wordt en de begeleidende bank zich heeft gecommitteerd aan de transactie of op de dag dat een prospectus gedateerd wordt.
A13
Voordat de entiteit het (concept) prospectus publiceert, overweegt de accountant de volgende planningswerkzaamheden:

- bespreken met functionarissen van de entiteit of zij, gebaseerd op informatie die beschikbaar is voor hen voor een bepaalde periode, een geschikt niveau van kennis hebben om bevestigend te reageren op verzoeken om inlichtingen (bijv. over wijzigingen in gespecificeerde posten in de veranderingsperiode);
- niet tijdig opstellen van financiële informatie kan leiden tot een situatie waarin de periode waarvoor geen financiële informatie beschikbaar is, een zo lange periode beslaat, dat het tot uitdrukking brengen van een beperkte mate van zekerheid betreffende wijzigingen na het einde van de verslagperiodes niet gepast zou zijn. Als de mogelijkheid bestaat dat de lopende financiële informatie niet tijdig beschikbaar is, dient de uitgevende entiteit deze aangelegenheid te bespreken met de begeleidende bank voordat de underwriting agreement wordt opgesteld;
- de accountant neemt kennis van de concept underwriting agreement. Hij stelt vast of alle werkzaamheden door hem kunnen worden uitgevoerd;
- opstellen van een concept comfort letter die de accountant verwacht af te kunnen geven op basis van de concept underwriting agreement (of ander document of brief die de vereiste comfort letter beschrijft);
- verkrijgen van goedkeuring van de vorm van de comfort letter van de entiteit en de begeleidende bank of zijn juridische adviseur. De accountant voltooit alle werkzaamheden voor zover mogelijk met betrekking tot die onderdelen van de voorgestelde comfort letter die verwijzen naar vermeldingen of bedragen opgenomen of waarnaar wordt verwezen voordat het document wordt geregistreerd bij de regelgever of toezichthouder. Bovendien voert de accountant werkzaamheden uit met betrekking tot gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode tot aan de cut-off date van een comfort letter;
- actualiseren van de uitvoering van werkzaamheden met betrekking tot gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode en andere werkzaamheden overeengekomen met de begeleidende bank nadat het prospectus is gepubliceerd tot aan de sluitingsdatum van de transactie.

A14
De werkzaamheden die de accountant uitvoert, moeten duidelijk worden omschreven in de (concept) comfort letter zodat er geen misverstand kan bestaan over de basis waarop de accountant zijn bevindingen rapporteert. De accountant stemt de concept comfort letter met de begeleidende bank af zodat de begeleidende bank kan nagaan of de nog uit te voeren en reeds uitgevoerde werkzaamheden gezamenlijk volstaan voor zijn due diligence onderzoek.

A15
De activiteiten die de begeleidende bank de accountant vraagt uit te voeren, zijn wat hun reikwijdte betreft beperkter dan de activiteiten die de begeleidende bank wordt geacht uit te voeren in de context van zijn onderzoeksplicht.

A16
De accountant adresseert de comfort letter aan de begeleidende bank en (ter informatie) aan de uitgevende entiteit. Dit zijn de partijen die de underwriting agreement tekenen.

A17
Een comfort letter wordt naast de uitgevende entiteit niet geadresseerd of verstrekt aan iemand anders dan de begeleidende bank of vertegenwoordiger van de begeleidende bank (met uitzondering dat de concepttekst ook met de juridisch adviseurs van alle betrokken partijen kan worden afgestemd). De uitgevende entiteit wordt beschouwd als een geadresseerde die de comfort letter (ter informatie) verkrijgt en geen verzoekende partij is. De distributieparagraaf van de comfort letter beschrijft het doel van de comfort letter en de verspreidingskring en deze wijst er op dat de comfort letter ter informatie van de geadresseerden is en om de begeleidende bank te assisteren bij het uitvoeren en documenteren van zijn due diligence onderzoek naar de gang van zaken van de entiteit.

A18
De accountant kan verzocht worden om een nieuwe begeleidende bank die is toegevoegd aan de groep van begeleidende banken (veelal bij een transactie onder een programma waar bij de update van het prospectus van het programma de begeleidende bank niet een van de begeleidende banken is geweest die partij van de underwriting agreement was), op te nemen als geadresseerde van een eerder uitgebrachte comfort letter. De accountant kan de uitgevende entiteit toestemming geven om de eerder uitgebrachte comfort letter te sturen naar de nieuwe begeleidende bank, mits deze de underwriting agreement met de uitgevende entiteit heeft ondertekend (of als de nieuwe begeleidende bank een opdrachtbevestiging heeft ondertekend) en de accountant hiervan een afschrift heeft ontvangen.

A19
De accountant kan verzocht worden om werkzaamheden uit te voeren betreffende informatie opgenomen in een prijsbijlage. Dit is een apart document los van het prospectus dat vaak een kapitalisatietabel en andere informatie bevat. De accountant kan comfort geven over informatie opgenomen in een prijsbijlage nadat de daarop betrekking hebbende underwriting agreement getekend is en aan de andere voorwaarden van deze Standaard is voldaan, bijvoorbeeld het alleen verrichten van werkzaamheden die zijn beperkt tot zaken waarvoor de deskundigheid van de accountant relevant is.

A20

Als de accountant wordt verzocht om een comfort letter uit te brengen vóór het ondertekenen van de underwriting agreement (bijvoorbeeld in samenhang met het publiceren van een concept prospectus), kan de accountant de begeleidende bank een concept comfort letter verschaffen.

A21

De begeleidende bank zal een 'redelijk onderzoek' uitvoeren. De begeleidende bank voert een 'redelijk onderzoek' uit als basis om te veronderstellen (en dit ook heeft gedaan) dat de informatie in het prospectus juist en volledig is.

Dit 'redelijk onderzoek' is algemeen bekend als due diligence onderzoek. Vanwege de significante hoeveelheid aan financiële informatie in een prospectus en de expertise van de accountant bij deze financiële informatie, vraagt de begeleidende bank de accountant van de uitgevende entiteit veelal om over deze informatie te rapporteren. De accountant rapporteert de uitkomsten van de met de begeleidende bank afgesproken overeengekomen specifieke werkzaamheden op vergelijkbare wijze als in een rapport van feitelijke bevindingen. De accountant is niet verantwoordelijk voor het bepalen van de reikwijdte van de uit te voeren werkzaamheden.

A22

Als onderdeel van het due diligence onderzoek door de begeleidende bank, kan de accountant het verzoek krijgen om over de controle van de financiële overzichten of over de uitgevende entiteit bevraagd te worden in een overleg met de begeleidende bank dat veelal telefonisch plaatsvindt. Het is geen verplichting om deel te nemen aan een dergelijk overleg maar wanneer de accountant besluit deel te nemen, volgen hieronder een aantal mogelijke aandachtspunten:

- een overeenkomst met de begeleidende bank afsluiten met het doel van het overleg, de principes en de randvoorwaarden die gehanteerd worden;
- een overeenkomst met de uitgevende entiteit afsluiten waarin het volgende wordt overeengekomen:
  - toestemming voor het bijwonen van het overleg;
  - opschorting van de geheimhoudingsplicht;
  - toestemming om vrij te kunnen spreken in het overleg;
  - de accountant kan niet verantwoordelijk worden gehouden mocht de begeleidende bank besluiten niet verder te gaan met de transactie;
- voorafgaand aan het overleg ontvangt de accountant de vragenlijst van de betrokken begeleidende bank zodat hij zich kan voorbereiden op het overleg;
- de accountant kan niet voor de betrokken begeleidende bank bepalen wat in hun belang is te weten in het kader van hun due diligence werkzaamheden;
- twee vertegenwoordigers van de accountantseenheid wonen het overleg bij waarvan één een partner is die betrokken is geweest bij de controle van de financiële overzichten;
- de accountant beantwoordt alleen vragen met betrekking tot zijn deskundigheid op het gebied van verslaggeving, controle en interne beheersing en voor zover hij kennis heeft of er een mening over heeft als accountant;
- een vertegenwoordiger van de uitgevende entiteit is aanwezig om de vragen van de begeleidende bank te beantwoorden die de accountant niet kan beantwoorden;
- voorafgaand aan het overleg, bespreekt de accountant de beantwoording van de vragen waaronder de vragen die hij niet kan beantwoorden met de vertegenwoordiger van de uitgevende entiteit; en
- tijdens het overleg maakt de accountant notulen voor zijn dossier.

Werkzaamheden veranderingsperiode

(Zie Par. 25, 26, 27, 28, 29, 30 en 31)

A23

Voordat de accountant over de managementinformatie rapporteert, dient hij vast te stellen dat deze is opgesteld in overeenstemming met de verslaggevingsgrondslagen welke zijn gehanteerd in het laatste door de accountant gecontroleerde of beoordeelde financieel overzicht. Verschillen kunnen voortkomen uit het ontbreken van boekingen omtrent:

- aanpassingen van de waardering tegen reële waarde;
- het aandeel in het resultaat van (minderheids)deelnemingen;
- de mutatie in belastinglatenties;
- de mutatie in (juridische) voorzieningen;
- het effect van nieuwe verslaggevingsstandaarden.

Wanneer de accountant wordt verzocht om te rapporteren over de verandering in gespecificeerde posten, maar wanneer de managementinformatie niet is opgesteld overeenkomstig de verslaggevingsstandaarden welke zijn gehanteerd in het laatste door de accountant gecontroleerde of beoordeelde financieel overzicht, dient hij dit verzoek zorgvuldig te overwegen. In dit geval is het van belang dat de begeleidende bank deze beperkingen in reikwijdte begrijpt. Wanneer de accountant in deze situatie akkoord gaat met het rapporteren over de verandering in gespecificeerde posten, moet de accountant in de comfort letter aangeven dat het management van de uitgevende entiteit heeft bevestigd dat de managementinformatie is gebaseerd op afwijkende grondslagen ten opzichte van het laatste door de accountant gecontroleerde of beoordeelde financieel overzicht. Deze afwijkingen

dienen in de comfort letter te worden vermeld tezamen met het feit dat de resultaten van de uitgevoerde werkzaamheden moeten worden gezien in de context van deze afwijkende grondslagen.

A24

Als onderdeel van de opdrachtbevestiging en het afstemmingsproces inzake de comfort letter wordt ten behoeve van de comfort letter een datum bepaald tot waar de accountant de gevraagde werkzaamheden uitvoert: de cut-off date van de comfort letter.

De cut-off date van de comfort letter ligt een aantal (veelal drie tot vijf) werkdagen vóór de datering van de comfort letter. Deze periode geeft de uitgevende entiteit de gelegenheid om informatie te verzamelen en de accountant de gelegenheid om de informatie te onderzoeken. De accountant komt de cut-off date van de comfort letter overeen met de begeleidende bank en met de uitgevende entiteit.

A25

De cut-off date van de comfort letter is in beginsel niet gelijk aan de datum waarvoor tussentijdse en door het management goedgekeurde financiële informatie beschikbaar is. In deze omstandigheden kan het voor het management onmogelijk zijn om bevestigingen te geven over stijgingen en dalingen in gespecificeerde posten in dit deel van de veranderingsperiode. Wanneer het management geen bevestigingen kan doen, rapporteert de accountant niet over dit deel van de veranderingsperiode (de datum na de periode waarvoor tussentijdse en door het management goedgekeurde financiële informatie beschikbaar is tot en met de cut-off date) in de comfort letter.

A26

De uitgevende entiteit kan andere beknopte/ samenvattende informatie tot haar beschikking hebben, die het management voorziet van cijfers (anders dan tussentijdse en door het management goedgekeurde financiële informatie). Deze cijfers kunnen het management in staat stellen positieve bevestigingen aan de accountant te geven over stijgingen en dalingen van de gespecificeerde posten in de financiële overzichten op de cut-off date van de comfort letter. Alleen indien de accountant bepaalt dat deze informatie zodanig geschikt is om redelijkerwijs deze bevestigingen te ondersteunen, kan de accountant over de stijgingen en dalingen in de gespecificeerde posten in dit deel van de veranderingsperiode rapporteren.

A27

In de afwezigheid van een periodeafsluiting is het in beginsel niet mogelijk voor het management om bevestigingen te geven met betrekking tot elementen van vlottende activa, eigen vermogen, netto omzet of netto resultaat (totaal of per aandeel) en daarom rapporteert de accountant in beginsel niet over deze elementen in de comfort letter.

A28

De accountant zorgt ervoor dat er geen misverstanden bestaan over welke gespecificeerde posten hij in de comfort letter rapporteert door in de comfort letter voor deze posten aan te sluiten op de benaming van posten in de financiële overzichten.

A29

Zo lang als de cut-off date van de comfort letter binnen de 135-dagen periode is, kan de comfort letter voorbij de 135-dagen periode gedateerd worden en kan de accountant overgaan tot het verstrekken van een beperkte mate van zekerheid met betrekking tot veranderingen in de posten van de financiële overzichten tot de cut-off date van de comfort letter. De datum van de comfort letter zal normaal gesproken echter niet verder dan drie tot vijf werkdagen na de cut-off date van de comfort letter liggen.

A30

Mocht in het kader van de gevraagde beperkte mate van zekerheid de accountant overgaan tot het beoordelen van een financieel overzicht waarvan de datum niet verder dan 135 dagen verwijderd ligt van de datum van de comfort letter, dan kan volstaan worden met het uitvoeren van de werkzaamheden in overeenstemming met de paragrafen 12–35 van Standaard 2410.

Grenswaarden

(Zie Par. 32 en 33)

A31

Binnen de 135-dagen periode kan de accountant als volgt rapporteren: Op basis van deze verzoeken om inlichtingen en het lezen van de notulen zoals beschreven in paragraaf X, is ons niets gebleken op basis waarvan wij zouden moeten concluderen dat er een dergelijke verandering, toename of afname was [behalve in alle gevallen voor veranderingen, toenames of afnames die in het prospectus zijn toegelicht, hebben plaatsgevonden of kunnen plaatsvinden]/[en behalve dat ...].

A32

Buiten de 135-dagen periode rapporteert de accountant als volgt: De functionarissen van de entiteit die verantwoordelijkheid hebben voor verslaggevingsaangelegenheden hebben het volgende bevestigd: er is geen dergelijke verandering, toename of afname [behalve in alle gevallen voor veranderingen, toenames of afnames die in het prospectus zijn toegelicht, hebben plaatsgevonden of kunnen plaatsvinden]/[en behalve dat ...].

A33

In aanvulling op de tekstuele toelichting in paragraaf A31 en A32 kunnen de uitzonderingen als volgt worden gerapporteerd:

'..... behalve dat de volgende veranderingen, stijgingen en dalingen uit de managementinformatie blijken:

	Aandelenkapitaal	Totaal materiële vaste activa	Lange termijn schulden
(datum t)	4.251	1.356	2.895
(datum t-1)	3.986	1.732	2.254

De accountant geeft in de comfort letter geen uitleg van de verandering, toename of afname. Veranderingen, toenames of afnames zijn toe te schrijven aan vele factoren en het bepalen van de reden van de veranderingen, toenames of afnames kan subjectief zijn.

A34

Zonder vastomlijnde (financieel economische) definitie van wat bedoeld wordt met bijvoorbeeld een 'ongunstige ontwikkeling', verstrekt de accountant geen zekerheid met betrekking tot de afwezigheid van deze 'ongunstige ontwikkeling'.

De accountant rapporteert bijvoorbeeld alleen over een 'stijging of daling van (meer dan) 5%' of 'een toe- of afname van (meer dan) EUR 1.000'.

A35

Hieronder volgt een voorbeeldtekst voor het gebruik van grenswaarden in het deel van de veranderingsperiode waarvoor geen tussentijdse financiële informatie beschikbaar is (voor het deel van de veranderingsperiode waarvoor tussentijdse financiële informatie beschikbaar is, kan de accountant op vergelijkbare wijze rapporteren):

Wij hebben om inlichtingen verzocht bij bepaalde functionarissen van de entiteit die verantwoordelijkheid hebben voor verslaggevingsaangelegenheden over de vraag of:

a. op (cut-off date van de comfort letter), 20XX er [een verandering in het aandelenkapitaal], [een toename in de lange termijn schuld van meer dan 10%] of [een afname in het eigen vermogen boven EUR 300k] was van de entiteit, zoals vergeleken met de getoonde bedragen in de laatst gecontroleerde of beoordeelde financiële informatie; en
b. voor de periode van 1 november 20XX tot [cut-off date van de comfort letter] 20XX er afnames van meer dan 5% waren, zoals vergeleken met de vergelijkende cijfers in de geconsolideerde [totale netto opbrengsten] of in het [netto resultaat] van de entiteit.

Aansluiten van financiële informatie

(Zie Par. 34, 35, 36, 37 en 38)

A36

De accountant beperkt zich tot zaken waarvoor zijn deskundigheid relevant is. Voorbeelden waarover de accountant niet rapporteert zijn over wie aandelen houdt (waaronder inbegrepen economische eigendom), de oppervlakte van de faciliteiten of de gehuurde ruimte, het aantal werknemers en de aantallen werknemers per klasse (behalve als het gaat om specifieke salarisperioden en specifieke salarisrekeningen), orderportefeuille of activa van derden onder beheer.

A37

In het algemeen zal de accountant de resultaten van het uitvoeren van de werkzaamheden tot uitdrukking brengen in termen van overeenstemming tussen de vergeleken elementen. Bijvoorbeeld 'wij hebben de bedragen weergegeven als [beschrijven] vergeleken met bedragen weergegeven in de daarop betrekking hebbende [beschrijven] en hebben geconstateerd dat zij in overeenstemming waren'.

Termen zonder vastomlijnde betekenis (bijvoorbeeld 'algemene beoordeling', 'beperkte beoordeling', 'afstemmen', 'checken', 'test', 'overeengekomen' of 'herberekend') worden bij de beschrijving van de werkzaamheden niet gebruikt, tenzij de werkzaamheden bedoeld onder deze noemers in de comfort letter beschreven staan.

A38

De accountant kan in bepaalde gevallen over de volgende additionele financiële informatie opgenomen in een prospectus rapporteren:

- bijvoorbeeld Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization (EBITDA) en 'adjusted' EBITDA mits een duidelijke toelichting op de berekeningswijze van dergelijke afgeleide grootheden die niet door verslaggevingsregels zijn voorgeschreven in het prospectus opgenomen is;
- de bedragen opgenomen in de 'As Adjusted' kolom in de 'Capitalisation' sectie van het prospectus;
- de bedragen opgenomen in de 'Capitalisation' sectie van het prospectus voor zover die aangesloten kunnen worden met de niet-gecontroleerde pro forma financiële informatie welke elders opgenomen is in het prospectus en waarbij de accountant een assurance rapport heeft verstrekt.

A39

Een accountant kan verzocht worden te rapporteren over financiële informatie, welke rechtstreeks ontleend is aan de door de voorgaande accountant gecontroleerde financiële overzichten. De opvolgende accountant kan alleen rapporteren over de vergelijkende cijfers in een financieel overzicht waarover de opvolgende accountant heeft gerapporteerd.

Comfort letters verstrekken na jaareinde maar voor de datum dat de controleverklaring is verstrekt
(Zie Par. 39, 40 en 41)
A40
Indien de controle van het financieel overzicht niet afgerond is op de datum van de comfort letter, overweegt de accountant om werkzaamheden uit te voeren betreffende de veranderingsperiode tot jaareinde, alleen als de jaareinde controlewerkzaamheden zijn gevorderd tot een punt dat de waarschijnlijkheid dat de financiële informatie of overzichten zullen wijzigen klein is;
Indien niet voldaan wordt aan de bovenstaande voorwaarde, overweegt de accountant om te rapporteren tot een interim- periode van het afgelopen jaar.

Rapportering naar aanleiding van opdrachten inzake comfort letters
(Zie Par. 42)
A41
Ter verkrijging van een basis voor zijn bevindingen in de comfort letter, verwijst de accountant in de inleiding van die comfort letter naar zijn controle- en/of beoordelingsverklaring met betrekking tot de volledige set van financiële overzichten zoals die in het prospectus is opgenomen. Wanneer het oordeel van de controleverklaring aangepast is of er een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden is opgenomen, vermeldt de accountant dat in de paragraaf van de comfort letter waarin hij over zijn verklaring rapporteert en neemt hierbij de tekst op van de bevindingenparagraaf of de paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden.
A42
Wanneer de accountant op een latere datum dan het prospectus (bijvoorbeeld op de sluitingsdatum van de transactie) een aanvullende comfort letter (een zogenaamde 'bring-down letter') uitbrengt, dient hij in deze aanvullende comfort letter te vermelden dat de werkzaamheden zijn uitgevoerd tot en met de cut-off date van deze aanvullende comfort letter.

Historische financiële informatie
(Zie Par. 43)
A43
Bij nieuwe financiële overzichten voor het prospectus kan worden gedacht aan financiële overzichten die opgesteld worden in overeenstemming met International Financial Reporting Standards goedgekeurd door de Europese Unie, waar bestaande financiële overzichten voor algemene doeleinden in overeenstemming met titel 9 Boek 2 BW zijn opgesteld. Deze nieuwe financiële overzichten worden voor het prospectus opgesteld en niet voor algemene doeleinden.
A44
Ook wanneer de financiële historie van de uitgevende entiteit complex is en geen gecontroleerde financiële overzichten van de uitgevende entiteit beschikbaar zijn en dit leidt tot opname van nieuwe financiële overzichten in het prospectus, verplicht de Prospectusrichtlijn een controleverklaring op te nemen. In bepaalde situaties, waaronder:
- aanpassing van eerder gepubliceerde financiële overzichten en entiteiten die niet eerder geconsolideerde overzichten hebben opgesteld;
- carve-outs;
- overnames; en
- nieuw opgerichte uitgevende entiteiten,
- kan het opstellen van financiële overzichten betekenen dat deze informatie in gecombineerde -in plaats van geconsolideerde- vorm wordt opgesteld om invulling te geven aan de vereiste dat de financiële overzichten voor de doeleinden van het prospectus een getrouw beeld geven.

Winstprognoses

Planning en uitvoering van de opdracht
A45
De Prospectusrichtlijn schrijft een specifieke formulering van de oordeelsparagraaf in het assurancerapport voor. De paragrafen 46–65 van deze Standaard stellen vereisten vast en geven toelichtingen aan de accountant die een opdracht heeft inzake een winstprognose die overeenkomstig de bepalingen van de Prospectusrichtlijn in een prospectus is opgenomen.
(Zie Par. 46 en 47)
A46
In een winstprognose kan historische financiële informatie zijn opgenomen met betrekking tot een verstreken periode. Bijvoorbeeld, in een prognose die op 15 oktober 20XX is opgesteld aangaande de winst over het jaar eindigend op 31 december 20XX kunnen de resultaten voor de periode van zes maanden eindigend op 30 juni 20XX zoals opgenomen in de halfjaarlijkse rapportage van de uitgevende entiteit en de bedragen die uit de managementrapportage van het bestuur over de maanden juli en augustus zijn overgenomen.
A47
Met een winstverwachting wordt bedoeld: historische financiële informatie over een financiële periode

die is afgesloten, maar waarover nog geen resultaten zijn gepubliceerd. Dit in tegenstelling tot de winstprognose welke toeziet op een nog niet afgesloten financiële periode.

A48

De vereisten voor 'winstprognoses' zijn onverkort van toepassing op (vergelijkbare) opstellingen of uitingen die een uitspraak doen over toekomstige resultaten maar bijvoorbeeld onder de titel 'winstraming'.

A49

Een winstprognose is inherent onzeker, aangezien gebeurtenissen en omstandigheden niet per se op de voorspelde manier optreden of in het geheel niet zijn voorzien of omdat het management ander beleid ontwikkelt. Een winstprognose bevat toelichtingen, zoals b.v. de veronderstellingen onder welke deze is opgesteld, die de beoogde gebruikers helpen te begrijpen welke aspecten onzeker zijn.

A50

Een winstprognose is gewoonlijk op veronderstellingen gebaseerd die zijn afgeleid van de verwachte effecten van toekomstige gebeurtenissen en activiteiten. Deze veronderstellingen vormen een essentieel element van winstprognoses. Daarom vereist de regelgeving dat de veronderstellingen die van materieel belang kunnen zijn voor het uitkomen van de prognose worden toegelicht, inclusief de veronderstellingen die verband houden met zaken waarop het bestuur invloed of controle kan uitoefenen.

A51

De mate waarin een winstprognose materieel afwijkt van het werkelijke resultaat is afhankelijk van de specifieke omstandigheden die bij de winstprognose een rol spelen. De duur van de periode waarop de prognose betrekking heeft is slechts één factor en niet noodzakelijkerwijs de belangrijkste. Bijvoorbeeld, een reeds lang bestaande entiteit kan de resultaten van het volgende jaar mogelijk met meer zekerheid voorspellen, met name als zij in een stabiele omgeving opereert, dan een nieuwe entiteit of een reeds lang bestaande entiteit die besluit nieuwe activiteiten te ontplooien.

A52

De kennis van de accountant van winstprognoses omvat onder meer:

a. de achtergrond van en de omstandigheden waaronder de in het prospectus opgenomen winstprognose tot stand is gekomen;
b. de activiteiten van de entiteit; en
c. de door het management gehanteerde of geplande procedures voor het opstellen van de winstprognose.

A53

De accountant verkrijgt kennis van de winstprognose door overleg met het management van de entiteit en door de relevante ondersteunende documentatie door te nemen. De accountant zal met name vaststellen of dit een nieuwe winstprognose is, dan wel een eerder opgestelde prognose die mogelijk geactualiseerd moet worden. In een opstartsituatie of wanneer een reeds bestaande entiteit nieuwe activiteiten ontplooit, zal het begrip van de accountant met betrekking tot de voorgenomen activiteiten beperkt zijn tot algemene kennis van de sector en begrip van de door de entiteit uitgevoerde bedrijfsanalyse.

A54

Om te kunnen rapporteren over de juiste opstelling van een winstprognose zal in het algemeen begrip worden verkregen van de door de entiteit gebruikte systemen en procedures voor de financiële verslaggeving, het opstellen van de begroting en het maken van voorspellingen. De accountant overlegt met de opstellers van een winstprognose hoe deze tot stand is gekomen.
Specifieke onderwerpen hierbij zijn:

. de organisatiestructuur van de entiteit en de mate waarin dochtermaatschappijen of lokale bedrijfseenheden bij de opstelling van de winstprognose zijn betrokken;
. de vraag of de winstprognose is opgesteld volgens grondslagen zoals gebruikt voor de meest recente financiële overzichten in het prospectus;
. de mate waarin de prognose historische financiële informatie bevat;
. het vergelijkbaar zijn van de winstprognose met nadien te publiceren financiële overzichten.

A55

Analyse van eerdere prognoses en aansluiting bij de uiteindelijke resultaten helpt bij het verkrijgen van kennis van de activiteiten van de entiteit en kan verder nuttig zijn bij het identificeren van de risicogebieden.

Materialiteit

(Zie Par. 48)

A56

Een winstprognose zal onder andere geen afwijking van materieel belang mogen bevatten. In de context van het opstellen van een winstprognose worden onder andere de volgende zaken als afwijking aangemerkt:

- veronderstellingen die niet aansluiten bij de bedrijfsanalyse;
- onjuiste toepassing van grondslagen voor financiële verslaggeving;
- onjuiste toepassing van een gebruikte veronderstelling;

- het ongecorrigeerd opnemen van financiële overzichten waarin eerder een afwijking is geconstateerd;
- het niet toelichten van een veronderstelling of een andere uitleg die voor het doorgronden van de prognose van belang is; en
- het zodanig presenteren van een prognose dat ze niet kan worden vergeleken met de nadien te publiceren financiële overzichten.

Toereikende opstelling
(Zie Par. 49, 50, 51, 52, 53 en 54)
A57
In de meeste gevallen zullen niet alle veronderstellingen die de winstprognose ondersteunen worden toegelicht. De reden hiervoor is dat alleen die veronderstellingen die voor het begrip van de winstprognose materieel zijn op grond van de Prospectusrichtlijn in het prospectus moeten worden toegelicht.
A58
Teneinde vast te stellen dat de gehanteerde veronderstellingen aansluiten met de bedrijfsanalyse en te evalueren hoe eventuele historische financiële informatie in de prognose is verwerkt, overweegt de accountant de volgende werkzaamheden uit te voeren:
- analyseren van de historische trends over de afgelopen jaren en vast stellen hoe deze historische trends zijn verwerkt in de winstprognose;
- analyseren van de markt, ontwikkelingen in de strategie, markt aandeel en marktpositie van de uitgevende entiteit;
- beoordelen van de uitleg van het management bij eventuele afwijkingen tussen historische trends en de prognose op redelijkheid. De accountant overweegt in hoeverre de verklaringen voor afwijkingen impact hebben op de onzekerheid van de winstprognose en derhalve meegenomen dienen te worden in de gevoeligheidsanalyse;
- analyseren van de financiële positie en mogelijke wijzigingen daarin;
- analyseren van verplichtingen aan derde partijen en het effect daarvan op de winstprognose.

Historische financiële informatie
(Zie Par. 55, 56, 57 en 58)
A59
Het is van belang dat de accountant bij het onderzoeken van in een winstprognose opgenomen historische financiële informatie begrijpt op welke wijze zulke informatie in de prognose is opgenomen. Indien er voor prospectieve financiële informatie en historische informatie verschillende systemen en procedures worden gebruikt, bestaat er een risico dat zich inconsistenties voordoen en dat deze inconsistenties kunnen leiden tot fouten van materieel belang bij het opstellen van de winstprognose.

Presentatie van de winstprognose
(Zie Par. 61, 62 en 63)
A60
De keuze van presentatie en toelichtingen en de nadruk op bepaalde cijfers kunnen mede bepalend zijn voor de manier waarop de winstprognose zal worden geïnterpreteerd. De accountant beoordeelt of dit aansluit bij het doel waarvoor de prognose is opgesteld.
A61
Bij het evalueren van de winstprognose zal de accountant overwegen of de bestanddelen van de winstprognose op een duidelijke wijze zijn omschreven. Bijvoorbeeld, indien een winstprognose wordt gepresenteerd als één bedrag voor de winst vóór belastingen, en dit wordt bereikt door de opname van een niet terugkerende eenmalige opbrengst uit de verkoop van een vast actief, zal worden nagegaan of nadere toelichting is opgenomen teneinde de winstprognose begrijpelijk te maken.
A62
De accountant zal nagaan of de mate van inherente onzekerheid waaraan de informatie onderhevig is, voldoende is toegelicht.
A63
De accountant zal de wijze waarop een winstprognose in het prospectus wordt gepresenteerd, beoordelen.

Bestuurdersverklaringen betreffende het werkkapitaal

Rapportering
(Zie Par. 68)
A64
Voor de vereisten voor rapportering betreffende het werkkapitaal aan een specifieke gebruikersgroep wordt verwezen naar Standaard 5500N *Transactiegerelateerde adviesdiensten*. Een dergelijke opdracht kan ook onder Standaard 5500N worden uitgevoerd.

Bijlage: Voorbeeldrapportages

Voor voorbeelden van de rapportages die onder Standaard 3850N verstrekt kunnen worden, wordt verwezen naar HRA deel 3 op www.nba.nl/Voorbeeldteksten.

3900N Accountantsopdracht bij de NOW-regelingen – Assurance

Inleiding (inclusief context voor de uitvoering van de opdracht)

Toepassingsgebied van deze standaard
1
Deze Standaard behandelt de wijze waarop een assurance-opdracht bij de Tijdelijke Noodmaatregelen Overbrugging voor behoud van Werkgelegenheid (NOW) moet worden uitgevoerd. (Zie Par. A1)
2
Een opdracht bij de NOW-regelingen wordt uitgevoerd door een accountant ten behoeve van een werkgever die een accountantsverklaring meestuurt bij de aanvraag tot vaststelling van de betreffende NOW-verantwoordingsperiode aan het Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid (SZW) en het Uitvoeringsinstituut Werknemersverzekeringen (UWV). (Zie Par. A1a)
2a
Werkgevers die voor meerdere NOW-verantwoordingsperiodes gebruik maken moeten per NOW-verantwoordingsperiode een aanvraag tot vaststelling indienen. Afhankelijk van de hoogte hiervan, kan het verplicht zijn een accountantsverklaring op basis van deze Standaard of Standaard 4415N *Accountantsopdracht bij de NOW-regeling – Aan assurance verwant* toe te voegen of kan het nodig zijn een verklaring van een deskundige derde aan te leveren.
Een accountant die voor een werkgever werkzaamheden voor meerdere NOW-verantwoordingsperiodes uitvoert, mag de werkzaamheden van meerdere NOW-verantwoordingsperiodes als één samengevoegde opdracht beschouwen. Zo mag hierbij gebruik worden gemaakt van bijvoorbeeld één opdrachtbrief en/of kunnen de werkzaamheden in één dossier worden gedocumenteerd. Dit mag mits uit het dossier blijkt welke werkzaamheden op welke NOW-verantwoordingsperiode van toepassing zijn.
3
In deze Standaard wordt uitgewerkt hoe de opdracht wordt uitgevoerd als bij een opdracht zekerheid (assurance) moet worden gegeven.
Daarbij wordt onderscheid gemaakt tussen:
- opdrachten gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid, waarbij de accountant de uitkomsten van het onderzoek in een oordeel tot uitdrukking brengt; en
- opdrachten gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid, waarbij de accountant de uitkomsten van het onderzoek in een conclusie tot uitdrukking brengt. (Zie Par. A2)

4
Voor de uitvoering van een opdracht bij de NOW-regeling houdt de accountant zich aan deze Standaard en het relevante accountantsprotocol. Beoogd is een zodanige standaard te schrijven dat alle relevante vereisten uit de controlestandaarden in deze Standaard zijn opgenomen, waarbij deze waar van toepassing specifiek zijn gemaakt voor een assurance-opdracht in het kader van de NOW. Een aantal relevante vereisten uit andere standaarden is niet overgenomen of uitgewerkt in deze Standaard maar is van overeenkomstige toepassing verklaard. Mocht er door het van overeenkomstige toepassing verklaren van bepalingen in andere standaarden een strijdigheid ontstaan met de vereisten in deze standaard dan gaan de vereisten uit deze Standaard voor. Vereisten uit de andere standaarden die niet relevant zijn in het kader van de NOW-regeling, zijn niet in deze Standaard opgenomen. Waar nodig zijn aanvullende vereisten opgenomen.
In de rapportage verwijst de accountant uitsluitend naar deze Standaard en niet naar de andere standaarden.
Bijlage 1 bij deze Standaard bevat een overzicht waarin is aangegeven welke vereisten uit de andere controle standaarden wel en niet van toepassing zijn. (Zie Par. A3)

Relatie met de regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing
5
Als een accountantseenheid een onderzoek naar de toepassing van de NOW-regeling uitvoert, gelden de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (NVKS). In deze Standaard is in paragraaf 24 een bepaling over kwaliteitsbeheersing op het niveau van afzonderlijke opdrachten bij de NOW-regeling opgenomen. (Zie Par. A4 – A5)

Toelichting op de NOW-regeling
6
De Tijdelijke Noodmaatregelen Overbrugging voor behoud van Werkgelegenheid (NOW) zijn door de overheid ingesteld. (Zie Par. A6)
Er zijn meerdere NOW-regelingen, die van toepassing zijn op verschillende periodes.

De regelingen zijn bedoeld om de werkgelegenheid te borgen bij alle werkgevers onafhankelijk van de omvang en financiële situatie van de werkgever. De Minister heeft daarbij wel een moreel beroep gedaan op werkgevers die de ondersteuning niet nodig hadden om deze niet aan te vragen. Dat neemt niet weg dat de regeling op alle werkgevers van toepassing is die een omzetverlies hebben van minimaal 20% in een bepaalde NOW-verantwoordingsperiode. (Zie Par. A7)

Toelichting op accountantsbetrokkenheid bij NOW-regeling algemeen
7
Onderdeel van de subsidievoorwaarden in de NOW-regeling is dat in een aantal situaties een accountantsverklaring wordt gevraagd. In deze Standaard wordt de term assurance-rapport gehanteerd. Dit is één van de soorten beschikbare accountantsverklaringen binnen de beroepsreglementering van de NBA en is toepasbaar voor opdrachten zowel gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid als beperkte mate van zekerheid.
Werkgevers moeten hun aanvraag tot vaststelling laten onderzoeken boven een bepaald drempelbedrag. In de accountantsprotocollen is aangegeven welk accountantsonderzoek in welke situatie wordt gevraagd. Zie voor een nadere toelichting het voor de aanvraag tot vaststelling relevante accountantsprotocol. (Zie Par. A8 – A9)
8
Een assurance-opdracht richt zich op 3 of 4 deelgebieden van de aanvraag tot vaststelling:
1. de omzetdaling;
2. bepaalde aspecten van de loonsom;
3. de voorwaarden die gelden voor de werkmaatschappij regeling, o.a. met betrekking tot bonussen en dividenden, wanneer daar gebruik van wordt gemaakt;
4. overige informatie.

Daarnaast zal de accountant op grond van de regeling vanaf NOW-2 ook onderzoek doen naar bewering inzake de naleving van het verbod op het uitkeren van bonussen, dividenden en de inkoop eigen aandelen in het kader van de concernregeling. (Zie Par. A9a)

Nadere toelichting NOW-onderzoek Assurance – redelijke mate van zekerheid
9
Sommige werkgevers zijn op grond van het relevante accountantsprotocol verplicht om een accountant een assurance-opdracht te laten uitvoeren gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. (Zie Par. A9b)

Nadere toelichting NOW-onderzoek Assurance – beperkte mate van zekerheid
10
Sommige werkgevers zijn op grond van het relevante accountantsprotocol verplicht een accountant een assurance-opdracht te laten uitvoeren gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid.
Inherente beperkingen kunnen ertoe leiden dat de zekerheid die de accountant kan verkrijgen over de aanvraag tot vaststelling, lager is dan gewenst bij een opdracht tot een redelijke mate van zekerheid. Mede op grond hiervan heeft SZW in de regeling ervoor gekozen om bij bepaalde werkgevers te volstaan met een opdracht gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid.
Bij de opdrachtacceptatie wordt vastgesteld of het gaat om een opdracht waarbij het toereikend is om te komen tot een beperkte mate van zekerheid conform het relevante accountantsprotocol. Voor de NOW-1 en 2 wordt een dergelijke opdracht vervolgens voor wat betreft de risicoanalyse, de planning en de uitvoering van de werkzaamheden uitgevoerd als een opdracht gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. Pas bij de weging en evaluatie van de bevindingen (vraag of sprake is van voldoende en geschikte assurance-informatie) en de rapportage (formulering van het oordeel of de conclusie) ontstaat er een verschil tussen deze twee typen opdrachten.
Ook voor NOW-3 en NOW-4 geldt dat de opdracht om te komen tot een beperkte mate van zekerheid gepland wordt als een opdracht om te komen tot een redelijke mate van zekerheid. Wanneer de materialiteit voor een opdracht met een beperkte mate van zekerheid voor NOW-3 en NOW-4 hoger gesteld wordt dan voor een redelijke mate van zekerheid, bijvoorbeeld omdat gebruikers hebben aangegeven hier onderscheid in te maken, dan kunnen de werkzaamheden voor een beperkte mate van zekerheid afwijken van de werkzaamheden die gepland zouden worden als een redelijke mate van zekerheid was vereist. (Zie Par. A10 – A11)

Autoriteit van deze Standaard
11
Deze Standaard bevat vereisten die de accountant in staat stellen om de vermelde doelstelling van de opdracht te behalen. Deze vereisten worden uitgedrukt door gebruik te maken van het hulpwerkwoord ‘dienen’ (in: ‘iets dienen te doen’).
Vereisten aangeduid met de letter ‘B’ hebben betrekking op opdrachten die moeten leiden tot een beperkte mate van zekerheid en hoeven alleen voor deze opdrachten te worden nageleefd.
Vereisten aangeduid met de letter ‘R’ hebben betrekking op opdrachten waar de accountant zich richt

op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid.
Andere vereisten zijn bij beide opdrachten relevant. (Zie Par. A12)

12

Daarnaast bevat deze Standaard inleidende teksten, definities en toepassingsgerichte en overige verklarende teksten die de relevante context bieden voor een goed inzicht in de Standaard. (Zie Par. A13)

13

De uitleg in de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten heeft niet de status van een vereiste, wel is deze relevant voor de correcte toepassing van de vereisten. (Zie Par. A14)

Ingangsdatum

14

Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstellingen

15

Het doel van de accountant bij het verrichten van een NOW-onderzoek – Assurance onder deze Standaard is: (Zie Par. A16)

a. het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid of een in het kader van de NOW-afrekening aanvaardbare beperkte mate van zekerheid dat een NOW-aanvraag tot vaststelling geen afwijking van materieel belang bevat;
b. het tot uitdrukking brengen van een oordeel of conclusie met betrekking tot het onderzoek naar een NOW-aanvraag tot vaststelling door middel van een schriftelijk rapport. Het rapport bevat een oordeel met een redelijke mate van zekerheid of een conclusie met een beperkte mate van zekerheid en tevens de basis voor het oordeel of de conclusie; en
c. het verder communiceren zoals door deze Standaard wordt vereist.

Definities

16

In het kader van deze Standaard hebben de volgende termen de hierna aangegeven betekenissen: (Zie Par. A17)

a *gebruiker* – de gebruiker van de accountantsverklaring (SZW / UWV);
b *gecombineerde opdracht* – een opdracht waarbij de accountant de werkzaamheden voor een aantal NOW-verantwoordingsperiodes als één onderzoek uitvoert en een conclusie of oordeel afgeeft over de gecombineerde NOW-verantwoordingsperiodes gezamenlijk;(Zie Par. A17a)
c *inherente beperking in het kader van een NOW-onderzoek* –

- een situatie waarin de accountant bij een assurance-opdracht in het kader van het inspelen op ingeschatte risico's op materiële afwijkingen in de omzet vaststelt dat gegevensgerichte werkzaamheden alleen niet tot voldoende en geschikte assurance-informatie leiden en waarbij de accountant vaststelt dat de interne beheersingsmaatregelen niet effectief hebben gewerkt of niet bestaan op grond van één of meer van de volgende redenen:
  - het management heeft geen interne beheersingsmaatregelen geïmplementeerd maar dit kan redelijkerwijs ook niet van het management worden verwacht gezien de omvang van de entiteit;
  - de organisatie heeft wel interne beheersingsmaatregelen geïmplementeerd in de reguliere processen, maar voert dit niet uit op de momenten waarop dit in het kader van de uitvoering van de NOW-assurance-opdracht noodzakelijk is en dit redelijkerwijs van de organisatie ook niet kon worden verwacht;
  - nieuwe activiteiten hebben ertoe geleid dat interne beheersingsmaatregelen niet konden worden uitgevoerd of aangepast gezien de veranderde situatie, waarbij dit vanwege aan de coronacrisis toe te schrijven redenen redelijkerwijs ook niet kon worden verwacht; of
- een situatie waarbij het door de coronacrisis voor de accountant onmogelijk is om bepaalde waarnemingen uit te voeren die niet met andere controle maatregelen kunnen worden gecompenseerd; (Zie Par. A18, A19, A20, A21, A22, A23, A24, A25, A26 en A27R)

d *inherente beperking met betrekking tot het onderzoek naar de NOW-groep bij een NOW-onderzoek* – inherente beperking die ertoe leidt dat:

- de volledigheid en het bestaan van de door het management bepaalde NOW-groep door de omvang van de groep en het van toepassing zijn van artikel 24a; of
- de volledigheid en het bestaan van de groep door het in overeenstemming met buitenlands recht ontbreken van assurance-informatie inzake de entiteiten binnen internationale groepen, niet met voldoende zekerheid tegen economisch verantwoorde kosten kan worden verkregen. Dit met als gevolg dat de nauwkeurigheid van de omzetdaling niet met de vereiste zekerheid kan worden vastgesteld. door de accountant; (Zie Par. A27a, A27aa en A27ab)

e *in het kader van de NOW-afrekening aanvaardbare beperkte mate van zekerheid* – een beperkte mate van zekerheid in een NOW-onderzoek Assurance waarbij de accountant de opdracht plant en uitvoert,

gericht op het verkrijgen van voldoende en geschikte assurance-informatie voor een redelijke mate van zekerheid maar dit uitsluitend door één of meer inherente beperkingen in het kader van een NOW-onderzoek niet haalbaar is;
f *meetperiode* – de aaneengesloten periode van drie of vier kalendermaanden waarover de werkgever de omzetdaling verantwoordt;
g *NOW-groep* – de Nederlandse entiteiten en buitenlandse rechtspersonen en vennootschappen met loon in Nederland die deel uitmaken van de groep die ontstaat bij toepassing van artikel 24a en artikel 24b van boek 2 van het burgerlijk wetboek; (Zie Par. A27ac)
h *NOW-onderzoek* – een onderzoek gericht op een schriftelijke rapportage van een accountant als bedoeld in artikel 1 van de Wet op het accountantsberoep. Bij een assurance-onderzoek baseert de accountant het oordeel of de conclusie op voldoende en geschikte assurance-informatie die de accountant de zekerheid geeft dat het opdrachtrisico tot het aanvaardbare niveau is teruggebracht;
i *NOW-opdracht* – een opdracht van een werkgever om voor één of meerdere periodes van de NOW de accountantswerkzaamheden uit te voeren en de accountantsverklaring of accountantsverklaringen af te geven die de werkgever aan UWV moet verstrekken bij de aanvraag tot vaststelling;
j *NOW-verantwoordingsperiode* – een periode in een NOW-regeling waarvoor een werkgever NOW kan aanvragen en waarvoor de werkgever nadien een aanvraag tot vaststelling moet indienen. Een NOW-regeling kan afhankelijk van de regeling betrekking hebben op één of meer periodes;
k *opdrachtgever(s)* – de partij(en) die de accountant de opdracht geeft/geven om een NOW-onderzoek uit te voeren;
l *samengevoegde opdracht* – een opdracht waarin een werkgever een accountant voor een aantal NOW-verantwoordingsperiodes opdracht geeft om de werkzaamheden uit te voeren. De accountant zal in een samengevoegde opdracht per NOW-verantwoordingsperiode een deelonderzoek uitvoeren op grond waarvan de accountant voor die periode een accountantsverklaring afgeeft. Voor het overige kan de accountant de opdracht als één opdracht behandelen. (A27b)

16A
De paragrafen 12 en 12A van Standaard 3000A zijn van overeenkomstige toepassing, voor zover in deze Standaard niet anders is bepaald.

Vereisten

Het verrichten van een opdracht in overeenstemming met deze Standaard
17
De accountant dient inzicht te hebben in de gehele tekst van deze Standaard, inclusief de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten, om de doelstellingen te begrijpen en de vereisten naar behoren toe te passen. (Zie Par. A28)

Het naleven van relevante vereisten
18
De accountant dient te voldoen aan alle vereisten van deze Standaard, de van overeenkomstige toepassing verklaarde vereisten uit andere standaarden en de voorwaarden van de opdracht. Dit tenzij een bepaalde vereiste niet relevant is, bijvoorbeeld omdat de betreffende omstandigheden niet van toepassing zijn op de opdracht. (Zie Par. A29 en A30)
19
De accountant dient een assurance-rapport waarin wordt gesuggereerd dat deze Standaard is nageleefd, of waarin de term NOW-onderzoek Assurance voorkomt, achterwege te laten, indien de accountant niet aan alle relevante vereisten van deze Standaard heeft voldaan.

Ethische voorschriften
20
De accountant dient de relevante ethische voorschriften van de VGBA na te leven. (Zie Par. A31)
21
Bij het verrichten van een NOW-onderzoek Assurance dient de accountant onafhankelijk te zijn. De accountant past hierbij de ViO toe. (Zie Par. A32)

Professioneel-kritische instelling
22
De accountant dient de opdracht met een professioneel-kritische instelling te plannen en uit te voeren. (Zie Par. A33)

Professionele oordeelsvorming
23
De accountant dient bij het plannen en uitvoeren van een NOW-onderzoek Assurance professionele oordeelsvorming toe te passen. (Zie Par. A34 en A35)

Kwaliteitsbeheersing op het niveau van de opdracht

24

De opdrachtpartner dient verantwoordelijkheid te nemen voor: (Zie Par. A36)

a het uitvoeren van het onderzoek naar de aanvraag tot vaststelling van de NOW; en

b het uitvoeren van de opdracht in overeenstemming met het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantseenheid, door:

- i het volgen van passende procedures bij de aanvaarding en continuering van opdrachtgevers en opdrachten;
- ii vast te stellen dat het opdrachtteam collectief over de passende competenties en capaciteiten beschikt om de opdracht uit te voeren;
- iii alert te zijn op aanwijzingen van het niet-naleven van relevante ethische en onafhankelijkheidsvoorschriften door leden van het opdrachtteam en door het bepalen van de passende actie als er aangelegenheden onder de aandacht van de opdrachtpartner komen die erop wijzen dat leden van het opdrachtteam relevante ethische en onafhankelijkheidsvoorschriften niet hebben nageleefd;
- iv de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van de opdracht in overeenstemming met professionele standaarden en door wet- en regelgeving gestelde eisen;
- v het nemen van de verantwoordelijkheid voor het verkrijgen van geschikte opdrachtdocumentatie;
- vi vast te stellen of waar nodig specialisten zijn geconsulteerd en de uitkomsten van deze consultaties voldoende zijn gedocumenteerd en opgevolgd; en
- vii waar nodig een kwaliteitsbeoordeling door een kwaliteitsbeoordelaar uit te laten voeren en af te ronden vóór het afgeven van het assurance-rapport. Een kwaliteitsbeoordeling kan verplicht zijn op grond van de NVKS of kan voortkomen uit het kwaliteitssysteem van de accountantseenheid.

25

De vereisten 20–25 uit Standaard 220 zijn van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling.

Aanvaarding en overeenkomen van de opdracht

26

De accountant dient na te gaan of de cliënt geaccepteerd kan worden danwel of de cliëntrelatie gecontinueerd kan worden in overeenstemming met het kwaliteitssysteem van de accountantseenheid. (Zie Par. A37)

26a

De accountant dient vast te stellen op welke NOW-verantwoordingperiodes de (samengevoegde) opdracht betrekking heeft en welke accountantswerkzaamheden nodig zijn voor die periodes of welke zwaardere werkzaamheden de opdrachtgever wil laten uitvoeren voor die periodes. (Zie Par. A37a)
Als nadien blijkt dat de werkgever NOW-subsidie voor meer NOW-verantwoordingsperiodes heeft aangevraagd of dat andere niveaus van zekerheid op grond van de voorwaarden nodig zijn kan dit binnen de opdracht worden aangepast.
De bepalingen uit paragraaf 27 en 28 van deze Standaard zijn onverkort van toepassing. (Zie Par. A37a)

27

De accountant dient een NOW-onderzoek Assurance alleen te aanvaarden wanneer: (Zie Par. A38)

a. de accountant meent dat er aan de relevante ethische voorschriften, met inbegrip van onafhankelijkheid, zal worden voldaan;

b. de accountant zich ervan heeft vergewist dat die personen die de opdracht uit moeten voeren gezamenlijk over de juiste competenties en capaciteiten beschikken; en

c. de basis waarop de opdracht wordt uitgevoerd overeengekomen is middels:
   1. het vaststellen dat de randvoorwaarden voor een assurance-opdracht aanwezig zijn; en
   2. het bevestigd krijgen dat de accountant en de opdrachtgever hetzelfde begrip over de voorwaarden van de opdracht hebben, waarbij er ook aandacht is voor de manier waarop de accountant zal rapporteren.

28

De accountant dient geen onderzoek uit te voeren gericht op een in het kader van de NOW-aanvraag tot vaststelling aanvaardbare beperkte mate van zekerheid als de organisatie op grond van het accountantsprotocol een assurance-rapport met een redelijke mate van zekerheid moet verkrijgen.
In dat kader dient de accountant van een werkgever die onderdeel is van een groep via het management van de werkgever een verklaring van het management van de groep te krijgen over de verwachte totale NOW-subsidie en de accountant dient vast te stellen dat de door het management van de werkgever gevraagde opdracht daarbij passend is.
Ook dient de accountant gedurende het onderzoek naar een redelijke mate van zekerheid geen wijziging van de opdrachtvoorwaarden met betrekking tot het te verstrekken zekerheidsniveau te aanvaarden als blijkt dat de accountant geen goedkeurend assurance-rapport met betrekking tot een redelijke mate van zekerheid zal kunnen verstrekken. (Zie Par. A39 en A40)

29
De accountant dient de voorwaarden van de NOW-opdracht met de opdrachtgever overeen te komen. Deze voorwaarden dienen in voldoende detail in een opdrachtbevestiging of andere passende vorm van schriftelijke overeenkomst te worden vastgelegd.
De accountant dient in de overeenkomst vast te leggen op welke NOW-periodes de opdracht betrekking heeft, welke soort werkzaamheden zullen worden uitgevoerd en of sprake is van een samengevoegde of een gecombineerde opdracht. Als de NOW-opdracht in overeenstemming met paragraaf 26a wordt aangepast dan leggen de accountant en de werkgever dit in een addendum bij de overeenkomst vast. (Zie Par. A40a)

Het uitvoeren van het NOW-onderzoek Assurance

Plannen van het onderzoek
30
De accountant dient bij het plannen van de opdracht voor een specifieke NOW-verantwoordingsperiode of bij een gecombineerde opdracht voor een aantal NOW-verantwoordingsperiodes een aanpak van de assurance-opdracht te ontwikkelen en dit vast te leggen in een opdrachtprogramma (controleprogramma) of eventuele aanvullingen op te nemen in het reeds bestaande programma.
In de aanpak moet onder andere aandacht worden besteed aan de kenmerken die de reikwijdte van de opdracht bepalen, de rapportagevereisten en het tijdpad dat hiervoor geldt, in hoeverre kennis uit andere opdrachten relevant is voor deze opdracht, de aard, timing en de uitvoering en de daarvoor benodigde middelen.
Ook moet aandacht worden besteed aan de aard, timing en omvang van de risico-inschattingswerkzaamheden en de geplande verdere assurance-werkzaamheden.
De opdrachtpartner en andere kernleden van het opdrachtteam dienen in voldoende mate betrokken te worden bij deze werkzaamheden.
De vereisten 8–11 van Standaard 300 zijn van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling. (Zie Par. A41)
31
De accountant die gebruik maakt van werkzaamheden die uitgevoerd zijn in het kader van opdrachten met betrekking tot de jaarrekening dient duidelijke referenties aan te brengen naar de documentatie in het jaarrekeningdossier en dient ervoor te zorgen dat in het kader van reviews toegang gegeven wordt tot de informatie in het andere dossier wanneer de accountant de documentatie van deze werkzaamheden niet overneemt in het dossier in het kader van het NOW-onderzoek. (Zie Par. A42)
32
Wanneer de accountant gebruik wil maken van het werk in het kader van de jaarrekening, dient de accountant zich er van te overtuigen dat de werkzaamheden waar de accountant op steunt relevant zijn voor de opdracht, toereikend zijn uitgevoerd en gedocumenteerd. (Zie Par. A43)
32a
De accountant die de werkzaamheden van een aantal NOW-verantwoordingsperiodes van NOW-3 (maximaal drie periodes) en NOW-4 (één periode) uitvoert als gecombineerde opdracht in lijn met de regeling en het accountantsprotocol dient de werkzaamheden zodanig te plannen dat zij op een aanvaardbare wijze verdeeld worden over de verschillende NOW-verantwoordingsperiodes. (Zie Par. A43a)

Documenteren van het onderzoek
33
De accountant dient het volgende in het dossier op te nemen: (Zie Par. A44 – A45)
a de aard, timing en omvang van de uitgevoerde werkzaamheden en de daaruit voortvloeiende bevindingen ter onderbouwing van het oordeel of de conclusie dat de NOW-aanvraag tot vaststelling geen afwijkingen van materieel belang bevat als gevolg van fraude of fouten;
b informatie die aantoont dat het onderzoek in overeenstemming met deze Standaard en de voorwaarden van de opdracht is uitgevoerd;
c significante aangelegenheden die tijdens de controle aan de orde zijn gekomen, de daaruit getrokken conclusies en significante professionele oordeelsvormingen die tot die conclusies hebben geleid.

De vereisten 9, 11, 15–16 van Standaard 230 zijn van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling.
34
De accountant dient de documentatie van het onderzoek tijdig op te stellen en het dossier tijdig af te sluiten.(Zie Par. A46 – A46a)
De accountant die een samengevoegde opdracht heeft gekregen hoeft het dossier pas af te sluiten nadat het onderzoek naar de laatste NOW-verantwoordingsperiode is afgerond. Wel dient de accountant in een dergelijke situatie de documentatie met betrekking tot de werkzaamheden voor een bepaalde periode tijdig af te ronden.

Fraude en niet-naleving van wet- en regelgeving

35

De accountant dient, uitgaande van de veronderstelling dat er frauderisico's op materiële afwijkingen bestaan met betrekking tot de te verkrijgen NOW-subsidie, een analyse te maken van de risico's op materiële fraude en niet-naleving van wet en regelgeving op het niveau van de individuele bepalingen van de NOW zoals uitgewerkt in de sectie *Verkrijgen van onderzoeksinformatie voor een NOW-Assurance-opdracht.*

Alleen in uitzonderingsgevallen zal de accountant hierbij kunnen vaststellen dat deze veronderstelling kan worden weerlegd. (Zie Par. A47)

36

Als de accountant aanwijzingen heeft voor fraude of niet-naleving van de NOW dient de accountant te onderzoeken of te laten onderzoeken of hier al dan niet sprake van is.

37

Als na het onderzoek blijkt dat er sprake is van fraude of niet naleving van de NOW-regeling dan dient de accountant de (mogelijke) gevolgen hiervan te laten corrigeren. (Zie Par. A48)

38

Weigert de werkgever de door de accountant noodzakelijk geachte aanpassingen door te voeren of de aanwijzingen voor fraude of niet naleving van de NOW te (laten) onderzoeken dan leidt dit tot een niet goedkeurend oordeel of niet goedkeurende conclusie in het assurance-rapport of geeft de accountant de opdracht terug.

39

Als sprake is van geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van de NOW-regeling, dan dient de accountant na te gaan of er aanvullende zaken moeten worden gedaan op grond van andere wet- en regelgeving zoals de Wwft of de NV NOCLAR. (Zie Par. A49)

40

De vereisten 13–48 van Standaard 240 zijn van overeenkomstige toepassing, voor zover relevant voor de NOW-regeling. (Zie Par. A50)

41

De vereisten 13–30 van Standaard 250 zijn van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de toepassing van de NOW-regeling. (Zie Par. A51)

Communicatie met degenen belast met governance

42

De accountant dient degenen belast met governance:

- te informeren over de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot het NOW-onderzoek van de aanvraag tot vaststelling en hen op hoofdlijnen te informeren over de geplande reikwijdte en timing van het onderzoek;
- te bevragen op relevante informatie voor het onderzoek;
- tijdig te informeren over voor hen significante en relevante waarnemingen uit het NOW-onderzoek in het kader van hun verantwoordelijkheid om toezicht uit te oefenen; en
- te betrekken in doeltreffende wederzijdse communicatie met de accountant.

Risico-inschatting en het inspelen op ingeschatte risico's

Kennis van de entiteit tijdens de gesubsidieerde periode

43

De accountant dient kennis te verwerven over de organisatie van de werkgever in de meetperiodes waarop de NOW-opdracht betrekking heeft, alsmede de referentieperiode. De accountant dient daarbij aandacht te besteden aan zaken die van belang zijn voor het berekenen van de subsidie-aanspraak en de opstelling ten behoeve van de aanvraag tot vaststelling. In het bijzonder besteedt de accountant daarbij aandacht aan de manier waarop de organisatie van de werkgever invulling heeft gegeven aan de subsidievoorwaarden. (Zie Par. A52)

43a

De accountant dient bij risico's op een materiële afwijking als gevolg van fraude en van andere risico's op een materiële afwijking waar de accountant- op grond van de eigen oordeelsvorming -tijdens de opdracht bijzondere aandacht aan moet besteden (specifieke risico's) inzicht te krijgen in de werking van de relevante interne beheersmaatregelen voor zover relevant voor het oordeel/de conclusie. (Zie Par. A52a)

44

De accountant dient de materialiteit te bepalen rekening houdend met de bepalingen in het accountantsprotocol.

De accountant overweegt daarbij of de gekozen benchmarks in het accountantsprotocol in de specifieke situatie op grond van de eigen professionele oordeelsvorming niet tot een te hoge materialiteit leiden.

De vereisten 10–14 van Standaard 320 zijn van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling. (Zie Par. A53 – A54)

45
De accountant dient op basis van de kennis van de organisatie van de werkgever de risico's op een afwijking van materieel belang in de aanvraag tot vaststelling van de NOW voor een bepaalde periode te bepalen op het niveau van de NOW-subsidievoorwaarden en te bepalen welke van deze risico's specifieke risico's zijn in het kader van het NOW-onderzoek. (Zie Par. A55 – A55a)
46
De accountant dient op grond van de risicoanalyse de uit te voeren werkzaamheden te bepalen.
De accountant besteedt hierbij bijzondere aandacht aan de geïdentificeerde specifieke risico's.
De accountant bepaalt daarbij of er interne beheersingsmaatregelen zijn waarop de accountant wil of moet steunen en waarvan de accountant de effectieve werking wil toetsen.
De vereisten 5–32 van de Standaard 315 zijn van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling. (Zie Par. A56)
De accountant bepaalt daarnaast welke gegevensgerichte werkzaamheden (aanvullend) worden uitgevoerd.
Ongeacht de inschatting van de risico's dient de accountant gegevensgerichte werkzaamheden op te zetten ten aanzien van de verantwoorde omzet en de mutaties in en uitbetaling van de loonsom en eventueel aanvullende te onderzoeken bepalingen. (o.a. dividendverbod, bonusverbod, verbod op inkoop eigen aandelen).
De accountant plant de werkzaamheden op het niveau van de vereisten in de sectie *Verkrijgen van onderzoeksinformatie voor een NOW-onderzoek Assurance.*
47
Bij het plannen dient de accountant als uitgangspunt te nemen dat er meer overtuigende assurance-informatie moet worden verkregen als het risico op een afwijking van materieel belang groter is. (Zie Par. A57)
De vereisten 5–23 en 25–30 uit Standaard 330 zijn van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling.

Omgaan met inherente beperking in het kader van een NOW-onderzoek in een onderzoek gericht op het verkrijgen van een in het kader van de NOW-aanvraag tot vaststelling aanvaardbare beperkte mate van zekerheid
48 B
Als de accountant bij een onderzoek gericht op het geven van een in het kader van de NOW-aanvraag tot vaststelling aanvaardbare beperkte mate van zekerheid naar aanleiding van:
- de risicoanalyse;
- de planning als vereist op grond van paragrafen 30–32;
- de uitvoering van de geplande werkzaamheden,

vaststelt dat er sprake is van een of meer inherente beperkingen in het kader van een NOW-onderzoek dan dient de accountant aanvullende gegevensgerichte werkzaamheden te plannen. (Zie Par. A58B)
49 B
Wanneer de accountant op grond van het in paragraaf 48 B gestelde aanvullende werkzaamheden plant, dan dient de accountant op basis van professionele oordeelsvorming te bepalen welke aanvullende werkzaamheden er worden uitgevoerd. Van de accountant wordt niet verwacht dat er voldoende en geschikte assurance-informatie wordt verkregen zoals benodigd voor een redelijke mate van zekerheid. (Zie Par. A59B – A60B)
Verkrijgen van onderzoeksinformatie voor een NOW-onderzoek
49a
Als het groepshoofd, de werkgever of een andere entiteit bepaalde informatie niet beschikbaar wil stellen aan de accountant, en dit leidt ertoe dat de accountant niet in staat is voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen dan dient de accountant een oordeelonthouding af te geven of de opdracht, wanneer dat mogelijk is, terug te geven. (Zie Par. A60a)

Vereisten met betrekking tot het omzetverlies
50
De accountant dient vast te stellen dat de omzetdaling op het goede organisatorische niveau is berekend. (Zie Par. A61 – A62)
51
De accountant dient vast te stellen dat de omzet voor de referentieperiode (de referentie-omzet) in overeenstemming met de NOW-regeling is berekend.
De accountant besteedt bijzondere aandacht aan de bepaling van de referentie-omzet als: (Zie Par. A63 – A64a)
- de jaarrekening die de bron is geweest waarop de referentie-omzet is gebaseerd (nog) niet door een accountant is gecontroleerd;
- er sprake is van een gebroken, verlengd of verkort boekjaar;
- de in de referentie-omzet opgenomen organisaties van de werkgever afwijken van de in de groepsomzet opgenomen organisaties;
- op grond van de regeling gebruik gemaakt moet worden van een afwijkende referentieperiode;

- er wijzigingen zijn geweest in de groepsstructuur (aan/verkoop).

52

De accountant dient voor de meetperiode vast te stellen dat de afgrenzing, de volledige verantwoording (volledigheid) en de classificatie van de omzet volgens de regeling en consistent met de referentieperiode heeft plaatsgevonden.
De accountant besteedt hierbij -voor zover relevant- bijzondere aandacht aan: (Zie Par. A65)

- verschuivingsgevaar;
- alternatieve omzet;
- barteropdrachten (ruil in natura);
- bonus regelingen;
- garanties;
- retourrechten;
- credit facturen.

De accountant gaat hierbij uit van de veronderstelling dat er frauderisico's op een materiële afwijking kunnen bestaan met betrekking tot de in deze paragraaf opgenomen beweringen in relatie tot de opbrengstverantwoording, en dient te identificeren welke categorieën van opbrengsten, welke opbrengsttransacties of welke beweringen aanleiding geven tot dergelijke risico's.

53

De accountant dient vast te stellen dat de omzetdaling in overeenstemming met de regeling is berekend. (Zie Par. A66)

53a

De accountant dient in een groep met buitenlandse entiteiten minimaal de hierna volgende gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren met betrekking tot het opnemen van buitenlandse entiteiten met SV-loon in de berekening van de omzetdaling:

- Basis voor deze werkzaamheden is een opstelling van het management welke buitenlandse entiteiten op grond van artikel 24a en artikel 24 b zouden kunnen kwalificeren voor de NOW-groep en welke dat daadwerkelijk doen op grond van het feit dat deze entiteiten Nederlands SV-loon hebben. Het op basis van een risicoanalyse beoordelen (rekening houdende met de uitgangspunten van artikel 27aa) van de activiteiten, vestigingsplaats, afzetgebieden etc. van deze buitenlandse entiteiten op de mogelijke aanwezigheid van Nederlands SV-loon;
- Het voor de buitenlandse onderdelen van de groep die niet meegenomen zijn bij het bepalen van de omzetdaling verkrijgen van een verklaring van het management en van eventuele anderen binnen die entiteit met toereikende kennis en verantwoordelijkheden dat zij geen werknemers in dienst hebben waarvoor Nederlands SV-loon is uitbetaald.
  Deze procedure kan beperkt worden tot maximaal 15 entiteiten, waarbij de accountant zijn professionele oordeelsvorming toepast bij het selecteren van de entiteiten;
- Het voor de Nederlandse onderdelen van de groep verkrijgen van een verklaring van het management en van eventuele anderen binnen die entiteit met toereikende kennis en verantwoordelijkheden of:
  - de entiteit middels de verleggingsregel geen SV-loon betaalt voor buitenlandse entiteiten van de groep dan wel voor welke entiteiten de entiteit dit doet;
  - de betrokken functionarissen kennis of aanwijzingen hebben dat bepaalde buitenlandse entiteiten Nederlands SV-loon hebben.

Deze procedure kan beperkt worden tot maximaal 15 entiteiten, waarbij de accountant zijn professionele oordeelsvorming toepast bij het selecteren van de entiteiten.

- Het verkrijgen en beoordelen van documentatie voor buitenlandse entiteiten waarvan het management beweert dat er sprake is van Nederlands-SV loon waaruit blijkt dat deze entiteiten SV-loon hebben en derhalve onderdeel zijn van de NOW-groep.

Als de risico analyse van de accountant of de uitkomsten van bovenstaande werkzaamheden aanwijzingen geven dat de buitenlandse entiteiten met SV-loon onjuist bepaald zijn dient de accountant te bepalen welke aanvullende werkzaamheden nodig zijn en dient de accountant deze uit te voeren. (Zie Par. A66a)

Werkzaamheden bij een inherente beperking met betrekking tot de vaststelling van de NOW-groep bij een NOW-onderzoek

53b

Uitgangspunt is dat de accountant werkzaamheden verricht om zekerheid te verkrijgen omtrent de volledigheid van de NOW-groep. Het is hierbij van belang om vast te stellen wie het groepshoofd van de NOW-groep is en vervolgens welke entiteiten deel uitmaken van de groep, rekening houdend met de voorschriften uit de NOW-regeling. Dit heeft tevens betrekking op entiteiten ex artikel 24a Boek 2 BW en buitenlandse entiteiten met Nederlands SV-loon.
Er kunnen zich situaties voor doen waarbij de accountant gedurende de uitvoering van de werkzaamheden concludeert dat het dermate complex is om inzicht te krijgen in de volledigheid van de groep, dat dit inzicht niet te verkrijgen is met economisch rationele inspanningen. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn bij grote internationale structuren met vele vertakkingen. Het gaat hierbij in het bijzonder om onzekerheden in het kader van de volledigheid van entiteiten die vallen in de sfeer van artikel 24a

Boek 2 BW. Van entiteiten die vallen in de sfeer van het jaarrekeningrecht ex artikel 24b Boek 2 BW, verwacht SZW dat de accountant in het algemeen wel de volledigheid van de NOW-groep kan vaststellen.
Indien de accountant gedurende de uitvoering van de werkzaamheden gericht op de vaststelling van de NOW-groep in bovengenoemde situatie terecht komt en de hierna opgenomen minimale werkzaamheden heeft uitgevoerd dient de accountant een bevestiging van de werkgever op te vragen waarbij deze laatste de door de accountant vastgestelde NOW-groep bevestigt. Deze aanpak leidt uiteindelijk wel tot een inherente beperking in het onderzoek. De accountant kan dan van deze groep uitgaan bij het onderzoek naar de omzet, de naleving op het verbod op uitkeringen van bonussen en dividend en de naleving op het verbod op inkoop eigen aandelen.
Van de werkgever c.q. aanvrager van de subsidie wordt overigens verwacht dat deze alle inspanningen heeft verricht om het inzicht in de volledigheid van de NOW-groep te onderbouwen.
De accountant dient, als er sprake is van een *inherente beperking met betrekking tot het onderzoek naar de NOW-groep bij een NOW-onderzoek* voor tot een oordeelonthouding of onthouding van een conclusie te komen tenminste de volgende werkzaamheden te hebben uitgevoerd:

Algemeen
1 het verkrijgen van een overzicht van groepsonderdelen voor de NOW van het management op groepsniveau. In dit overzicht moeten ter identificatie van groepsonderdelen op grond van artikel 24a Boek 2 BW buitenlandse entiteiten met en zonder SV-loon worden opgenomen;
2 het als onderdeel van de risicoanalyse bepalen van risico's op een materiële afwijking als gevolg van het onjuist bepalen van de omvang en samenstelling van de groep;
3 het verkrijgen van een bevestiging van het management van de groep dat zij begrijpen dat de groepsdefinities uit de NOW afwijken van de groepsdefinities voor reguliere jaarrekening controles en dat de groep op de juiste wijze is bepaald op grond van de NOW-regeling;
4 het nagaan op basis van de kennis die de accountant heeft of er andere aanwijzingen zijn, dat de NOW-groep op onjuiste wijze is bepaald, en, indien van toepassing, het opvolgen van die aanwijzingen om vast te stellen of de groep moet worden aangepast.

Onderzoek naar groepshoofd
5 het verkrijgen van een overzicht van de aandeelhouders en de laatst vastgestelde jaarrekening(en) van de moedermaatschappij of van de groepsonderdelen die een gecombineerde jaarrekening uitbrengen omdat zij geen moedermaatschappij hebben maar er wel sprake is van gezamenlijke zeggenschap en het nagaan of deze documenten aanwijzingen bevatten dat het groepshoofd onjuist bepaald is;
6 het analyseren van de overzichten van de aandeelhouders van het groepshoofd om na te gaan of het groepshoofd volgens de voorwaarden van de NOW is bepaald, en het uitvoeren indien dit niet het geval is van aanvullende werkzaamheden om vast te stellen of de groep moet worden aangepast;
7 het raadplegen van openbare bronnen, zoals van de Kamer van Koophandel of vergelijkbare organisaties om na te gaan of er aanwijzingen zijn dat de groepshoofd niet volgens de voorwaarden van de NOW is bepaald, en het uitvoeren indien dit het geval is van aanvullende werkzaamheden om vast te stellen of de groep moet worden aangepast;
8 het nagaan of de uitkomsten van het bovenstaande of de kennis van de accountant aanwijzingen geeft dat het groepshoofd niet juist is bepaald en het eventueel opvolgen daarvan.

Onderzoek naar bestaan en volledigheid groep
9 vaststellen dat alle in de geconsolideerde jaarrekening opgenomen Nederlandse groepsmaatschappijen en buitenlandse groepsmaatschappijen zijn opgenomen in de door het management opgegeven groep.
10 het voor één derde van de entiteiten in het van het management op groepsniveau verkregen overzicht van groepsonderdelen voor de NOW (zie onder 1 hierboven), die geen onderdeel zijn van de jaarrekening van de moedermaatschappij of van de groepsonderdelen die een gecombineerde jaarrekening uitbrengen (Artikel 24a Boek 2 BW), verkrijgen van de jaarrekeningen (of interne rapportages) van deze entiteiten om na te gaan of er aanwijzingen zijn dat de NOW-groep niet goed is bepaald en het eventueel opvolgen van deze aanwijzingen om vast te stellen of aanpassing nodig is. Deze procedure kan beperkt worden tot maximaal 15 entiteiten.

De accountant selecteert de te onderzoeken entiteiten op basis van zijn professionele oordeelsvorming.
De accountant onderzoekt met name of:
- deze entiteiten daadwerkelijk een moeder – dochterrelatie hebben op grond van artikel 24a Boek 2 BW en dus terecht deel uitmaken van de NOW-groep;
- deze entiteiten onderdeel van de groep zijn en gelijktijdig moeder maatschappij zijn van een groep op grond van artikel 24b Boek 2 BW waarvan de entiteiten opgenomen moeten worden in de NOW-groep; en

- deze entiteiten dochtermaatschappijen hebben op grond van artikel 24a Boek 2 BW die opgenomen moeten worden in de NOW-groep.

11 het nagaan of de uitkomsten van het bovenstaande of de kennis van de accountant aanwijzingen geeft dat de groep niet juist is bepaald en het eventueel opvolgen daarvan. (Zie Par. A66b)

Vereisten met betrekking tot de loonsom

54

De accountant dient op een aantal deelaspecten van de verantwoorde loonsom vast te stellen dat deze voldoen aan de eisen van de regeling en dat deze in overeenstemming met de vereisten van de regeling zijn behandeld.
De accountant onderzoekt daarbij uitsluitend of:

- de betaling van lonen en salarissen heeft plaatsgevonden aan de betrokken werknemers;
- er geen gefingeerde dienstbetrekkingen zijn aangegaan.

55

Als sprake is van bevindingen voortvloeiende uit de twee beweringen uit paragraaf 54 dan dient de accountant vast te stellen dat deze indien nodig hebben geleid tot een correcte bijstelling van de loonaangifte over de subsidieperiode.

Vereisten wanneer geopteerd wordt voor berekening van het omzetverlies op werkmaatschappij niveau

56

Als een groep op groepsniveau minder dan 20% omzetverlies heeft en daarom gebruik maakt van de mogelijkheid om de aanvraag in te dienen op basis van het omzetverlies op het niveau van de werkmaatschappij dient de accountant vast te stellen dat voldaan is aan de additionele voorwaarden die gelden op groepsniveau.
De accountant stelt daarbij in elk geval vast dat:

- de groep minder dan 20% omzetverlies heeft als de aanvraag op werkmaatschappijniveau gedaan is;
- de mutatie voorraden gereed product aan de omzet is toegerekend;
- het transferpricingsysteem zoals gehanteerd in de jaarrekening 2019 of de laatst vastgestelde jaarrekening als leidend is gebruikt bij de werkmaatschappij voor de meetperiode 2020 en niet is aangepast;
- de regels voor het verrekenen van het uitlenen van personeel binnen het concern zijn gevolgd;
- de werkmaatschappij een rechtspersoon is;
- de werkmaatschappij geen personeels-BV binnen het concern is;
- de groep geen dividend of bonus uitkeert over het voor de NOW-periode relevante boekjaar of boekjaren of eigen aandelen inkoopt;
- vooraf schriftelijk overeenstemming is bereikt met de vakbeweging/ werknemersvertegenwoordiging conform de regeling;
- er in of na de meetperiode geen opdrachten zijn omgeboekt van de subsidie vragende entiteit naar een andere entiteit binnen de groep;
- wanneer werknemers van de werkmaatschappij in het subsidie-tijdvak activiteiten ondernemen bij een andere entiteit, bij de aanvraag tot vaststelling van de subsidie de omzetderving van de werkmaatschappij is verlaagd met de daaruit voortvloeiende (theoretische) omzet.

Assurance-informatie

Voldoende en geschikte assurance-informatie

57

De accountant dient assurance-werkzaamheden op te zetten en uit te voeren die in de omstandigheden geschikt zijn om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen.
Bij het verkrijgen van voldoende en geschikte assurance-informatie zijn de vereisten van paragrafen 7–11 van Standaard 500 van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling.
De vereisten 6–13 van Standaard 560 zijn van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling. (Zie Par. A67)

Voorraden

58

Indien de voorraad van materieel belang is voor de berekening van de omzetdaling, dan zijn de vereisten van paragrafen 4–8 van Standaard 501 van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling. (Zie Par. A68)
Indien de begin- of eindvoorraad niet is geïnventariseerd en dit wel van belang is voor de berekening van de omzetdaling, dient de accountant via alternatieve werkzaamheden zoveel mogelijkheid zekerheid daarover proberen te verkrijgen, mede afhankelijk van het relatieve risico op materiële afwijkingen in de omzetdaling.
In het geval van een opdracht gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid, kunnen

resterende onzekerheden over de voorraadmutaties leiden tot een niet-goedkeurende verklaring. Bij een opdracht gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid hoeven inherente beperkingen in het kader van een NOW-onderzoek een goedkeurende conclusie niet in de weg te staan (mits de verrichte alternatieve werkzaamheden de accountant geen indicaties geven voor mogelijke materiële afwijkingen).

Externe bevestigingen
59
De accountant dient te overwegen of het nodig is om externe bevestigingen te verzenden om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen.
Wanneer de accountant concludeert dat het nodig is om externe bevestigingen te verkrijgen, dient de accountant werkzaamheden te plannen en uit te voeren om hier invulling aan te geven.
De vereisten in paragrafen 7–16 van Standaard 505 zijn van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling.

Cijferanalyses
60
De accountant die gebruik wil maken van cijferanalyses als gegevensgerichte procedure, dient te onderzoeken of dit passend is in de gegeven situatie.
Wanneer op grond hiervan gebruik wordt gemaakt van cijferanalyses zijn paragrafen 5 en 7 in Standaard 520 van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling. (Zie Par. A69)

Steekproeven
61
De accountant dient te overwegen om steekproeven te gebruiken om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen.
Wanneer de accountant besluit steekproeven toe te passen dan zijn de vereisten 6–15 van Standaard 530 van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling.

Schattingen
62
De accountant dient na te gaan of het nodig is voldoende en geschikte assurance-informatie over schattingen te verkrijgen.
Als de accountant vaststelt dat dit het geval is dan zijn de vereisten in de paragrafen 13–39 van Standaard 540 van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling.

Verbonden partijen
63
De accountant dient na te gaan of er sprake is van omzet-gerelateerde transacties met verbonden partijen:
- buiten de consolidatiekring van de groep voor de NOW-subsidie;
- in het geval sprake is van toepassing van artikel 6a uit de NOW-1-regeling (NOW-2: artikel 7 en 17, NOW-3: artikel 6 en 14, NOW-4: artikel 7 en 16).

Wanneer sprake is van dergelijke transacties, dient de accountant voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen dat er consistente verrekenprijsregels en grondslagen van waardering voor deze transacties zijn toegepast.
De vereisten in paragrafen 12–28 van Standaard 550 zijn van overeenkomstige toepassing voor zover het gaat om omzet gerelateerde transacties en voor zover relevant voor de NOW-regeling.

Gebruikmaken van de werkzaamheden van anderen

Gebruikmaken van de werkzaamheden van accountants die opdrachten uitvoeren voor andere werkgevers binnen een groep
64
In afwijking van het gestelde in paragrafen 65 en 66 kan de accountant die een assurance-opdracht uitvoert bij een werkgever die gegevens op groepsniveau moet opgeven volstaan met het overnemen van de gegevens uit de verklaring van de accountant die een assurance-verklaring op groepsniveau heeft afgegeven die ontvangen is van het management van de groep. (Zie Par. A70 – A71)
Om dit te mogen doen dient de accountant in het kader van de zorgvuldigheid de volgende procedures uit te voeren:
1 de accountant heeft vastgesteld dat de groepsaccountant ingeschreven is in het register van de NBA en certificerende bevoegdheid heeft;
2 de accountant dient op verzoek van de groepsaccountant werkzaamheden uit te voeren om de groepsaccountant te faciliteren in de werkzaamheden met betrekking tot de omzetdaling bij de groep;

3 de accountant dient een verklaring van de groepsaccountant te krijgen met het op grond van het protocol vereiste zekerheidsniveau en met expliciete verwijzing naar het accountantsprotocol, al dan niet in combinatie met een onderliggende verantwoording, waaruit blijkt welke entiteiten onderdeel van de groep zijn, wat hun referentie-omzet was, wat hun omzet in de meetperiode is en wat hun omzetdaling is geweest teneinde vast te stellen of deze informatie verenigbaar is met de kennis die de accountant heeft uit hoofde van de eigen opdracht;
4 de accountant dient vast te stellen dat de gegevens van de werkgever goed zijn opgenomen in de verklaring van de groep en dat de groepsaccountant verklaart:
   - onafhankelijk te zijn;
   - deze Standaard en het accountantsprotocol te hebben nageleefd; en
   - de VGBA te hebben nageleefd.
5 de accountant dient te borgen dat het dossier van de accountant van de groep desgewenst beschikbaar is voor een review door of namens de Minister van SZW;
6 de accountant dient in de verklaring aan te geven dat de accountant gebruik heeft gemaakt van deze bepaling en de verklaring van de groepsaccountant te identificeren;
7 de accountant dient een kopie van de verklaring van de groepsaccountant op te nemen in het eigen dossier.

65

De accountant die een werkgever controleert die als moedermaatschappij op het hoogste niveau optreedt dan wel één van de andere accountants van de dochtermaatschappijen, onderzoekt het omzetverlies van de groep. De accountant rapporteert gedetailleerd aan de accountants uit de groep die gebruik willen maken van haar of zijn werkzaamheden. Deze rapportage bevat ten minste de elementen benoemd in paragraaf 64.
De vereisten 11–50 van Standaard 600 zijn van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling.

66

De accountant kan het geplande werk met betrekking tot groepsonderdelen desgewenst laten uitvoeren door andere accountants waarbij de accountant dient:
- vast te stellen waar werkzaamheden moeten worden uitgevoerd;
- vast te stellen dat de desbetreffende accountant vakbekwaam en zorgvuldig is om de werkzaamheden uit te voeren;
- vast te stellen dat de betreffende accountant onafhankelijk is in overeenstemming met de ViO;
- te zorgen voor instructies aan de andere accountants over de uit te voeren werkzaamheden;
- te evalueren of de door de accountant van de groepsmaatschappij uitgevoerde werkzaamheden toereikend zijn;
- vast te stellen dat de rapportage van de groepsmaatschappij de benodigde informatie bevat die nodig is voor het kunnen opstellen van de rapportage op groepsniveau;
- indien de groepsaccountant concludeert dat de werkzaamheden van de accountant van de deelneming(en) geen voldoende en geschikte controle-informatie opleveren, voert de groepsaccountant zelf verdere werkzaamheden uit om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.

Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors

67

Bij het gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors zijn de vereisten in paragrafen 15–32 en 36–37 van Standaard 610 van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling. (Zie Par. A72)

Gebruikmaken van de werkzaamheden van anderen bij serviceorganisaties

68

Bij het gebruikmaken van de werkzaamheden van anderen wanneer de werkgever in het kader van de voor de NOW-relevante processen gebruik maakt van een serviceorganisatie zijn de vereisten in paragrafen 9–22 van Standaard 402 van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling.

Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige

69

Bij het gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige zijn de vereisten in paragrafen 7–15 van Standaard 620 van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling.

Schriftelijke bevestigingen

70

De accountant dient schriftelijke bevestiging te verkrijgen van het management met de passende verantwoordelijkheden inzake de NOW-verantwoording waarin het management bevestigt dat:

- het management de verantwoordelijkheden voor de NOW-verantwoording in overeenstemming met de NOW-regeling is nagekomen;
- aan de accountant alle relevante informatie en toegang is verschaft zoals is overeengekomen in de voorwaarden van de assurance-opdracht;
- alle transacties ten aanzien van de netto-omzet en loonsom zijn geboekt en in de NOW-verantwoording zijn opgenomen.

De vereisten 14–20 van Standaard 580 zijn hierbij van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling.

Onderzoeksbevindingen en rapportering

Het vormen van een oordeel of conclusie en het rapporteren over de aanvraag tot vaststelling
71
De accountant dient per NOW-verantwoordingsperiode een oordeel (redelijke mate van zekerheid) of conclusie (beperkte mate van zekerheid) te vormen of de aanvraag tot vaststelling in alle voor de opdracht van belang zijnde opzichten is opgesteld in overeenstemming met de regeling.
Om tot dit oordeel of deze conclusie te komen dient de accountant te concluderen of de vereiste redelijke mate van zekerheid danwel beperkte mate van zekerheid vanuit de werkzaamheden is verkregen over de vraag of de aanvraag tot vaststelling als geheel geen afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude of fouten bevat.
De accountant geeft een nadere onderbouwing van dit oordeel respectievelijk deze conclusie in het assurance-rapport van de accountant. (Zie Par. A73)
72
Bij het vormen van een oordeel (bij redelijke mate van zekerheid) of conclusie (bij beperkte mate van zekerheid) dient de accountant rekening te houden met de bepalingen in het accountantsprotocol.
72a
Wanneer voor een aantal NOW-verantwoordingsperiodes een gecombineerde opdracht worden uitgevoerd dan geeft de accountant dit aan in de verklaring waarbij de accountant vermeldt op welke periodes de opdracht betrekking heeft. (Zie Par. A73a)

Vorm van het oordeel of de conclusie
73
Opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid
De accountant dient een goedkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen in het geval de accountant tot de conclusie komt dat de aanvraag tot vaststelling in alle van materieel belang zijnde opzichten is opgesteld in overeenstemming met de regeling.

Opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid
De accountant dient een goedkeurende conclusie tot uitdrukking te brengen wanneer er op grond van de volgens deze Standaard uitgevoerde werkzaamheden geen aanwijzingen zijn verkregen dat er in de aanvraag tot vaststelling sprake is van materiële afwijkingen als gevolg van fraude of fouten.

Het vormen van een aangepast oordeel of een aangepaste conclusie
74
Indien de accountant:
a tot de conclusie komt dat, op basis van de verkregen assurance-informatie, de aanvraag tot vaststelling als geheel niet vrij is van een afwijking van materieel belang, brengt de accountant een oordeel of conclusie met beperking of een afkeurend oordeel of afkeurende conclusie tot uitdrukking in het assurance-rapport; of
b niet in staat is voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen om te concluderen dat de financiële overzichten als geheel vrij zijn van een afwijking van materieel belang, brengt de accountant een assurance-rapport met beperking of een onthouding van een oordeel of conclusie tot uitdrukking.

Wanneer de accountant het oordeel of de conclusie aanpast, dient de accountant dit aangepaste oordeel of deze aangepaste conclusie te onderbouwen. (Zie Par. A74 – A75)

Aanvullende bepalingen met betrekking tot de rapportage

Met betrekking tot de verklaringen met beperkingen
75
Als een accountant een verklaring met beperking geeft dan dient de accountant onder het kopje *Gegevens zoals vereist in hoofdstuk 3 van het accountantsprotocol* de uitkomsten van een pro-forma berekening te vermelden op basis van een door de accountant uitgevoerde berekening zoals voorgeschreven in het accountantsprotocol waarbij de accountant gebruik maakt van door de accountant vermelde gegevens onder het kopje *Onderbouwing van ons oordeel met beperking* of *Onderbouwing van onze conclusie met beperking.* (Zie Par. A76 – A78)

Met betrekking tot de oordeelonthouding
76 R
Als een accountant bij een opdracht gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid tot een oordeelonthouding komt welke uitsluitend voortkomt uit een of meer inherente beperkingen die in het kader van een opdracht gericht op een beperkte mate van zekerheid kwalificeren als inherente beperking in het kader van een NOW-onderzoek (Zie Par. 16c en d) dan neemt de accountant in de verklaring de volgende passage op in de sectie *Basis voor onze oordeelonthouding*: (Zie Par. A79 R)
Oordeelonthouding is uitsluitend het gevolg van inherente beperkingen in het kader van een NOW-onderzoek
Zoals uit het bovenstaande blijkt, is onze oordeelonthouding uitsluitend het gevolg van inherente beperking in het kader van een NOW-onderzoek zoals gedefinieerd in Standaard 3900N.
76a R
Als een accountant bij een opdracht gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid tot een oordeelonthouding komt welke uitsluitend voortkomt uit:
- een inherente beperking met betrekking tot de vaststelling van de NOW-groep bij een NOW-onderzoek; al dan niet in combinatie met
- één of meer inherente beperkingen in het kader van een NOW-onderzoek,

dan neemt de accountant in de verklaring de volgende passage op in de sectie *Basis voor onze oordeelonthouding*: (Zie Par. A79a R)
Oordeelonthouding is het gevolg van inherente beperking met betrekking tot de vaststelling van de NOW-groep bij een NOW-onderzoek.
Zoals uit het bovenstaande blijkt, is onze oordeelonthouding uitsluitend gebaseerd op een inherente beperking met betrekking tot de vaststelling van de NOW-groep bij een NOW- onderzoek al dan niet in combinatie met één of meerdere inherente beperking in het kader van een NOW-onderzoek.
76b B
Als een accountant bij een opdracht gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid tot een onthouding van een conclusie komt welke uitsluitend voortkomt uit een inherente beperking met betrekking tot de vaststelling van de NOW-groep bij een NOW-onderzoek dan neemt de accountant in de verklaring de volgende passage op in de sectie *Basis voor onze oordeelonthouding*: (Zie Par. A79b B)
*Onthouding v*an een conclusie *is het gevolg van inherente beperking met betrekking tot de vaststelling van de NOW-groep bij een NOW-onderzoek.*
Zoals uit het bovenstaande blijkt, is onze onthouding van een conclusie gebaseerd op een inherente beperking met betrekking tot de vaststelling van de NOW-groep bij een NOW- onderzoek.

Assurance-rapport
77
Bij het formuleren van het assurance-rapport dient de accountant de formats te hanteren die vereist zijn door UWV/SZW en waarvan de NBA heeft vastgesteld dat deze formats in voldoende mate aansluiten bij de rapporteringsverplichtingen in de controlestandaarden uit de NV COS. (Zie Par. A80 – A81)

De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot overige informatie
78
De accountant leest de overige informatie en overweegt op basis van de kennis en begrip verkregen vanuit het onderzoek of anderszins, of de deze informatie materiële afwijkingen bevat. De vereisten 15–20 van Standaard 720 zijn van overeenkomstige toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling. (Zie Par. A82)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Reikwijdte van deze Standaard
A1
Er zijn meerdere NOW-regelingen. De voorwaarden voor een bepaalde NOW-periode staan in de bij die periode behorende NOW-regeling. Daar de regelingen door de tijd gewijzigd kunnen zijn is het van belang dat de laatst actuele regeling voor de betreffende NOW-periode wordt gehanteerd op het moment dat een onderzoek wordt uitgevoerd c.q. afgerond. De regelingen zijn te vinden op wetten.nl. Antwoorden op veel gestelde vragen over de uitleg van de regelingen staan onder andere op de website van de NBA, UWV en SZW. (Zie Par. 1 – 2)
A1a
Bij het onderzoek gericht op het geven van zekerheid bij een aanvraag tot vaststelling past de accountant de voorwaarden van het accountantsprotocol toe dat van toepassing is op de betreffende NOW-verantwoordingsperiode. (Zie Par. 2)
A2
In Standaard 4415N *Accountantsopdracht bij de NOW-regeling – Aan assurance verwant* wordt een opdracht geregeld die bestaat uit het samenstellen van de NOW-aanvraag tot vaststelling inclusief het

uitvoeren van aanvullende werkzaamheden zoals deze zijn beschreven in het accountantsprotocol. (Zie Par. 3)

A3

De accountant neemt bij het toepassen van deze Standaard kennis van het voor de betreffende aanvraag tot vaststelling geldende accountantsprotocol en past dit toe bij het uitvoeren van de opdracht. Er zijn verschillende accountantsprotocollen opgesteld door SZW voor de verschillende NOW-periodes.

De toepassingsgerichte teksten die gekoppeld zijn aan de vereisten uit de andere standaarden kunnen behulpzaam zijn om te voldoen aan de specifieke vereisten. Daar waar relevant zijn in deze Standaard specifieke toepassingsgerichte teksten opgenomen die behulpzaam zijn voor de uitvoering van deze opdracht. (Zie Par. 4)

Relatie met de regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing

A4

De NVKS stelt voor assurance-opdrachten extra voorwaarden waardoor het voor sommige accountantseenheden mogelijk kan zijn dat zij opdrachten die gericht zijn op het geven van zekerheid niet uit kunnen voeren of daarvoor hun kwaliteitssysteem moeten aanpassen.

Mocht een accountantseenheid assurance-opdrachten moeten / willen uitvoeren in het kader van de NOW en twijfelen of zij aan de voorwaarden voldoet, dan wordt geadviseerd contact op te nemen met een serviceorganisatie of met de NBA. (Zie Par. 5)

A5

Accountantseenheid is een verzamelnaam voor accountantsafdeling, accountantsorganisatie en accountantskantoor.

Accountantsafdelingen zijn organisatieonderdelen waar accountants werkzaam zijn als intern accountant of als overheidsaccountant.

In een accountantskantoor wordt ten minste één assurance- of aan assurance verwante opdracht uitgevoerd door openbaar accountants.

In een accountantsorganisatie worden wettelijke controles uitgevoerd zoals bedoeld in de Wta door openbaar accountants. Andere assurance of aan assurance verwante opdrachten die door een dergelijke organisatie worden uitgevoerd, worden uitgevoerd vanuit het accountantskantoor. Een accountantsorganisatie kan dus gelijktijdig ook als accountantskantoor kwalificeren.

Accountantsorganisaties en accountantskantoren worden gezamenlijk aangeduid als accountantspraktijken.

Voor nadere toelichtingen op dit onderwerp wordt verwezen naar de Verordening op de ledengroepen en de NVKS. (Zie Par. 5)

Toelichting op de NOW-regeling

A6

De regelingen zijn te vinden op wetten.nl. (Zie Par. 6)

A7

Het is aan de werkgever om een keuze te maken of er gehoor gegeven wordt aan het moreel appel, om de keuze te maken of er gebruik gemaakt wordt van de regeling en de eventuele gevolgen daarvan af te wegen. Uitgangspunt is dat de werkgever verantwoording aflegt over de wijze waarop aan de subsidievoorwaarden voldaan wordt.

De accountant toetst niet het moreel appel. Wel onderzoekt de accountant conform het accountantsprotocol of de organisatie zich aan de voorwaarden van de regeling heeft gehouden of dat de organisatie onrechtmatig subsidie claimt. (Zie Par. 6)

Toelichting op accountantsbetrokkenheid bij NOW-regeling algemeen

A8

Er zijn werkgevers die er vrijwillig voor kiezen om hun jaarrekening te laten controleren maar die vallen onder de voorwaarden voor een aan assurance verwante opdracht, dat wil zeggen dat het subsidiebedrag niet de grens overschrijdt die is opgenomen in het accountantsprotocol.

In een dergelijk geval volstaat het dat de werkgever de accountant vraagt om bij de aanvraag tot vaststelling een NOW-opdracht – Aan assurance verwant uit te voeren.

Als in de statuten is geregeld dat de jaarrekening moet worden gecontroleerd en dit op grond van wet- of regelgeving niet nodig is dan wordt dit in het kader van deze regeling gezien als het vrijwillig kiezen voor jaarrekeningcontrole. (Zie Par. 7)

A9a

Het onderzoek naar de bewering inzake de naleving van het verbod op het uitkeren van bonussen, dividenden en de inkoop eigen aandelen is bij NOW-1 alleen van toepassing op de aanvragers die gebruik hebben gemaakt van de werkmaatschappij regeling.

Vanaf NOW-2 dient dit onderzoek te worden verricht voor alle aanvragen waarbij een accountantsverklaring is vereist. (Zie Par. 8)

Nadere toelichting NOW-onderzoek Assurance – redelijke mate van zekerheid

A9b
Een werkgever kan door het feit dat de werkgever in verschillende periodes een verschillende bijdrage krijgt, per periode een ander type verklaring moeten aanleveren bij zijn aanvraag tot vaststelling.
In die situatie kan het verstandig zijn dat de werkgever en de accountant bepalen hoe de accountants-werkzaamheden met betrekking tot de verschillende NOW-verantwoordingsperiodes zo efficiënt mogelijk uitgevoerd kunnen worden. Uiteraard moet hierbij voldaan worden aan de vereisten in de individuele periodes. Daarbij is de 'zwaarste opdracht bepalend'.
Als voorbeeld: Als voor NOW-3 2 keer een beperkte mate van zekerheid gevraagd wordt en 1 keer een aan assurance verwante opdracht voldoet, kan het efficiënter zijn om in alle drie gevallen te kiezen voor de beperkte mate van zekerheid. (Zie Par. 9)

Nadere toelichting NOW-onderzoek Assurance – beperkte mate van zekerheid
A10
In de definitie van een opdracht met een beperkte mate van zekerheid in de begrippenlijst van de NV COS is het volgende opgenomen:
Een assurance-opdracht waarbij de accountant het opdrachtrisico als basis voor de conclusie terugbrengt tot een niveau dat aanvaardbaar is rekening houdend met de omstandigheden van de opdracht, maar waarbij het risico hoger is dan voor een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. Op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie wordt de conclusie tot uitdrukking gebracht in een vorm die uitdrukt of een aangelegenheid onder de aandacht van de accountant is gekomen die ertoe leidt dat de accountant veronderstelt dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat.

In deze Standaard wordt het zekerheidsniveau dat de accountant behaalt als de accountant '*het opdrachtrisico als basis voor de conclusie terugbrengt tot een niveau dat aanvaardbaar is rekening houdend met de omstandigheden van de opdracht*' uit de definitie aangeduid als 'In het kader van de NOW-aanvraag tot vaststelling aanvaardbare beperkte mate van zekerheid'. (Zie Par. 10)
A11
Hoewel de accountant zich bij een opdracht tot het verkrijgen van een in het kader van de NOW-aanvraag tot vaststelling aanvaardbare beperkte mate van zekerheid realiseert dat er vaak geen redelijke mate van zekerheid zal kunnen worden verkregen, worden de risicoanalyse, planning en uitvoering ingestoken alsof het een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid is.
Bij een opdracht tot het verkrijgen van een in het kader van de NOW-aanvraag tot vaststelling aanvaardbare beperkte mate van zekerheid zal de evaluatie van de bevindingen en de rapportage, inclusief de verwoording van de conclusie plaatsvinden op basis van een beperkte mate van zekerheid. Hierbij beïnvloeden één of meer inherente beperkingen in het kader van een NOW-onderzoek, die wel invloed hebben op het oordeel bij een redelijke mate van zekerheid, de conclusie op basis van een beperkte mate van zekerheid niet.
Nadat de accountant de werkzaamheden volgens deze Standaard voor een opdracht met beperkte mate van zekerheid heeft uitgevoerd, evalueert de accountant of er geen aanwijzingen verkregen zijn voor materiële afwijkingen of dat het onmogelijk is om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen met betrekking tot materiële afwijkingen (soms ook aangeduid als onzekerheden) om vervolgens een conclusie tot uitdrukking te brengen. (Zie Par. 10)

Autoriteit van deze Standaard
A12
De terminologie in deze paragraaf is gebaseerd op die van de overige standaarden in de NV COS waar deze Standaard onderdeel van uitmaakt.
Vereisten beschrijven op hoofdlijnen de werkzaamheden die de accountant bij een opdracht moet uitvoeren. (Zie Par. 11)
A13
In de inleidende teksten wordt een inleiding gegeven op het doel van een standaard en worden de randvoorwaarden geschetst voor de uitvoering.
In definities wordt uitgelegd wat wordt bedoeld met bepaalde in de Standaard gebruikte begrippen. (Zie Par. 12)
A14
Toepassingsgerichte teksten en overige verklarende teksten leggen uit waarom bepaalde werkzaamheden worden vereist en hoe de werkzaamheden kunnen worden ingevuld in een bepaalde situatie. (Zie Par. 13)

Ingangsdatum
A15
–

Doelstellingen

A16
Het oordeel of de conclusie van de accountant moet bij deze opdracht gebaseerd zijn op voldoende en geschikte assurance-informatie die de accountant de zekerheid geeft dat het opdrachtrisico aanvaardbaar is.
De accountant verkrijgt voldoende en geschikte assurance-informatie op grond van de vereisten in deze Standaard en het accountantsprotocol rekening houdend met de vraag of de opdracht als doel heeft een redelijke respectievelijk beperkte mate van zekerheid te verkrijgen. (Zie Par. 15)

Definities
A17
In deze Standaard wordt een aantal begrippen uit de NOW-regeling aangehaald. Deze begrippen zijn daar gedefinieerd. (Zie Par. 16)
A17a
Indien gekozen wordt voor een gecombineerde opdracht moet voldaan worden aan de vereisten in de individuele periodes. Daarbij is de 'zwaarste opdracht bepalend' voor de te onderzoeken aanvragen binnen de gecombineerde opdracht.
Werkgevers kunnen er uiteraard ook voor kiezen om voor elke periode een aparte opdracht te verstrekken al dan niet aan verschillende dienstverleners. (Zie Par. 16b)
A18
De Coronacrisis heeft bij werkgevers geleid tot nieuwe activiteiten (thuisbezorgen, webshops), tot het stilleggen van activiteiten (horeca, evenementen) en tot andere manieren om bestaande activiteiten uit te voeren (minder mensen in een magazijn, thuiswerken). Dit kan invloed hebben op de administratieve organisatie en de interne beheersing, bijvoorbeeld doordat processen opnieuw moesten worden ingericht.
Daarnaast kennen de NOW-regelingen bepalingen die soms maken dat werkgevers zich op andere wijze dan gebruikelijk moeten verantwoorden. Een voorbeeld hiervan is de NOW-groep met buitenlandse entiteiten die geconsolideerde gegevens moet opleveren voor entiteiten op basis van de vraag of er sprake is van werknemers met SV-loon bij niet Nederlandse entiteiten. Deze informatie is niet altijd (eenvoudig) op te leveren
Dit alles kan impact hebben op de mogelijkheid om als accountant assurance-informatie te verkrijgen. Het kan er toe leiden dat de accountant geen voldoende en geschikte assurance informatie kan verkrijgen voor een redelijke mate van zekerheid.
In de accountantsprotocollen wordt hierop ingespeeld door voor groepen entiteiten (in kwadrant II en III van het accountantsprotocol) te volstaan met een beperkte mate van zekerheid. (Zie Par. 16c)
A19
In Standaard 200 wordt uitgelegd hoe inherente beperkingen er de oorzaak van zijn dat een accountant slechts een redelijke mate van zekerheid kan geven bij een controle en geen absolute zekerheid. De in de vorige paragraaf genoemde beperkte mate van zekerheid en het daarbij passende opdrachtrisico wordt veroorzaakt door:
- inherente beperkingen die altijd al gelden in het kader van een controle[937];
- een inherente beperking[938] in het kader van een NOW-onderzoek.

Als bij een opdracht in kwadrant 2 of 3 de bovenstaand beschreven beperkte mate van zekerheid wordt behaald en er geen materiële afwijkingen zijn onderkend, kan een accountant een goedkeurende conclusie formuleren. (Zie Par. 16c)
A20
In deze Standaard moet een accountant ook bij een opdracht gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid de opdracht plannen en uitvoeren zoals dat gedaan zou worden in het kader van een opdracht gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. Immers het verschil in opdracht heeft alleen betrekking op de evaluatie of er sprake is van voldoende en geschikte assurance-informatie en op de formulering van de conclusie. (Zie Par. 16c)
A21
De definitie in paragraaf 16c onderkent situaties die kunnen leiden tot een inherente beperking in het kader van een NOW-onderzoek welke geen gevolgen hoeven te hebben voor de verklaring met een beperkte mate van zekerheid. In paragrafen A22–A25 wordt een nadere toelichting gegeven op die situaties. (Zie Par. 16c en 16e)
A22
De eerste situatie heeft betrekking op de omvang van de organisatie en de impact die dit heeft op de AO/IB. Er kan bijvoorbeeld sprake zijn van onvoldoende controletechnische functiescheiding in een kleine organisatie. Dit kan er toe leiden dat de accountant geen voldoende en geschikte controle-informatie kan verkrijgen om een verklaring op basis van een redelijke mate van zekerheid af te geven. Als redelijkerwijs niet verwacht kan worden van de organisatie dat deze functiescheiding wel wordt aangebracht omdat dit zou betekenen dat extra functionarissen zouden moeten worden aangenomen

[937] Zie Standaard 200 paragraaf 5 en paragraaf A47.
[938] Zoals eerder uitgelegd kunnen het ook meerdere inherente beperkingen zijn.

enkel om dit te realiseren, kwalificeert dit als inherente beperking in het kader van een NOW-onderzoek.
Ontbreekt de controletechnische functiescheiding terwijl de accountant van mening is dat wel van de organisatie verwacht mag worden dat deze geïmplementeerd zou zijn, dan is er geen sprake van een inherente beperking in het kader van een NOW-onderzoek. Dit kan bijvoorbeeld blijken uit een aanbevelingsbrief of communicatie met de met governance belast personen naar aanleiding van de controle van de jaarrekening.
Ook als de organisatie de jaarrekening normaal niet laat controleren of beoordelen en de organisatie heeft op redelijke gronden zelf geen behoefte aan bepaalde geformaliseerde interne beheersingsmaatregelen omdat men stuurt op oogtoezicht kan sprake zijn van een inherente beperking als bedoeld in de eerste situatie. In dat geval mag wel verwacht worden dat de organisatie voldoet aan de eis van een controleerbare administratie. (Zie Par. 16c)

A23

De tweede situatie heeft betrekking op organisaties waarbij de verantwoordingsmomenten in het kader van de NOW niet samenvallen met het normale verantwoordingsmomenten in de organisatie. Denk hierbij aan een organisatie die twee keer per jaar de stand van het onderhanden werk bepaalt en waar nu behoefte is aan deze informatie per andere afsluitdata. Als de accountant het redelijk vindt dat deze werkzaamheden niet zijn uitgevoerd dan classificeert dit als een inherente beperking in het kader van een NOW-onderzoek.
Verwacht mag worden dat de organisatie waarbij sprake is van een inherente beperking zoals hier bedoeld in de toekomst alert is op het uitvoeren van bepaalde interne beheersingsmaatregelen op voor de subsidie relevante momenten. (Zie Par. 16c)

A24

De volgende situatie heeft betrekking op nieuwe of veranderde activiteiten bij de werkgevers die het nodig maken om de AO/IB aan te passen. Het thuiswerken kan er toe hebben geleid dat bepaalde controles niet meer zijn uitgevoerd (bijvoorbeeld het laten vervallen van een controle van verzendingen door een tweede persoon omdat deze niet aanwezig kon zijn als gevolg van de coronamaatregelen en het thuiswerken). Ook bij nieuwe activiteiten kan het zo zijn dat men eerst heeft gekozen voor het starten van nieuwe activiteiten zonder op korte termijn in staat te zijn maatregelen te treffen gericht op het beheersen van nieuwe risico's. Denk bijvoorbeeld aan een restaurant dat is gaan thuisbezorgen maar waarbij het restaurant geen systemen heeft kunnen inrichten om de bestellingen te registreren en dit op losse briefjes bijhoudt. (Zie Par. 16c)

A25

De laatste situatie heeft niet zozeer betrekking op de situatie bij de werkgevers maar heeft te maken met de mogelijkheden van de accountant om de werkzaamheden uit te voeren. Zo kunnen inventarisaties per 1 maart, maar ook later, niet zijn uitgevoerd omdat de noodzaak niet was te voorzien.
Het kan ook zo zijn dat als gevolg van de maatregelen rondom corona het niet mogelijk is om bepaalde werkzaamheden uit te voeren. Door coronamaatregelen kan het bijvoorbeeld voor de accountant niet mogelijk zijn om inventarisaties bij te wonen. (Zie Par. 16c)

A26

Onderstaand worden nog voorbeelden gegeven van inherente beperkingen in het kader van een NOW-onderzoek: (Zie Par. 16c)

- De accountant heeft bij de start of het einde van de meetperiode ter bepaling van de volledigheid van de gerapporteerde netto-omzet in de meetperiode geen inventarisatie kunnen bijwonen en kan ook niet voldoende steunen op de onderbouwingen van de aanvrager en heeft dit niet kunnen compenseren met andere werkzaamheden, zoals het reconstrueren van voorraadstanden;
- De accountant heeft bij de start of het einde van de meetperiode ter bepaling van de volledigheid van de gerapporteerde netto-omzet in de meetperiode de waardering van de onderhanden projecten niet kunnen bepalen en kan ook niet voldoende steunen op de onderbouwingen van de aanvrager en heeft dit niet kunnen compenseren met andere werkzaamheden;
- De werkgever sluit normaal gesproken elk kwartaal af en voert dan bepaalde interne beheersmaatregelen uit die in het kader van de NOW-vaststelling ook gewenst waren op andere momenten; (bijvoorbeeld bepalen stand OHW per project)
- Als gevolg van het verplicht thuiswerken zijn andere procedures en controles waarop de accountant moet steunen die de betrouwbaarheid van de netto-omzet moeten waarborgen niet meer effectief;
- Tekortkomingen in de AO/IB door wegvallen sleutelpersoneel als gevolg van in verband met de coronacrisis getroffen maatregelen in samenhang met de omvang van de organisatie. Dit kan betrekking hebben op bijvoorbeeld: het niet uitgevoerd zijn van maatregelen van interne beheersing, het onvoldoende zichtbaar hebben gedocumenteerd van de uitgevoerde maatregelen van interne beheersing of het aanwezig zijn van risico's in de betrouwbaarheid van de IT general controls die onvoldoende zichtbaar zijn beheerst doordat aanpassingen voor thuiswerken noodzakelijk waren;
- Gedurende de meetperiode zijn nieuwe activiteiten ontplooid die omzet genereren die vragen om nieuwe of gewijzigde procedures. Echter, er is nog geen volwassen en/of beschreven AO/IB voor deze nieuwe activiteiten/omzet;

- De organisatie heeft voorgaand(e) ja(a)r(en) een verklaring gekregen met beperking / oordeelonthouding door een onzekerheid in de controle rondom de AO/IB (objectieve verhindering gezien omvang organisatie) en heeft dit niet op korte termijn kunnen oplossen;
- Waarneming bij de werkgever is om gezondheids- / veiligheidsredenen niet toegestaan (bijvoorbeeld inventarisatie van de eindvoorraad of leegstandscontroles).

A27R
Een inherente beperking in het kader van een NOW-onderzoek kan zowel bij een opdracht gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid als bij een opdracht gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid voorkomen.
Wanneer dit voorkomt bij een redelijke mate van zekerheid en de accountant kan daardoor geen voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgen om te oordelen dat er geen materiële afwijking in de verantwoording zit dan verstrekt de accountant een andere dan een goedkeurende verklaring. (Zie Par. 16c)

A27a
Voor de bepaling van de NOW-groep zijn artikel 24a en 24b uit boek 2 van het Burgerlijk Wetboek van toepassing. Daarnaast speelt voor buitenlandse entiteiten de vraag of in Nederland sociale lasten voor werknemers moeten worden betaald (SV-loon). De toepassing van artikel 24a en de toepassing van het SV-loon maken dat nieuwe groepen ontstaan die niet gelijk zijn aan die in het jaarrekeningenrecht. Ook kan door buitenlandse rapportage / administratieverplichtingen informatie ontbreken of niet eenvoudig te verkrijgen zijn die een Nederlandse groep in principe wel beschikbaar heeft.
Bij deze NOW-groepen moet een accountant als bedoeld in de Wet op het accountantsberoep (die in gewone omstandigheden mogelijk niet optreedt als groepsaccountant voor de betreffende groep in het kader van de controle van de jaarrekening) de omzetdaling van zekerheid voorzien.
Dit kan ertoe leiden dat de omvang van de groep niet of niet tegen economische verantwoorde kosten kan worden vastgesteld waardoor onvoldoende assurance-informatie over de volledigheid van de groep gekregen kan worden om tot de benodigde zekerheid te komen van de omzetdaling.
Of het economisch nog verantwoord is om verder onderzoek te doen gericht op het krijgen van de benodigde zekerheid is een beslissing die de accountant in overleg met de werkgever kan nemen.
Voorwaarde om deze beslissing te nemen is wel dat:
- de risico inschatting is afgerond;
- dat er geen aanwijzingen zijn dat de groep op onjuiste wijze is bepaald op basis van de kennis van de accountant verkregen uit andere werkzaamheden bij de werkgever en zijn groep en de verkregen kennis van de entiteit tijdens de gesubsidieerde periode.

Bij dit alles is het uitgangspunt wel dat de groep voldoet aan de door haar (in de opdrachtbevestiging of andere schriftelijke overeenkomst) aanvaarde verplichtingen om alle informatie beschikbaar te maken die de accountant relevant acht in het kader van de uit te voeren werkzaamheden. Er is dus geen sprake van een dergelijke inherente beperking als de accountant weet of behoort te weten dat de groep bepaalde informatie niet beschikbaar wil maken. Dat betekent niet dat de accountant een actieve onderzoeksplicht heeft. Deze bepaling is niet anders dan bij een gewone controleopdracht conform de NV COS.(Zie Par. 16d)

A27aa
Voor de bepaling van de uiteindelijke NOW-groep en de daaraan gekoppelde omzet is het van belang om voor de buitenlandse entiteiten vast te stellen of er sprake is van medewerkers met Nederlands SV loon (waarvoor aangifte van premies voor werknemersverzekeringen dient plaats te vinden). Deze entiteiten tellen dan immers mee voor de bepaling van de omzetdaling. In de meeste gevallen zal indien sprake is van een buitenlandse entiteit met Nederlands SV loon de premies betaald worden via een Nederlandse entiteit op basis van de fiscale verleggingsregeling. Een zeer beperkt aantal buitenlandse entiteiten zal rechtstreeks afdracht doen.
SZW schat in dat het aantal keren dat het voorkomt dat buitenlandse rechtspersonen en vennootschappen loon in Nederland hebben beperkt is.
Op grond hiervan is geconstateerd dat dit normaal gesproken geen risico op een materiele afwijking bij het bepalen van de omzetdaling zal opleveren.
De impact kan wel groot zijn, maar de kans is normaal gesproken verwaarloosbaar. In dit kader is er dan ook voor gekozen dat het in lijn met Standaard 330 paragraaf 18 volstaat om beperkte gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren met betrekking tot dit onderwerp.
Dit geldt uiteraard niet als de accountant kennis heeft van situaties waardoor de kans op buitenlandse rechtspersonen en vennootschappen met loon in Nederland groter is. (Zie Par. 16d)

A27ab
Bij een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid heeft een *inherente beperking met betrekking tot het onderzoek naar de NOW-groep bij een NOW-onderzoek* wel invloed op de conclusie en zal dit in principe leiden tot een onthouding van een conclusie. Dit in tegenstelling tot bij een *inherente beperking in het kader van een NOW-onderzoek* die geen invloed heeft op de conclusie bij een opdracht tot het verkrijgen van een bepekte mate van zekerheid.
Beide soorten inherente beperkingen hebben invloed op het oordeel bij een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. (Zie Par. 16d)

A27ac

Een NOW-groep wijkt af van een jaarrekeninggroep.
Een jaarrekeninggroep wordt in Nederland veelal gevormd op basis van artikel 24b Boek 2 BW. Nu moet daarnaast gekeken worden naar dochtermaatschappijen en daaraan gelijkgestelde vennootschappen op grond van artikel 24a Boek 2 BW.
Niet alle entiteiten die onderdeel zijn van de groep op grond van artikel 24a en 24b Boek 2 BW zijn onderdeel van de NOW-groep. Buitenlandse rechtspersonen en vennootschappen zonder loon in Nederland zijn geen onderdeel van de NOW-groep. (Zie Par. 16g)

A27b

Een samengevoegde NOW-opdracht kan betrekking hebben op één of meerdere aanvragen tot vaststelling van de NOW-regelingen. Het kan daarbij voorkomen dat binnen een opdracht verschillende soorten opdrachten kunnen worden uitgevoerd.
Denk bijv. aan een kleine werkgever die voor bepaalde NOW-verantwoordingsperiodes assurance nodig heeft en voor andere periodes een aan assurance verwante opdracht, of een verklaring van een derde deskundige. Dit kan in een samengevoegde opdracht.
Net als bij gecombineerde opdrachten kunnen werkgevers er uiteraard ook voor kiezen om voor elke periode een aparte opdracht te verstrekken al dan niet aan verschillende dienstverleners.(Zie Par. 16m)

Het verrichten van een opdracht in overeenstemming met deze Standaard

A28

Voor het goed uitvoeren van een NOW-onderzoek is het noodzakelijk kennis te nemen van de regeling en te voldoen aan het accountantsprotocol. (Zie Par. 17)

Het naleven van relevante vereisten

A29

Deze Standaard is een op zichzelf staande standaard. NBA heeft bij de totstandkoming van deze Standaard de voor de NOW-regeling relevante vereisten uit andere standaarden in ogenschouw genomen.
Zo bevatten de controlestandaarden (NV COS) onder andere specifieke standaarden voor risicoanalyse, fraude, het niet voldoen aan wet- en regelgeving of continuïteit.
Waar in deze Standaard verwacht wordt dat de accountant aandacht besteedt aan deze onderwerpen is dat in deze Standaard in vereisten uitgewerkt. Daarbij is ervoor gekozen – ter voorkoming van onnodige doublures – om bepaalde vereisten in andere standaarden van overeenkomstige toepassing te verklaren. De accountant hoeft dus geen invulling te geven aan de andere vereisten in andere standaarden. In bijlage 1 van deze Standaard is in een tabel inzichtelijk gemaakt welke vereisten wel en niet van toepassing zijn.
Uiteraard gelden ook andere regels van de NBA zoals de NVKS, VGBA, ViO (voor assurance-opdrachten) en de NV NOCLAR. (Zie Par. 18)

A30

Het uitgangspunt is dat het voldoende is voor een NOW-onderzoek Assurance om aan de vereisten in deze Standaard en de van overeenkomstige toepassing verklaarde vereisten te voldoen. Het kan een accountant helpen om bij het uitvoeren van de opdracht gebruik te maken van de informatie in andere standaarden in aanvulling op de van toepassing verklaarde vereisten. (Zie Par. 18)

Ethische voorschriften

A31

Het NOW-onderzoek Assurance is met de nodige waarborgen omgeven waarbij de accountant de verantwoordelijkheid heeft te handelen in het algemeen belang door het naleven van de fundamentele beginselen van de beroepsethiek. De Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) legt de volgende fundamentele beginselen van de beroepsethiek vast die accountants naleven bij het uitvoeren van professionele diensten en verschaft een conceptueel raamwerk voor de toepassing. De fundamentele beginselen zijn:

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

Bij het naleven van de VGBA is het vereist dat bedreigingen van de relevante fundamentele beginselen worden geïdentificeerd en hierop op passende wijze wordt ingespeeld. (Zie Par. 20)

A32

Een NOW-onderzoek Assurance is gericht op het verstrekken van zekerheid en dus een assurance-opdracht. Accountants moeten bij assurance-opdrachten zich houden aan de ViO en dus ook in het kader van een NOW-onderzoek Assurance. (Zie Par. 21)

Professioneel-kritische instelling

A33

De NOW kent een aantal inherente risico's die het voor de accountant bij een NOW-onderzoek nodig

maken dat de accountant een professioneel-kritische instelling toepast. De accountant gebruikt een professioneel-kritische instelling onder meer bij de evaluatie van assurance-informatie die de accountant verkrijgt bij het uitvoeren van de werkzaamheden. Dit houdt onder meer in dat de accountant alert is op: (Zie Par. 22)

- informatie die niet consistent is of tegenstrijdig is met andere uit het onderzoek verkregen informatie;
- informatie die ertoe leidt dat er twijfel ontstaat over de betrouwbaarheid van documenten en mondeling verkregen informatie;

het voldoende en geschikt zijn van de verkregen assurance-informatie om tot een oordeel of conclusie over de aanvraag tot vaststelling te komen.

Professionele oordeelsvorming
A34
Professionele oordeelsvorming ziet onder meer op de aard, timing en omvang van de werkzaamheden, alsmede op het formuleren van een oordeel of conclusie op basis van de verkregen informatie. (Zie Par. 23)
A35
De accountant gebruikt professionele oordeelsvorming bij het maken van diverse afwegingen tijdens het NOW-onderzoek Assurance. Daartoe gebruikt de accountant de kennis, ervaring en relevante training in de context van deze Standaard en ethische beginselen. Dit houdt onder meer in: (Zie Par. 23)

- materialiteit en opdrachtrisico;
- de aard, timing en omvang van werkzaamheden die worden uitgevoerd om aan de vereisten van deze Standaard te voldoen en om assurance-informatie te verkrijgen;
- het evalueren van de vraag of er voldoende en geschikte assurance-informatie is verkregen en van de vraag of er nog meer moet worden gedaan om de doelstellingen van deze Standaard te bereiken. In het bijzonder, in het geval van een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, is er professionele oordeelsvorming vereist bij het evalueren van de vraag of er een aanvaardbaar niveau van zekerheid is verkregen;
- het trekken van de juiste conclusies op basis van de verkregen assurance-informatie.

Kwaliteitsbeheersing op het niveau van de opdracht
A36
Bij het nemen van verantwoordelijkheid voor de algehele kwaliteit van elke opdracht wordt door de handelingen van de opdrachtpartner en passende signalen aan de andere leden van het opdrachtteam het belang van het bereiken van kwaliteit van de opdracht benadrukt door het volgende: (Zie Par. 24)

a het uitvoeren van werkzaamheden die voldoen aan professionele standaarden en vereisten die door wet- en regelgeving worden gesteld;
b het naleven van de van toepassing zijnde procedures van de accountantseenheid met betrekking tot kwaliteitsbeheersing; en
c het uitbrengen van de rapportage overeenkomstig deze Standaard.

Aanvaarding en overeenkomen van de opdracht
A37
De accountant moet hier o.a. aandacht besteden aan vereisten van de Wwft. (Zie Par. 26)
Voor zover de accountant nog niet eerder een cliëntrelatie had met deze opdrachtgever kan collegiaal overleg noodzakelijk zijn, bijvoorbeeld bij de accountant die eerder de jaarrekening heeft samengesteld, maar bij de werkgever geen assurance-opdracht in het kader van NOW wil of kan uitvoeren. Op grond van artikel 15a van de VGBA kan het verplicht zijn om collegiaal overleg te voeren.
Ook als collegiaal overleg niet is verplicht, is het bij nieuwe cliënten verstandig om bij de vorige dienstverlener na te gaan of deze dienstverlener informatie heeft die accountants kan helpen bij het bepalen of zij de opdracht willen aanvaarden.
A37a
Werkgevers die gedurende meerdere periodes gebruik maken van de NOW, moeten per periode een aanvraag tot vaststelling indienen.
De werkzaamheden hiervoor kunnen in één dossier gedocumenteerd worden als onderdeel van een samengevoegde opdracht.
Daarnaast kan accountants gevraagd worden werkzaamheden uit te voeren ten behoeve van meerdere NOW-verantwoordingsperiodes uit NOW-3 en NOW-4. Deze werkzaamheden voor NOW-3 en NOW-4 kunnen als één gecombineerde opdracht worden uitgevoerd, waarbij wel geldt dat per NOW-verantwoordingsperiode en de hierbij behorende aanvraag tot vaststelling een accountantsverklaring aan het UWV dient te worden verstrekt. In deze accountantsverklaring wordt een link gelegd tussen de NOW-verantwoordingsperiode die in de aanvraag tot vaststelling wordt genoemd en het object van onderzoek wat betrekking heeft op meerdere NOW- verantwoordingsperiodes. De conclusie in de accountantsverklaring heeft betrekking op dat object van onderzoek. De accountant geeft bij een

gecombineerde opdracht dus geen afzonderlijke conclusie per NOW-verantwoordingsperiode. (Zie Par. 26a)

A38

Wanneer de werkgever onderdeel is van een groep of concern als bedoeld in de NOW-regeling, moet de accountant toegang hebben tot de omzet informatie en andere relevante informatie op het hoogste groepsniveau in overeenstemming met hetgeen hierover geschreven is in deze Standaard. (Zie Par. 27)

A39

De vraag of een werkgever een onderzoek moet laten uitvoeren gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid of een in het kader van de NOW-aanvraag tot vaststelling aanvaardbare beperkte mate van zekerheid is afhankelijk van het desbetreffende accountantsprotocol. (Zie Par. 28)

A40

Het is toegestaan een opdracht gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid te aanvaarden als een opdracht gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid, een aan assurance verwante opdracht of een derden verklaring volstaat.
Het is ook toegestaan een opdracht gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid te aanvaarden als een aan assurance verwante opdracht of een derden verklaring volstaat. (Zie Par. 28)

A40a

Het is mogelijk dat bij het aangaan van een NOW-opdracht nog niet bekend is welke werkzaamheden voor welke NOW-verantwoordingsperiode noodzakelijk zijn.
Dat kan bijvoorbeeld omdat de opdracht verstrekt wordt terwijl er nadien nog NOW-verantwoordingsperiodes komen. Het kan ook zijn dat achteraf blijkt dat bij de aanvraag tot vaststelling een andere verantwoording voldoet of noodzakelijk is.
In dergelijke gevallen kan worden volstaan met een addendum bij de opdrachtbevestiging om dit in vast te leggen. (Zie Par. 29)

Het uitvoeren van het NOW-onderzoek Assurance

Plannen van het onderzoek

A41

Als de uitkomsten van de uitgevoerde werkzaamheden daar aanleiding voor geven zal de accountant de planning aanpassen.
Paragraaf 30 vereist dat opdrachtpartner en (kern)leden van het opdrachtteam betrokken zijn bij de planningswerkzaamheden. Dit kan bijvoorbeeld door het voeren van overleggen gericht op het onderkennen van risico's op materiële afwijkingen als gevolg van fraude of fouten. (Zie Par. 30)

A42

Zoals in het accountantsprotocol aangegeven, is het verstandig om de werkzaamheden in het kader van de NOW-regeling af te ronden na afronding van of gelijktijdig met de werkzaamheden in het kader van de controle van de jaarrekening 2020, uiteraard passend binnen de termijnen van de regeling. Dit is vooral bij gebroken boekjaren een aandachtspunt.
In dat geval zal de accountant op een aantal plaatsen gebruik kunnen maken van het werk dat gedaan is in het kader van het jaarwerk. Hierbij houdt de accountant rekening met een mogelijk lagere materialiteit in het kader van de regeling door een geringer aantal te onderzoeken maanden.
Het is daarbij niet nodig om al deze informatie over te nemen (en opnieuw te reviewen) in het dossier dat de accountant voor de opdracht in het kader van deze Standaard uitvoert. (Zie Par. 31)

A43

Deze opdracht zal vaak andere risico's kennen en een andere materialiteit dan de opdracht tot controle van de jaarrekening. In dat kader zal het vaak nodig zijn om werkzaamheden aan te vullen of uit te breiden. Zo zullen er naar verwachting andere risico's op fraude gelden in het kader van de assurance-opdracht in het kader van de NOW dan in het kader van de jaarrekeningcontrole. Dit kan bijvoorbeeld tot gevolg hebben dat de accountant het inzicht in de interne beheersmaatregelen op grond van paragraaf 46 dient te verbreden omdat er sprake is van andere risico's op een materiële afwijking als gevolg van fraude. (Zie Par. 32)
Voor het gebruik maken van eerdere werkzaamheden in het kader van de controle van de omzet in de referentie periode wordt verwezen naar paragraaf A57.

A43a

De regeling staat het toe om de werkzaamheden voor meerdere NOW-verantwoordingsperiodes voor NOW-3 en NOW-4 te combineren als werkzaamheden voor één onderzoek met een daarbij passende materialiteit.
Daarbij is het wel vereist om per NOW-verantwoordingsperiode een accountantsverklaring te verstrekken, waarbij het object van onderzoek meerdere NOW-verantwoordingsperiodes betreft en de conclusie in de accountantsverklaring betrekking heeft op de gezamenlijke NOW-verantwoordingsperiodes. Een dergelijke rapportage kan overigens pas plaatsvinden nadat alle werkzaamheden zijn uitgevoerd betreffende het object van onderzoek. (Zie Par. 32a)

Documenteren van het onderzoek

A44
De documentatie moet zodanig zijn dat een ervaren accountant met kennis van de branche waarin de werkgever opereert en met kennis van de NOW in staat is om te beoordelen of het onderzoek goed is uitgevoerd en of het oordeel of de conclusie van de accountant voldoende is onderbouwd en aanvaardbaar is. Voldoende onderbouwd en aanvaardbaar betekent niet dat de ervaren accountant tot dezelfde conclusie zou zijn gekomen, maar wel dat het oordeel of de conclusie voldoende onderbouwd is vanuit het dossier. (Zie Par. 33)
A45
Het is niet nodig om zaken te documenteren die ook anderszins uit het dossier blijken. Het is bijvoorbeeld niet nodig om op te schrijven dat werkzaamheden zijn uitgevoerd als dit blijkt uit de verkregen onderzoeksinformatie of uit de afwerking van het werkprogramma. (Zie Par. 33)
A46
De accountant kan de rapportage pas afgeven als alle werkzaamheden zijn uitgevoerd en de accountant beschikt over voldoende en geschikte assurance-informatie. Daar doet de bepaling in paragraaf 34 niets aan af.
Bij bepaalde secties in het dossier van een samengevoegde opdracht kan het zijn dat er aanvullingen plaatsvinden naar aanleiding van elke NOW-rapportage (bijvoorbeeld in de sectie die in gaat op de risico analyse). Een dergelijke aanpassing is niet strijdig met de vereiste om de documentatie met betrekking tot de werkzaamheden voor een bepaalde periode tijdig af te ronden. Uiteraard moet de informatie die voor een bepaalde periode relevant was, wel beschikbaar blijven.
De afronding van de samenstelling van het definitieve opdrachtdossier na de datum van het assurance-rapport is een administratief proces dat geen betrekking heeft op het uitvoeren van nieuwe werkzaamheden of het trekken van nieuwe oordelen of conclusies. Er kunnen echter tijdens de fase van het voltooien van de samenstelling van het definitieve opdrachtdossier wijzigingen worden aangebracht in de documentatie als deze administratief van aard zijn. Tot de voorbeelden van dergelijke wijzigingen behoren:
- het vernietigen of verwijderen van intussen achterhaalde documentatie;
- het ordenen, verzamelen en opnemen van kruisverwijzingen in werkdocumenten;
- het aftekenen van checklists die worden gehanteerd bij het proces van samenstelling van het definitieve dossier;
- het documenteren van assurance-informatie die de accountant vóór de datum van het assurance-rapport heeft verkregen en waarover de accountant met de relevante leden van het opdrachtteam besprekingen heeft gehouden en overeenstemming heeft bereikt.

Tijdig betekent in normale situaties meestal binnen twee maanden na afgifte van het assurance-rapport. (Zie Par. 34)
A46a
Bepaalde onderdelen van het dossier zullen in de loop van de opdracht aangepast worden aan veranderende omstandigheden van de opdracht of bij de werkgever, zoals bijvoorbeeld de sectie waarin de risico-analyse is vastgelegd.
Een dergelijke sectie hoeft niet formeel afgesloten te worden na de afronding voor een bepaalde periode. Wel moet het dossier tijdig de voor een periode relevante informatie bevatten en moet deze informatie – voor zover mogelijk – zijn geordend. (Zie Par. 34)

Fraude en niet-naleving van wet- en regelgeving
A47
Tijdens de coronacrisis hadden veel werkgevers zorgen over het voortbestaan van hun organisaties. Dit kan er toe leiden dat een aantal van hen ervoor kiezen om te proberen de uitkering uit de NOW te maximaliseren door het plegen van verslaggevingsfraude. Alle drie de aspecten uit de fraudedriehoek kunnen hierbij aanwezig zijn: (Zie Par. 35)
- door de opzet van de regeling en variatie daarin is er inherent een aantal mogelijkheden tot manipulatie van de elementen die relevant zijn voor de berekening van de subsidie (gelegenheid);
- door grote financiële problemen kan de druk gevoeld worden om op oneerlijke wijze meer NOW-subsidie te claimen (druk);
- door de gevolgen die het niet plegen van fraude soms kan hebben voor de kansen van de organisatie van de werkgever om te overleven kunnen medewerkers die dit proberen dit mogelijk voor zichzelf verantwoorden (rechtvaardiging).

A48
In het accountantsprotocol is voorgeschreven op welke wijze een eventuele correctie op de loonsom moet worden aangebracht voordat het assurance-rapport kan worden verstrekt. (Zie Par. 37)
A49
De NV NOCLAR vraagt van accountants dat zij bij niet naleving van wet- en regelgeving eerst de organisaties aanzet om haar gedrag te verbeteren en pas als de organisatie niet voldoende doet om de gevolgen te redresseren en om herhaling te voorkomen kan het komen tot een melding bij de bevoegde instanties. Dit overigens niet voordat de organisatie op de hoogte is gebracht van het feit dat de accountant tot een melding wil overgaan. Een dergelijke melding vindt plaats als de accountant meent dat dit in het maatschappelijk belang noodzakelijk is.

Deze systematiek van handelen- eerst de mogelijkheid geven het gedrag te verbeteren en pas melden als dit niet wordt gedaan, sluit aan bij de regelgeving voor wettelijke controles zoals deze met betrekking tot oob's staat in artikel 7 over onregelmatigheden van de Europese verordening 537/2014 en in artikel 26 Wta en het daarop gebaseerde artikel 37 en 38 van het Bta. Overigens kennen beide bepalingen een vrijwaring bij te goeder trouw gedane meldingen.
Als een fraude of niet naleving met UWV is gecommuniceerd via een afkeurende verklaring dan zal een accountant naar verwachting niet concluderen dat het in het maatschappelijk belang noodzakelijk is om over te gaan tot een melding.
Een melding in het maatschappelijk belang is mogelijk wel nodig als een accountant naar aanleiding van een discussie over een mogelijke fraude of niet naleving middels een tussentijdse opzegging ontheven wordt van de opdracht.
Een dergelijke melding moet in dit kader gedaan worden bij het UWV. (Zie Par. 39)

A50

De accountant past deze vereisten toe voor zover relevant voor de NOW-regeling. De accountant maakt hierbij onder meer gebruik van de risicotabel uit het accountantsprotocol. (Zie Par. 40)

A51

Standaard 250 maakt onderscheid tussen naleving van wet- en regelgeving die een directe invloed heeft op de vaststelling van bedragen in de financiële overzichten en de naleving van overige wet- en regelgeving. Die laatste categorie is niet relevant voor deze opdracht maar is onderdeel van de lopende opdracht voor de jaarrekeningcontrole. (Zie Par. 41)

Risico-inschatting en het inspelen op ingeschatte risico's

Kennis van de entiteit tijdens de gesubsidieerde periode

A52

De accountant verkrijgt daarbij voor zover relevant inzicht in de interne beheersingsmaatregelen die relevant zijn voor de controle van de NOW-verantwoording. De accountant evalueert de opzet, stelt de implementatie vast en toetst de effectieve werking van relevante interne beheersingsmaatregelen voor zover noodzakelijk. Zoals aangegeven bij de toelichting op de planning mag de accountant – voor zover de werking van interne beheersingsmaatregelen afhankelijk is van de werking van andere meer indirecte interne beheersingsmaatregelen – gebruikmaken van het werk voor de jaarrekeningcontrole 2020 en eventueel voor de uitvoering van het onderzoek van de NOW-aanvraag tot vaststelling uitgevoerde werkzaamheden ten behoeve van de jaarrekeningcontrole 2020, tenzij de accountant aanwijzingen heeft dat gebruikmaken niet mogelijk is.
Denk hierbij aan het toetsen van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de geautomatiseerde gegevensverwerking. De accountant moet op grond van de vereisten dan wel vaststellen dat deze werkzaamheden betrekking hebben gehad op de voor de NOW relevante periode. (Zie Par. 43)

A52a

Bij een gecombineerde opdracht (mogelijk vanaf NOW-3) zal het verschuiven van omzet tussen NOW-verantwoordingsperiodes die allebei onderdeel uitmaken van de gecombineerde opdracht pas als een risico op een materiële afwijking als gevolg van fraude gezien worden als die verschuiving een materiële impact heeft op de totaal toe te kennen NOW-steun. De hierbij te gebruiken materialiteit is de materialiteit berekend volgens het controle protocol voor een gecombineerde opdracht.
Als het percentage van de loonsteun en de opslag gelijk zijn in twee verantwoordingsperiodes en in beide periodes is de omzetdaling hoger dan 20% dan is het risico van verschuiving niet relevant voor de controle omdat de impact van de verschuiving op de NOW-subsidie nihil is.
Als de percentages wel verschillend zijn dan zal de accountant na moeten gaan of er zoveel omzet verschoven kan zijn dat dit een materieel effect heeft op de toe te kennen NOW-subsidie.
Stel dat de loonsom in 2 aansluitende NOW-verantwoordingsperiodes elk € 100.000 is. Het subsidie percentage in de eerste periode is 125% en de tweede periode 100%. 10% omzet verschuiving van de 2e periode naar de eerste periode leidt dan tot € 2.500 (10% van 25% van € 100.000) meer subsidie. Pas als dit bedrag groter is dan 2% van de referentieomzet maal het aantal NOW-verantwoordingsperioden is sprake van een materiële afwijking.
Een dergelijk afwijking kan veel eerder worden bereikt als door de verschuiving 20% omzetverlies in een NOW-verantwoordingsperiode net wel of net niet wordt gehaald. (Zie Par. 43a)

A53

Bijvoorbeeld als het omzetverlies rond de 20% is kan de accountant tot de conclusie komen dat de gekozen materialiteit te hoog is. (Zie Par. 44)

A54

Voor deze regeling moet voor de werkzaamheden met betrekking tot de omzetderving en de loonsom gewerkt worden met verschillende materialiteitsbepalingen. Over deze onderwerpen wordt ook een zelfstandig oordeel bepaald op grond van het accountantsprotocol. (Zie Par. 44)

A55

De vereisten in de NOW zijn nader uitgewerkt in het onderdeel *Verkrijgen van onderzoeksinformatie voor een NOW-onderzoek Assurance.*

Een lijst met mogelijke risico's van niet naleving van de NOW is opgenomen in bijlage 1 van het accountantsprotocol. (Zie Par. 45)

A55a

Zoals nader toegelicht in A27aa wordt het risico dat de omzetdaling niet goed bepaald is doordat buitenlandse entiteiten met loon in Nederland (SV-loon) buiten de berekening worden gelaten, tenzij de accountant aanwijzingen van het tegengestelde heeft, niet als een risico op een materiële afwijking aangemerkt. (Zie Par. 45)

A56

De tabellen in bijlage 1 van het accountantsprotocol geven een overzicht van mogelijke risico's op materiële afwijkingen en daaruit volgende mogelijke werkzaamheden. De uit te voeren werkzaamheden zijn afhankelijk van de risico's op een materiële afwijking die gelden voor een specifieke werkgever. Zo zullen de risico's voor een bouwbedrijf (onderhanden projecten) anders zijn dan voor een handelsonderneming of voor een horecaonderneming.

Het is niet noodzakelijk om voor niet relevante risico's uit de bijlage in het accountantsprotocol in het dossier te onderbouwen waarom deze niet relevant zijn in de gegeven situatie.

Veel van de risico's op een materiële afwijking zullen betrekking hebben op zaken die bij normale jaarrekeningcontroles minder relevant zijn doordat de belangen in het kader van de NOW-subsidie anders zijn dan bij een jaarrekeningcontrole.

Ook zullen andere werkzaamheden nodig zijn als de werkgever geopteerd heeft voor de regeling om op werkmaatschappij niveau de NOW te claimen.

Verder maakt het uit of een werkgever gebruik maakt van de NOW-regeling voor één of meerdere NOW-verantwoordingsperiodes. Dit kan er toe leiden dat risico's toenemen of juist afnemen. Een voorbeeld hiervan is het verschuivingsgevaar tussen de NOW-1 periode en de NOW-2 periode waarbij voor de NOW-1 periode wel subsidie wordt verkregen en voor de NOW-2 periode niet. (Zie Par. 46)

A57

Een aantal werkzaamheden die in het kader van de NOW moeten worden uitgevoerd zijn afhankelijk van de situatie van de te onderzoeken entiteit goed uit te voeren met behulp van data-analyse en andere specifiek geprogrammeerde controles. Het kan dan ook verstandig zijn voor accountants om te overwegen waar data-analyse effectief en efficiënt kan worden toegepast.

Denk hierbij bijvoorbeeld aan een controle of betalingen ontvangen zijn voor de datum van facturatie, als een aanwijzing voor verschuiving van omzet.

Het bovenstaande neemt niet weg dat de accountant uiteindelijk verantwoordelijk is voor de gekozen controle-mix al dan niet met toepassing van data-analyse. (Zie Par. 47)

Omgaan met inherente beperking in het kader van een NOW-onderzoek in een onderzoek gericht op het verkrijgen van een in het kader van de NOW -aanvraag tot vaststelling aanvaardbare beperkte mate van zekerheid

A58B

Een onderzoek gericht op het geven van een in het kader van de NOW-aanvraag tot vaststelling aanvaardbare beperkte mate van zekerheid heeft -zoals toegelicht in de inleiding- als doel een redelijke mate van zekerheid (zoveel als redelijkerwijs mogelijk is), te benaderen. Daarbij is het uitgangspunt dat geaccepteerd wordt dat een of meer inherente beperkingen in het kader van een NOW-onderzoek de conclusie met een beperkte mate van zekerheid niet hoeven te beïnvloeden. Wel moeten de gevolgen van een dergelijke beperking voor zover redelijkerwijs mogelijk is, worden gemitigeerd door het uitvoeren van aanvullende werkzaamheden. (Zie Par. 48 B)

A59B

Inherente beperkingen in het kader van een NOW-onderzoek kunnen leiden tot een onmogelijkheid om een redelijke mate van zekerheid te krijgen. Zie voor een toelichting hierop de definitie in paragraaf 16b en de toelichting daarop in paragrafen A17 – A20. (Zie Par. 49 B)

A60B

Aanvullende en/of alternatieve gegevensgerichte werkzaamheden kunnen de uit het steunen op interne beheersingsmaatregelen te verkrijgen assurance-informatie niet (volledig) vervangen in situaties waar gegevensgerichte werkzaamheden alleen onvoldoende assurance-informatie geven. Toch verkrijgt de accountant hier wel additionele assurance-informatie uit. In het accountantsprotocol is beschreven dat dergelijke aanvullende werkzaamheden gericht op het risico van misbruik een randvoorwaarde zijn voor een beperkte mate van zekerheid. (Zie Par. 49 B)

Verkrijgen van onderzoeksinformatie voor een NOW-onderzoek

A60a

Het kan voorkomen dat de werkgever of een andere entiteit binnen de groep onvoldoende mee wil werken aan het onderzoek van de accountant. Dit kan er toe leiden dat de accountant onvoldoende assurance-informatie verkrijgt voor een goedkeurende accountantsverklaring. In een dergelijk geval zal de accountant een oordeelonthouding geven wegens een door het management opgelegde beperking. In een dergelijk geval kan de inherente beperking niet toegeschreven worden aan de *inherente beperking met betrekking tot het onderzoek naar de NOW-groep bij een NOW-onderzoek* of een *inherente beperking in het kader van een NOW-onderzoek.* De accountant past paragraaf 76 R, 76a

R en 76b B dan ook niet toe bij het formuleren van zijn verklaring. (Zie Par. 49a)

Vereisten met betrekking tot het omzetverlies

A61

Voor werkgevers die deel uitmaken van een groep, wordt de omzetdaling in principe op het hoogste groepsniveau bepaald.
Dit hoeft niet te gelden als de groep als geheel een omzetdaling lager dan 20% heeft. In dat geval kan de omzetdaling onder voorwaarden gebaseerd worden op het werkmaatschappij niveau van de werkgever. Zie hiervoor artikel 6a uit de NOW-1-regeling of artikel 7 en 17 uit de NOW-2-regeling, artikel 6 in combinatie met artikel 14 uit de NOW-3 regeling, artikel 7 en 16 uit de NOW-4 regeling en het accountantsprotocol. (Zie Par. 50)

A62

Als een rechtspersoon behorend bij het loonheffingsnummer onderdeel is van een groep, dan wordt de groep bepaald volgens de definitie van de regeling. (Zie Par. 50)

A63

De referentie-omzet is voor bestaande organisaties van de werkgever in principe de omzet over het kalenderjaar 2019 gedeeld door een aantal maanden (de referentieperiode). Dit geldt ook in het geval dat er sprake is van een gebroken boekjaar (2019/2020) of wanneer er sprake is van een verlengd boekjaar 2019.
De referentieperiode wijkt af als de organisatie van de werkgever op 1 januari 2019 nog niet bestond of als de activiteiten in de loop van 2019 zijn toegenomen door overgang (van een onderdeel) van een organisatie. (Zie Par. 51)
Voor een toelichting op de berekening van een afwijkende referentieperiode wordt verwezen naar het accountantsprotocol.

A64

De omzet voor 2019 kan worden overgenomen uit de gecontroleerde, beoordeelde of samengestelde jaarrekening(en) 2019 wanneer het boekjaar gelijk is aan het kalenderjaar.
Er geldt een uitzonderingssituatie voor beoordeelde of samengestelde jaarrekeningen die zijn vastgesteld na 1 april 2020 en waar de accountant in het kader van de beoordeling of het samenstellen geen of onvoldoende aandacht besteed heeft aan het risico met betrekking tot de juistheid of afgrenzing van de omzet 2019.
Voor gebroken boekjaren en omzet voor afwijkende referentieperiodes die onderdeel uitmaken van een periode die nog niet is gecontroleerd zal de accountant voor zover mogelijk assurance-informatie verkrijgen die vergelijkbaar is met de controle-informatie die een accountant normaal gesproken verkrijgt bij de controle van de jaarrekening. (Zie Par. 51)

A64a

Wanneer een werkgever meerdere aanvragen doet in het kader van de NOW, en de groep niet verandert, dan hoeven de werkzaamheden met betrekking tot het onderzoek van de omzet 2019 slechts één keer te worden uitgevoerd, waarbij de eventueel benodigde werkzaamheden bepaald worden op basis van de eerste NOW-periode waarvoor de NOW-subsidie wordt aangevraagd.
Wanneer de groep wel verandert, dan zal de impact hiervan op de eerder gecontroleerde omzet 2019 moeten worden onderzocht. (Zie Par. 51)

A65

De tabellen in bijlage 1 van het accountantsprotocol bevatten mogelijke werkzaamheden per risico op een materiële afwijking.
De gekozen omzetperiode staat vermeld in de aanvraag van de NOW zoals verzonden door de werkgever aan het UWV.
Voor de definitie van omzet wordt verwezen naar de regeling. (Zie Par. 52)

A66

De omzetdaling wordt vastgesteld door het verschil tussen de referentie-omzet in 2019 en de omzet in de gekozen meetperiode in 2020, te delen door de referentie-omzet in 2019. De uitkomst van deze berekening wordt uitgedrukt, in hele procenten en naar boven afgerond. (Zie Par. 53)

A66a

Zoals in paragraaf A27aa wordt uitgelegd, wordt het risico op materiële afwijkingen door het onjuist bepalen van de entiteiten met SV-loon normaal gesproken als verwaarloosbaar aangemerkt.
In die gevallen volstaan de in paragraaf 53a aangegeven werkzaamheden.
Met het feit dat professionele oordeelsvorming toegepast moet worden bij het selecteren van 15 entiteiten bij de eerste twee bullets van paragraaf 53a wordt beoogd dat de accountant op grond van zijn kennis die entiteiten kiest waarvan de accountant verwacht dat de kans het grootst is dat daar relevante informatie vandaan komt. (Zie Par. 53a)

Werkzaamheden bij een inherente beperking met betrekking tot de vaststelling van de NOW-groep bij een NOW-onderzoek

A66b

Bij een groep zal de accountant in het kader van zijn risico analyse nagaan wat de risico's zijn op een

materiële afwijking als gevolg van fouten of fraude in de bepaling van de omzetdaling. Deze afwijkingen kunnen ontstaan door een aantal oorzaken:
- het groepshoofd van de NOW-groep is niet goed bepaald;
- bij het bepalen van de groep is geen rekening gehouden met het feit dat artikel 24a Boek 2 BW ook van toepassing is voor het groepsbegrip van de NOW;
- buitenlandse entiteiten zijn ten onrechte niet of wel toegevoegd aan de NOW-groep omdat zij wel of geen werknemers in dienst hebben aan wie Nederlands SV-loon wordt betaald.

De accountant zal uiteraard in spelen op de risico's op materiële afwijkingen als gevolg hiervan bij een assurance-opdracht in het kader van de NOW.
Bij het inspelen op de risico's kan blijken dat de accountant niet in staat is om op economisch verantwoorde wijze een redelijke mate van zekerheid te krijgen over de omzetdaling op grond van onzekerheden over de groep.
Het is aan de accountant, al dan niet in overleg met de werkgever, om te bepalen wanneer het economisch niet meer verantwoord is om door te gaan.
De accountant mag dan een oordeelonthouding geven mits de accountant tenminste de in artikel 53b genoemde werkzaamheden heeft uitgevoerd en daaruit geen aanwijzingen heeft dat de NOW- groep onjuist is bepaald. Dergelijke aanwijzingen dient de accountant uiteraard op te volgen.
Uiteraard geldt het bovenstaande alleen als de groep wel in voldoende mate meewerkt aan het onderzoek van de accountant. De entiteit of het groepshoofd kan er dus niet voor kiezen om bepaalde informatie niet aan te leveren. (Zie Par. 53b)
Een deel van de werkzaamheden zoals beschreven in 53B kan de accountant al uitgevoerd hebben voordat de accountant tot de conclusie kwam dat tegen economisch aanvaardbare geen voldoende en geschikte controleinformatie kon worden verkregen, Die werkzaamheden hoeven niet nogmaals te worden uitgevoerd.

Assurance-informatie

Voldoende en geschikte assurance-informatie
A67
Sectie 5 van de controlestandaarden in de NV COS gaat over het verkrijgen van controle-informatie. Ook bij een assurance-opdracht in het kader van de NOW is het verkrijgen van voldoende en geschikte assurance-informatie een belangrijke activiteit.
De accountant zal hierbij veelal gebruik maken van methoden en technieken die nader zijn uitgewerkt in de controle-aanpak van de accountantseenheid waar de accountant werkzaam voor is.
Ook de controlestandaarden geven een aantal vereisten die voor zover relevant in deze sectie zijn overgenomen.
Aan standaarden of vereisten in de controlestandaarden die in verreweg de meeste gevallen niet relevant zijn in het kader van een NOW- onderzoek wordt geen aandacht besteed in deze sectie van de Standaard. (Zie Par. 57)

Voorraden
A68
Het assurance-rapport van de accountant in het kader van de NOW heeft op zich geen betrekking op de voorraden. Wel kan de controle op de voorraden effect hebben op de controle van de volledigheid van de omzet, maar dit kan mogelijk met alternatieve werkzaamheden worden gedaan. (Zie Par. 58)

Cijferanalyses
A69
Cijferanalyses zijn in deze tijd van Covid-19 minder voor de hand liggend bij de werkzaamheden in het kader van de NOW-subsidie dan in normale situaties. Door het disruptieve karakter van Covid-19 zal het naar verwachting vaak moeilijker zijn om een goede verwachting als basis voor een cijferanalyse op te bouwen.
Gevolg is dat deze vereiste van de accountant vraagt om goed te overwegen of het gebruik van cijferanalyses passend is. (Zie Par. 60)

Gebruikmaken van de werkzaamheden van anderen

Gebruikmaken van de werkzaamheden van accountants die opdrachten uitvoeren voor andere werkgevers binnen een groep
A70
De accountant van een werkgever die gebruik maakt van deze paragraaf wordt geacht een deugdelijke grondslag te hebben voor het afgeven van een verklaring op grond van de voorgeschreven werkzaamheden.
Deze verklaring kan gebruikt worden ten aanzien van:
- het onderzoek van de omzet van de groep;

- de controle of de groepsomzetdaling minder dan 20% is als voorwaarde voor een aanvraag op werkmaatschappij niveau.
- het onderzoek van de naleving van het verbod op uitkering van bonussen en dividenden en de inkoop van eigen aandelen.

De accountant van de groep is op grond van deze Standaard ongedeeld verantwoordelijk voor de verstrekte zekerheid bij de omzetdaling van de groep waarbij de accountant van de groep de vereisten uit paragrafen 65 en 66 toepast. (Zie Par. 64)

A71

In het 4e lid van paragraaf 64 staat: 'al dan niet in combinatie met een onderliggende verantwoording'. Deze zinsnede wijst op de mogelijkheid dat de specificatie aangeeft welke entiteiten onderdeel van de groep zijn, wat hun referentieomzet was, wat hun omzet in de meetperiode was en wat hun omzetdaling is geweest, welke zowel door de groep kan worden aangeleverd of door de accountant kan worden opgesteld. In het laatste geval is sprake van direct reporting.
Het lijkt het meest voor de hand te liggen dat de groep deze informatie zelf aanlevert, maar direct reporting is niet uitgesloten. (Zie Par. 64)

Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors

A72

Gezien het tijdelijke karakter van de NOW-regeling en de focus op frauderisico's zal het eventueel gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditors beperkt zijn.
Directe ondersteuning zoals beschreven in Standaard 610 paragrafen 33–35 is niet toegestaan bij wettelijke controles op basis van artikel 24a uit de *Verordening accountantsorganisaties* en kan bij organisaties met een wettelijke controle daarom ook hier niet worden toegepast. (Zie Par. 67)

Onderzoeksbevindingen en rapportering

Het vormen van een oordeel of conclusie en het rapporteren over de aanvraag tot vaststelling

A73

In het accountantsprotocol is vastgelegd welk niveau van zekerheid is vereist in een bepaalde situatie. (Zie Par. 71)

A73a

Dit kan van toepassing zijn op NOW-verantwoordingsperiodes vanaf NOW-3. (Zie Par. 72a)

Vorm van het oordeel of de conclusie

Het vormen van een aangepast oordeel of een aangepaste conclusie

A74

In deze situaties hanteert de accountant bewoordingen naar analogie van Standaard 705. (Zie Par. 74)

A75

Bij het vaststellen of de accountant voldoende en geschikte assurance informatie heeft om te concluderen dat er geen materiële afwijking zijn, evalueert de accountant het gezamenlijk effect van ongecorrigeerde fouten die gezamenlijk niet materieel zijn en de maximale impact van onzekerheden over het bestaan van afwijkingen. (Zie Par. 74)

Aanvullende bepalingen met betrekking tot rapportage

Met betrekking tot de verklaringen met beperkingen

A76

Conform het accountantsprotocol wordt een verklaring met beperking alleen afgegeven als de afwijkingen en onzekerheden kwantificeerbaar zijn en binnen een bepaalde bandbreedte vallen. De uitkomsten van de pro-forma berekening maken het voor het UWV mogelijk om op eenvoudige wijze de subsidie vast te stellen. (Zie Par. 75)

A77

De accountant heeft geen verantwoordelijkheid voor de gekozen methodiek of voor de korting die het gevolg is van de gekozen methodiek. Uiteraard is de accountant wel verantwoordelijk voor het goed uitvoeren van de berekening en voor het goed overnemen van de uitkomsten in de verklaring. (Zie Par. 75)

A78

Omdat het alleen gaat om een berekening ten behoeve van de NOW-afrekening en niet om weer te geven wat de accountant meent dat de omzetdaling moet zijn is het toelaatbaar om de berekening te maken. Hierbij is van belang dat de voorgestelde methodiek is bepaald door de Minister in het accountantsprotocol en gedeeld met het parlement. Daarbij komt dat de uitkomsten alleen gedeeld worden met het Ministerie van SZW en het UWV en niet met andere partijen gedeeld mogen worden. (Zie Par. 75)

Met betrekking tot de oordeelonthouding

A79R
Het Ministerie van SZW en het UWV bepalen op basis van de onderbouwing van het oordeel welke gevolgen de oordeelonthouding zal hebben voor de subsidie. Dit is niet anders dan in andere situaties waarbij gebruikers op basis van de verklaring hun economische beslissingen bepalen. In dat kader wordt ook van de accountant verwacht dat de impact van alle redenen die leiden tot een niet goedkeurend oordeel zoveel mogelijk worden bepaald.
In dit geval is niet alleen de kwantitatieve impact maar zijn ook de kwalitatieve omstandigheden rondom de redenen voor de gebruikers relevant om de impact op hun beslissingen goed te wegen. In dat kader neemt de accountant ter voorkoming van misverstanden genoemde bepaling in de verklaring op als de oordeelonthouding uitsluitend voorkomt uit inherente beperking in het kader van een NOW-onderzoek. (Zie Par. 76 R)
A79a R
Zoals in A79 R aangegeven bepalen het Ministerie van SZW en het UWV op basis van de onderbouwing van het oordeel welke gevolgen de oordeelonthouding zal hebben voor de subsidie.
Het maakt voor de bepaling van de NOW-steun niet uit of een oordeelonthouding alleen voortkomt uit een 'inherente beperking met betrekking tot de vaststelling van de NOW-groep bij een NOW-onderzoek' of uit een dergelijke inherente beperking in combinatie met één of meerdere inherente beperkingen in het kader van een NOW-onderzoek.
Vandaar dat gekozen is voor de formulering zoals weergegeven in deze paragraaf. (Zie Par. 76a R)
A79b B
Zoals in A79R aangegeven bepalen het Ministerie van SZW en het UWV op basis van de onderbouwing van het oordeel welke gevolgen de oordeelonthouding of zoals in dit geval de onthouding van een conclusie zal hebben voor de subsidie.
Bij een beperkte mate van zekerheid spreken inherente beperkingen in het kader van een NOW-onderzoek geen rol. (Zie Par. 76b B)

Assurance-rapport
A80
Het hanteren van de formats op de website van het UWV (www.uwv.nl) is van belang voor de verwerking bij het UWV voor de vaststelling van de definitieve aanvraag tot vaststelling. (Zie Par. 77)
A81
Zoals uit de inhoudsopgave van de NV COS blijkt staan er rapporteringsverplichtingen in de volgende secties:
- 700–799 Controlebevindingen en rapportering bij een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden;
- 800–899 Controlebevindingen en rapportering in het kader van bijzondere controleopdrachten.

Paragraaf 50 uit Standaard 700 vereist dat verklaringen bepaalde informatie moeten bevatten om een verwijzing naar de NV COS te rechtvaardigen. De actuele versies zijn te vinden op www.nba.nl. (Zie Par. 77)

De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot overige informatie
A82
Omdat de vereisten over de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie niet worden benoemd in de standaarden inzake opdrachten met een beperkte mate van zekerheid, is voor die opdrachten aansluiting gezocht bij de bepalingen uit Standaard 720. (Zie Par. 78)

Bijlage 1: Overzicht vereisten uit de controlestandaarden en de relatie met deze Standaard

Bijlage 1 Overzicht vereisten uit de controlestandaarden en de relatie met deze Standaard

Bron	Vereisten van overeenkomstige toepassing[1]	Vereisten specifiek gemaakt in deze standaard	Ref. in deze standaard	Vereisten niet van toepassing	Toelichting
200		14 – 22	17- 23	23 – 24	Opgenomen voor zover relevant voor de NOW-regeling
210		6 – 20	26–29	21	Opgenomen voor zover relevant voor de NOW-regeling
220	20 – 25	8 – 19	24 – 25		Opgenomen voor zover relevant voor de NOW-regeling, mede gezien lopende controle-opdrachten bij jaarrekeningen
230	9, 11, 15 – 16	7 – 8, 10, 13 – 14	33 – 34	12	Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling
240	13 – 48		35 – 40		Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling

Bron	Vereisten van overeenkomstige toepassing[1]	Vereisten specifiek gemaakt in deze standaard	Ref. in deze standaard	Vereisten niet van toepassing	Toelichting
250	13 – 30		35 – 39, 41		Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling
260		11 – 23	42		Opgenomen voor zover relevant voor de NOW-regeling, behoort gezien lopende controle-opdrachten bij jaarrekeningen
265				7 – 11	Opgenomen voor zover relevant voor de NOW-regeling
300	8 – 11	5 – 7, 12 – 13	30 – 32		
315	5 – 32		43, 45 – 46		Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling
320	10 – 14		44		Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling gebaseerd op het accountantsprotocol
330	5 – 23, 25 – 30		47, 48B, 49B	24	Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling
402	9 – 22		68		Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling
450		5 – 15	71 – 72		Toegespitst op de NOW-regeling
500	7 – 11	6	57		
501	4 – 8		58	9 – 13	
505	7 – 16		59		
510				5 – 13	Indien eerste opdracht dan in het kader van jaarrekeningcontrole
520	5, 7		60	6	
530	6 – 15		61		
540	13 – 39		62		Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling
550	12 – 28	11	63		Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling
560	6 – 13		57	14 – 17	Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling
570				10 – 26	
580	14 – 20	9 – 13	70		Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling
600	11 – 50		65 – 66		Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling indien optredend als groepsaccountant
610	15 – 32, 36 – 37		67	33 – 35	Directe ondersteuning is niet toegestaan bij wettelijke controles op basis van art 24a van de Verordening accountantsorganisaties (Vao)
620	7 – 15		69		
700		10 – 13, 15 – 17, 19, 20 – 52	71 – 73, 77 – 78	14, 18, 53, 54	Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling met inachtneming van het accountantsprotocol en de formats
705		6 – 30	74 – 76R		Toepassing met inachtneming van het accountantsprotocol en de formats
720	15 – 20	13 – 14, 21 – 25	78		Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling
800		8 – 14	17 – 78		De vereisten van Standaard 3900N zijn een nadere uitwerking van een bijzondere verantwoording, zijnde de NOW-verantwoording
805		7 – 17	17 – 78		Toepassing voor zover relevant voor de NOW-regeling. De vereisten van Standaard 3900N zijn een nadere uitwerking van een bijzondere verantwoording, zijnde de NOW-verantwoording

[1] Verwijzing naar de paragrafen uit de betreffende standaarden.

4000–4699 Aan assurance verwante opdrachten

4400N Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard
1
Deze Standaard behandelt het volgende:
a. de verantwoordelijkheden van de accountant wanneer deze de opdracht heeft gekregen tot het uitvoeren van overeengekomen specifieke werkzaamheden; en
b. de vorm en inhoud van het rapport van feitelijke bevindingen. (Zie Par. A1)

Relatie met de regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing
2
Als een accountantseenheid overeengekomen specifieke werkzaamheden uitvoert, gelden de *Nadere voorschriften kwaliteitssystemen* (NVKS). In deze Standaard is een bepaling over kwaliteitsbeheersing op het niveau van afzonderlijke opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden opgenomen. (Zie Par. A2 en A3)

Omschrijving van een opdracht tot het uitvoeren van overeengekomen specifieke werkzaamheden
3
De accountant komt in overleg met de beoogde gebruikers tot specifieke werkzaamheden en de uitgangspunten die voor de opdracht gelden.
4
De accountant voert werkzaamheden uit die ook voorkomen bij het uitvoeren van assurance-opdrachten. Het is de verantwoordelijkheid van de beoogde gebruikers om te bepalen of de overeengekomen specifieke werkzaamheden toereikend en geschikt zijn voor het doel waarvoor zij deze willen gebruiken. (Zie Par. A4 en A5)
5
De accountant rapporteert over de feitelijke bevindingen die volgen uit zijn werkzaamheden en die hij kan onderbouwen met de verkregen informatie. De accountant doet geen uitspraak over de betekenis van de feitelijke bevindingen voor het onderhavige object in zijn totaliteit. De werkzaamheden zijn daar niet op gericht en vormen dan ook onvoldoende basis voor een totaaluitspraak.
Ondanks dat de accountant geen oordeel geeft of conclusie trekt over het onderhavige object in zijn totaliteit, is het wel mogelijk dat de accountant op onderdelen over de uitkomsten een uitspraak doet. Hierbij wordt vermeden dat de indruk gewekt wordt dat sprake is van een assurance-opdracht. (Zie Par. 35d en e, A6 en A22)
6
Het rapport is primair bestemd voor de partijen waarmee de specifieke werkzaamheden zijn overlegd. De beoogde gebruikers hebben namelijk bepaalde kennis nodig, al dan niet in combinatie met andere voor hun beschikbare informatie, om de uitkomsten te begrijpen en op een passende manier te gebruiken.

Autoriteit van deze Standaard
7
Deze Standaard bevat doelstellingen die de accountant aangeven wat hij dient te bereiken in een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden.
8
Deze Standaard bevat vereisten die de accountant in staat stellen om de vermelde doelstelling te halen. Deze vereisten worden uitgedrukt door gebruik te maken van het hulpwerkwoord ‘dienen’ (in: ‘iets dienen te doen’).
9
Daarnaast bevat deze Standaard inleidende teksten, definities en toepassingsgerichte en overige verklarende teksten die de relevante context bieden voor een goed inzicht in de Standaard.
10
De uitleg in de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten heeft niet de status van een vereiste, wel is deze relevant voor de correcte toepassing van de vereisten.

Ingangsdatum
11
Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstellingen
12

Het doel van de accountant in een opdracht inzake overeengekomen specifieke werkzaamheden onder deze Standaard is:
a. het toepassen van zijn deskundigheid bij het uitvoeren van specifieke werkzaamheden die tot stand zijn gekomen in overleg met de beoogde gebruikers; en
b. het rapporteren van feitelijke bevindingen in overeenstemming met de vereisten van deze Standaard.

Definities
13
In het kader van deze Standaard hebben de volgende termen de hierna aangegeven betekenissen:
a. *Beoogde gebruikers* – De persoon, de personen of de groep van personen voor wie de accountant het rapport opstelt. De opdrachtgever is een beoogde gebruiker. (Zie Par. A7)
b. *Opdracht* – opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden.
c. *Feitelijke bevindingen* – De uitkomsten die volgen uit de werkzaamheden en die de accountant kan onderbouwen met de verkregen informatie. Dit zijn waarnemingen, constateringen of een recapitulatie daarvan die op enig moment objectief zijn vast te stellen.
d. *Rapport* – rapport van feitelijke bevindingen.

13A
De definities in de Standaarden 000N t/m 800 zijn van overeenkomstige toepassing, voor zover in deze Standaard niet anders is bepaald.

Vereisten

Het uitvoeren van overeengekomen specifieke werkzaamheden in overeenstemming met deze Standaard
14
Deaccountant dient inzicht te hebben in de gehele tekst van deze Standaard, inclusief de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten, om de doelstellingen te begrijpen en de vereisten naar behoren toe te passen.

Het naleven van relevante vereisten
15
De accountant dient te voldoen aan alle vereisten van deze Standaard en de voorwaarden van de opdracht. Dit tenzij een bepaalde vereiste niet relevant is omdat bijvoorbeeld de betreffende omstandigheden niet van toepassing zijn op de opdracht.
16
De accountant dient naleving van deze Standaard alleen te vermelden als de accountant alle vereisten van deze Standaard heeft nageleefd die voor de opdracht relevant zijn.

Ethische voorschriften
17
De accountant dient relevante ethische voorschriften na te leven. (Zie Par. A8)
18
De accountant hoeft niet onafhankelijk te zijn bij de uitvoering van opdrachten onder deze Standaard.
19
Het kan voorkomen dat de beoogde gebruikers als eis stellen dat de accountant onafhankelijk moet zijn. In dat geval dient de accountant te voldoen aan de bepalingen van onafhankelijkheid zoals die in de ViO zijn opgenomen.

Professioneel-kritische instelling en professionele oordeelsvorming
20
De accountant dient de opdracht met een professioneel-kritische instelling uit te voeren. (Zie Par. A9)
21
De accountant dient tevens professionele oordeelsvorming toe te passen.(Zie Par. A10)

Kwaliteitsbeheersing op het niveau van de opdracht
22
De opdrachtpartner dient verantwoordelijkheid te nemen voor:
a. de algehele kwaliteit van de opdracht; en
b. het uitvoeren van de opdracht in overeenstemming met het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantseenheid, door:
    1. het volgen van passende procedures met betrekking tot de aanvaarding en continuering van relaties met cliënten en opdrachten;
    2. zich ervan te vergewissen dat het opdrachtteam collectief over de passende competenties en capaciteiten beschikt om de opdracht uit te voeren;

3. het alert zijn op aanwijzingen van het niet-naleven van relevante ethische voorschriften door leden van het opdrachtteam en het bepalen van de passende actie als er aangelegenheden onder de aandacht van de opdrachtpartner komen die erop wijzen dat leden van het opdrachtteam relevante ethische voorschriften niet hebben nageleefd;
4. de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van de opdracht in overeenstemming met professionele standaarden en door wet- en regelgeving gestelde eisen; en
5. het nemen van de verantwoordelijkheid voor het onderhouden van geschikte opdrachtdocumentatie.

Formulering en aanvaarding van de opdracht

Formulering van de opdracht
23
De accountant dient na te gaan of een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden geschikt is in de gegeven omstandigheden. Hiertoe verkrijgt hij inzicht in verwachtingen van de beoogde gebruikers (informatiebehoefte) en doelstelling met betrekking tot de opdracht. (Zie Par. A11)
24
De accountant dient in overleg met de beoogde gebruikers te komen tot specifieke werkzaamheden en de uitgangspunten die voor de opdracht gelden. (Zie Par. A7)
25
Onder bepaalde omstandigheden zal de accountant niet in de gelegenheid zijn om met alle beoogde gebruikers te overleggen over de specifieke werkzaamheden en uitgangspunten. In dergelijke situaties dient de accountant andere maatregelen te nemen zoals bijvoorbeeld:
. het bespreken van de specifieke werkzaamheden en uitgangspunten met de meest aangewezen vertegenwoordiger(s) van de beoogde gebruikers. De accountant dient dan na te gaan of de vertegenwoordiger inderdaad een toereikende afvaardiging vormt van de beoogde gebruikers;
. het doornemen van een protocol of andere beschikbare informatie of correspondentie.

Opdrachtaanvaarding en het overeenkomen van de opdrachtvoorwaarden
26
De accountant dient de specifieke werkzaamheden, de uitgangspunten van de opdracht en de overige opdrachtvoorwaarden overeen te komen met de opdrachtgever. (Zie Par. A12)
27
De overeengekomen opdrachtvoorwaarden dienen, voorafgaand aan de uitvoering van de opdracht, te worden vastgelegd in een opdrachtbevestiging of in een andere geschikte schriftelijke overeenkomst en dienen het volgende te omvatten:
a. de doelstelling en reikwijdte van de opdracht;
b. de aanduiding van het onderhavige object;
c. de beoogde gebruikers en de beperkingen betreffende het gebruik en de verspreiding van het rapport;
d. de aard, timing en omvang van de overeengekomen specifieke werkzaamheden en de daarbij te hanteren uitgangspunten;
e. een vermelding dat van de beoogde gebruikers wordt verwacht dat zij zelf bepalen of de overeengekomen specifieke werkzaamheden toereikend en geschikt zijn voor het doel waarvoor zij deze willen gebruiken;
f. een vermelding dat de accountant geen uitspraak doet over wat de feitelijke bevindingen betekenen voor het onderhavige object in zijn totaliteit;
g. een vermelding dat van de beoogde gebruikers wordt verwacht dat zij zelf een eigen afweging maken over de betekenis van de feitelijke bevindingen voor het onderhavige object in zijn totaliteit op basis van de feitelijke bevindingen en eventuele andere beschikbare informatie;
h. de verantwoordelijkheden van de accountant, inclusief het vereiste om relevante ethische voorschriften na te leven;
i. indien van toepassing de vermelding dat de accountant de onafhankelijkheidsregels van de ViO in acht zal nemen;
j. een vermelding dat gerapporteerd wordt in de vorm van een rapport. (Zie Par. A13 en A14)
28
De accountant dient de opdracht niet te aanvaarden als hij inschat dat:
a. de uit te voeren werkzaamheden en de daaruit voortvloeiende feitelijke bevindingen waarschijnlijk niet tegemoet komen aan het doel of de informatiebehoefte van de beoogde gebruikers; of
b. de beoogde gebruikers de uitkomst van de opdracht waarschijnlijk zullen interpreteren als een uitspraak van de accountant over het onderhavige object in zijn totaliteit; of
c. het verstrekken van het rapport niet kan worden beperkt tot de beoogde gebruikers, tenzij wettelijke voorschriften anders bepalen (Zie Par. A24); of
d. de rapportage wordt gebruikt voor een ander doel dan waarvoor deze wordt opgesteld.

Het uitvoeren van de opdracht

29

De accountant dient de overeengekomen specifieke werkzaamheden uit te voeren en de verkregen informatie als basis voor het rapport te gebruiken. (Zie Par. A15, A16 en A17)

30

De accountant dient voordat het rapport wordt uitgebracht met de opdrachtgever en waar nodig met de andere beoogde gebruikers aangelegenheden te bespreken waarvan de accountant vindt dat deze belangrijk genoeg zijn om onder de aandacht van de beoogde gebruikers te brengen.

31

Indien de accountant zich gedurende de opdracht bewust wordt van een geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van wet- of regelgeving, dient de accountant:

a de aangelegenheid te communiceren met het management of de met governance belaste personen, in voorkomend geval;
b die eindverantwoordelijke accountants van buiten de cliënt, te informeren over de aangelegenheid als hij weet dat zij bij de cliënt een opdracht uitvoeren, het voor de uitvoering van hun opdracht van belang is hiervan op de hoogte te zijn en zij niet tijdig door de cliënt zijn geïnformeerd;
c na te gaan of hij de opdracht dient terug te geven dan wel de opdracht dient aan te passen. (Zie Par. A18, A19, A20)

Documentatie

32

De accountant dient het volgende in de opdrachtdocumentatie op te nemen:

a. de aard, timing en omvang van de uitgevoerde werkzaamheden en de daaruit voortvloeiende uitkomsten ter onderbouwing van het rapport; en
b. informatie die aantoont dat de opdracht in overeenstemming met deze Standaard en de voorwaarden van de opdracht is uitgevoerd.

33

De accountant dient de opdrachtdocumentatie samen te voegen in een opdrachtdossier en het administratieve proces van het samenstellen van het definitieve opdrachtdossier tijdig na de datum van het rapport te voltooien. (Zie Par. A25)

Het rapport van feitelijke bevindingen

34

De accountant dient de uitkomsten van zijn werkzaamheden vast te leggen in een rapport.

35

Het rapport dient te bevatten:

Algemeen

a. opschrift;
b. geadresseerde;

Opdracht

a. identificatie van het onderhavige object;
b. de beschrijving van het doel waarvoor de overeengekomen specifieke werkzaamheden zijn uitgevoerd;
c. een vermelding van alle beoogde gebruikers en dat daarmee de overeengekomen specifieke werkzaamheden zijn overlegd;
d. een verwijzing naar de opdrachtvoorwaarden en een eventuele vermelding van beperkte aanpassingen in de overeengekomen specifieke werkzaamheden in het rapport;

Verantwoordelijkheden

a. de vermelding dat de beoogde gebruikers verantwoordelijk zijn om te bepalen of de overeengekomen specifieke werkzaamheden toereikend en geschikt zijn voor het doel van de beoogde gebruikers;
b. de vermelding dat de opdracht is uitgevoerd in overeenstemming met Standaard 4400N: Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden;
c. de vermelding dat de opdracht is uitgevoerd:
    1. overeenkomstig de relevante ethische regels;
    2. indien van toepassing dat de accountant de onafhankelijkheidsregels van de ViO in acht heeft genomen;

Werkzaamheden en bevindingen

a. de aanduiding van de overeengekomen uitgangspunten;
b. een gedetailleerde beschrijving van de overeengekomen specifieke werkzaamheden en feitelijke bevindingen; (Zie Par. A6, A21, A22, A23)
c. een eventuele beschrijving van overeengekomen specifieke werkzaamheden waarvan het niet

mogelijk was om deze uit te voeren en de reden daarvan;
d. de vermelding dat de accountant geen uitspraak doet over wat de feitelijke bevindingen betekenen voor het onderhavige object in zijn totaliteit;
e. de vermelding dat van de beoogde gebruikers verwacht wordt dat zij zelf op basis van de gerapporteerde bevindingen en eventuele andere beschikbare informatie een eigen afweging maken over het onderhavige object in zijn totaliteit;

Beperking in het gebruik en verspreidingskring
a. de vermelding dat de verspreiding van het rapport is beperkt tot de beoogde gebruikers, tenzij wettelijke voorschriften anders bepalen; (Zie Par. A24)
b. de vermelding dat rekening is gehouden met de verwachtingen van de beoogde gebruikers;

Ondertekening
a. datum van het rapport;
b. adres van de accountant; en
c. ondertekening (naam accountant met vermelding naam accountantspraktijk).

36
De accountant kan aan de opdrachtgever of andere beoogde gebruikers toestemming geven om het rapport af te geven aan derden. Dit dient schriftelijk te gebeuren. De accountant dient dan na te gaan of het rapport geschikt is voor het gebruik omdat de overeengekomen specifieke werkzaamheden voor een bepaald doel zijn uitgevoerd respectievelijk omdat bepaalde kennis nodig is om de uitkomsten te begrijpen en op een passende manier te gebruiken.

37
De accountant dient het rapport te dateren op of na de datum waarop de accountant de opdracht in overeenstemming met deze Standaard heeft voltooid.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Toepassingsgebied van deze Standaard
(Zie Par. 1)

A1
Deze Standaard heeft betrekking op opdrachten met betrekking tot zowel financiële als niet-financiële informatie.

Relatie met de regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing
(Zie Par. 2)

A2
Als sprake is van tekortkomingen in het stelsel van kwaliteitsbeheersing die van invloed zijn op de opdracht, dan mag de opdrachtpartner rekening houden met door de accountantseenheid genomen maatregelen als hij deze voldoende acht voor de opdracht.

A3
Een tekortkoming in het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantseenheid wijst er niet noodzakelijkerwijs op dat:
a. een specifieke opdracht niet wordt uitgevoerd in overeenstemming met de professionele standaarden en van toepassing zijnde wet- en regelgeving; of
b. het rapport niet passend is.

Omschrijving van de opdracht tot het uitvoeren van overeengekomen specifieke werkzaamheden
(Zie Par. 4 en 5)

A4
In onderstaand schema worden de kenmerken van een opdracht tot overeengekomen specifieke werkzaamheden verduidelijkt door deze te vergelijken met een assurance-opdracht.

Onderwerp	Overeengekomen specifieke werkzaamheden	Assurance-opdracht
Context	Besloten kring (communicatie met gebruikers is noodzakelijk)	Open of besloten kring
Doel opdracht	Het geven van specifieke informatie aan een beoogde gebruiker met enige kennis over het onderhavige object	Het geven van een oordeel/conclusie over het getrouwe beeld van informatie of de naleving van voorgeschreven vereisten.
Werkzaamheden:		

Onderwerp	Overeengekomen specifieke werkzaamheden	Assurance-opdracht
Planning	De accountant en de beoogde gebruikers komen in overleg tot bepaalde werkzaamheden. Het is de verantwoordelijkheid van de beoogde gebruikers om te bepalen of de overeengekomen specifieke werkzaamheden toereikend en geschikt zijn voor het doel waarvoor zij het rapport willen gebruiken.	Accountant bepaalt zelfstandig op basis van een normenkader de werkzaamheden die nodig zijn om tot een oordeel / conclusie te komen.
Uitvoeren	Aard van de werkzaamheden is vergelijkbaar	
Evaluatie	De gebruiker maakt een eigen afweging over de betekenis van de uitkomsten van de werkzaamheden voor zijn doelstelling.	Accountant evalueert de uitkomsten van de werkzaamheden ter vorming van zijn conclusie/ oordeel.
Rapportage	Beschrijving van de feitelijke bevindingen.	Het oordeel / de conclusie over het object van onderzoek in zijn totaliteit.

A5

In onderstaand schema wordt een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden in de vorm van een voorbeeld vergeleken met een assurance-opdracht.

Omschrijving	Opdracht overeengekomen specifieke werkzaamheden / Rapport van bevindingen	Assurance-opdracht/ Assurance-rapport
Object	*Inkoopkosten*	
Opdracht/vraag	Stel voor 10 inkoopfacturen vast dat: – deze op grootboekrekening XXX zijn geboekt; – de facturen zijn geautoriseerd conform de autorisatietabel; en – de facturen zijn betaald aan de rechthebbende.	Zijn de inkoopkosten juist verantwoord in de financiële administratie?
Werkzaamheden:		
Planning, uitvoering en evaluatie	De werkzaamheden zijn gelijk aan de opdracht.	Bepalen van de aanpak, waaronder: – inschatten van het risico dat inkoopkosten onjuist zijn verantwoord; – nagaan opzet van interne beheersingsmaatregelen; – nagaan bestaan en werking van interne beheersingsmaatregelen door een deelwaarneming op inkoopkosten: o.a. onderbouwd met factuur, geautoriseerd, betaald en juist verantwoord in de administratie; – deelwaarneming op inkoopkosten (gegevensgerichte controle); – evalueren van de juistheid van de inkoopkosten.

A6

De accountant kan bijvoorbeeld aangeven dat bij acht onderzochte onkostendeclaraties de interne richtlijnen zijn gevolgd, maar doet hiermee geen uitspraak over álle onkostendeclaraties. Een ander voorbeeld is als de accountant gegevens van twee verschillende bronnen vergelijkt en dan rapporteert dat deze gegevens met elkaar overeenkomen. Of als de accountant een berekening narekent en rapporteert dat de berekening klopt.

In onderstaand schema zijn voorbeelden van werkzaamheden, uitgangspunten en feitelijke bevindingen opgenomen van een opdracht tot overeengekomen specifieke werkzaamheden.

Overeengekomen specifieke werkzaamheden gericht op onkostendeclaraties directie	
Werkzaamheden en uitgangspunten	*Te rapporteren feitelijke bevindingen*
Wij zijn nagegaan of de interne richtlijnen voor 'Vergoeding van onkosten' zijn gevolgd voor de vier grootste betalingen van onkosten aan elk van de twee directieleden volgens het overzicht van de salarisadministratie over periode ... In overeenstemming met de opdrachtvoorwaarden zijn wij nagegaan of: – een onkostendeclaratie aanwezig is; – de onkostendeclaratie adequaat onderbouwd is met een factuur, betalingsbewijs of andere bescheiden; – de onkostendeclaraties geautoriseerd zijn door (functionaris XXX); – de onkosten passen binnen de interne richtlijnen.	Uit ons onderzoek is gebleken dat bij de acht onderzochte betalingen van onkosten aan de directie de interne richtlijnen zijn gevolgd[1].

[1] Overwogen kan worden om een bijlage toe te voegen met de geselecteerde items.

Overeengekomen specifieke werkzaamheden gericht op reis- en verblijfskosten subsidieontvanger	
Werkzaamheden en uitgangspunten	*Te rapporteren feitelijke bevindingen*
De accountant selecteert 12 willekeurige items van de reis- en verblijfskosten van de subsidieontvanger. Hiervan gaat de accountant na dat: – de reis- en verblijfkosten consistent waren met het gebruikelijke interne beleid voor reizen. Daartoe heeft de subsidieontvanger een onderbouwing verstrekt van haar gebruikelijke beleid voor reiskosten zodat de accountant de geselecteerde items van reiskosten daarmee kan vergelijken (bijvoorbeeld gebruik van eersteklas tickets, vergoeding op basis van de werkelijke kosten of een vast bedrag); – de items een rechtstreeks verband hebben met het gesubsidieerde project door het verkrijgen van een onderbouwing met relevante documenten (zoals notulen van vergaderingen, informatie van workshops en conferenties, consistentie met datums/ duur van de workshop/conferentie); – dit geen niet-subsidiabele kosten zijn of geen buitensporige of ondoordachte uitgaven zijn gedaan.	Uit ons onderzoek is gebleken dat bij de 12 onderzochte items: – kosten zijn gemaakt, goedgekeurd en vergoed overeenkomstig het gebruikelijke beleid voor reizen; – er een rechtstreeks verband bestaat tussen de kosten en het project en de bewijsstukken onderling consistent zijn met betrekking tot het onderwerp van de reis, de data/duur; – dit geen niet-subsidiabele kosten zijn of geen buitensporige of ondoordachte uitgaven zijn gedaan.

Overeengekomen specifieke werkzaamheden gericht op kengetallen	
Werkzaamheden en uitgangspunten	*Te rapporteren feitelijke bevindingen*
Wij hebben van u een berekening van het kengetal xxxx [per datum] ontvangen en wij zijn nagegaan of: – de wijze van de berekening aansluit met de voorgeschreven methodiek [datum]; – het door u berekende kengetal xxxx gebaseerd is op de gegevens in de gecontroleerde jaarrekening [periode van de entiteit]; – de berekening rekenkundig juist is door deze te herrekenen.	Uit ons onderzoek is gebleken dat: – bij het berekenen van het kengetal xxxx de omzet van product X [ad. bedrag] niet is meegenomen. Volgens de voorgeschreven methodiek maakt deze wel onderdeel uit van kengetal xxxx; – de gehanteerde gegevens in overeenstemming zijn met de gecontroleerde jaarrekening; – de berekeningsmethodiek van kengetal xxxx rekenkundig juist is.

Andere voorbeelden van uitgangspunten zijn vereisten die in een accountantsprotocol zijn opgenomen, vereisten uit een contract, afspraken tussen de opdrachtgever en de gebruiker(s).

Definities
(Zie Par. 13a)
A7
Gebruikers
De volgende groepen gebruikers worden onderkend:
Beoogde gebruikers:
De gebruikers die bij aanvaarding van de opdracht bekend zijn bij de accountant en waarmee hij overlegt over de specifieke werkzaamheden en uitgangspunten. Deze bestaan uit:
- Opdrachtgever: Met deze gebruiker komt de accountant de voorwaarden van de opdracht overeen, waaronder de specifieke werkzaamheden en de uitgangspunten van de opdracht. Hij is degene die in ieder geval de opdracht tekent (juridisch).
- Andere gebruikers waarmee de accountant de werkzaamheden en uitgangspunten overlegt.

Overige gebruikers:
- Gebruikers die later bekend worden.
- Gebruikers die bij aanvaarding van de opdracht niet bekend zijn en die later aangeven de rapportage te willen gebruiken. De accountant kan hiervoor separaat toestemming geven nadat hij is nagegaan of het rapport geschikt is voor het gebruik. Zie Par. 35)
- Onbekende gebruikers.
- Gebruikers die in het geheel onbekend zijn voor de accountant. Bijvoorbeeld gebruikers die de rapportage verkrijgen op grond van de *Wet openbaarheid bestuur* (Wob). De accountant kan geen verantwoordelijkheid dragen voor het gebruik door deze groep gebruikers. Hij kan namelijk niet nagaan voor welk doel zij het rapport willen gebruiken dan wel of zij over bepaalde kennis beschikken om de uitkomsten te begrijpen en op een passende manier te gebruiken.

Ethische voorschriften
(Zie Par. 17)
A8
De Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) legt de fundamentele beginselen van de beroepsethiek vast die accountants moeten naleven en verschaft een conceptueel raamwerk voor de toepassing van die beginselen. De fundamentele beginselen zijn:
a. professionaliteit;
b. integriteit;

c. objectiviteit;
d. vakbekwaamheid en zorgvuldigheid; en
e. vertrouwelijkheid.
Bij het naleven van de VGBA is het vereist dat bedreigingen van de relevante fundamentele beginselen worden geïdentificeerd en hierop op passende wijze wordt ingespeeld.

Professioneel-kritische instelling en professionele oordeelsvorming
(Zie Par. 20 en 21)
A9
De accountant gebruikt zijn professioneel-kritische instelling onder meer bij de kritische inschatting van informatie tijdens het uitvoeren van de werkzaamheden. Dit houdt onder meer in het alert zijn op het volgende:
a. informatie die onderling niet consistent is of tegenstrijdig;
b. informatie die de betrouwbaarheid ter discussie stelt van documenten en verkregen reacties;
c. het overwegen of de verkregen informatie de gerapporteerde feitelijke bevindingen voldoende ondersteunt.
A10
De accountant gebruikt professionele oordeelsvorming bij het maken van diverse afwegingen tijdens de opdracht. Daartoe gebruikt hij zijn kennis, ervaring en relevante training in de context van de Standaard en ethische beginselen. Dit houdt onder meer in:
a. de afweging of de opdracht geschikt is in de gegeven omstandigheden;
b. de beoogde gebruiker helpen bij het bepalen van de specifieke werkzaamheden en uitgangspunten en of deze toereikend zijn om aan de verwachtingen van de beoogde gebruiker te voldoen;
c. het bepalen of bevindingen gerapporteerd moeten worden;
d. het overwegen of hij de opdracht dient terug te geven dan wel de opdracht dient aan te passen bij een vermoede fraude of het vermoede niet-naleven van wet- of regelgeving.

Formulering en aanvaarding van de opdracht
(Zie Par. 23, 24, 25, 26, 27 en 28)

Formulering van de opdracht
(Zie Par. 23)
A11
Voorzichtigheid is vereist bij het vaststellen of sprake is van opdrachten die daadwerkelijk 'overeengekomen specifieke werkzaamheden' betreffen dan wel van opdrachten waarvan verwacht wordt dat zij als een controle of andere assurance-opdracht worden uitgevoerd. Zo kan de inhoud van mandaten binnen de publieke sector in zeer belangrijke mate variëren.

Opdrachtaanvaarding en het overeenkomen van de opdrachtvoorwaarden
(Zie Par. 26 en 27)
A12
Een mogelijkheid is dat andere beoogde gebruikers dan de opdrachtgever de opdrachtbevestiging ook ondertekenen.
A13
Het kan voorkomen dat de accountant bij het uitvoeren van een opdracht niet in staat is de geplande werkzaamheden uit te voeren, maar andere werkzaamheden wel kunnen worden uitgevoerd. In dat geval zal de accountant met de beoogde gebruikers overleggen over een aanpassing van de opdracht. Als de opdrachtgever wil dat andere werkzaamheden worden uitgevoerd, dan zal het meestal nodig zijn om ook de schriftelijke opdrachtbevestiging te herzien. Bij een beperkte aanpassing kan ook worden volstaan met een vermelding in de rapportage van feitelijke bevindingen.
A14
De accountant kan overwegen om het stramien van het rapport van feitelijke bevindingen bij te voegen bij de opdrachtbevestiging (Zie voorbeeldrapportages HRA 3).

Het uitvoeren van de opdracht
(Zie Par. 29, 30, 31)
A15
De werkzaamheden kunnen onder andere bestaan uit:
- het verzoeken om inlichtingen;
- het uitvoeren van cijferanalyse;
- het herberekenen of vergelijken van administratieve bewerkingen;
- waarnemingen ter plaatse;
- inspectie;
- het verkrijgen van bevestigingen van derden.

Statistische steekproeven worden in beginsel gebruikt om met een bepaalde mate van zekerheid tot

een conclusie over de massa te komen. Derhalve zijn statistische steekproeven doorgaans niet passend voor een 4400-opdracht.

A16

Bij het uitvoeren van cijferanalyses kan de accountant gebruik maken van een verwachting van cijfers of ratio's door de beoogde gebruikers. Deze kan bijvoorbeeld als uitgangspunt worden opgenomen in de opdrachtvoorwaarden of in het rapport.

A17

Als de accountant gebruikmaakt van de werkzaamheden van een deskundige, kan de accountant:

- de toereikendheid van het werk van de deskundige evalueren met inbegrip van zijn objectiviteit en deskundigheid in het uitvoeren van de werkzaamheden;
- nagaan of de uitgevoerde werkzaamheden overeenkomen met de in de voorwaarden van de opdracht omschreven werkzaamheden.

A18

De paragrafen 31, A19 en A20 zijn bedoeld voor de situatie dat de accountant zich tijdens de uitvoering van de opdracht bewust wordt van een vermoede fraude of het vermoede niet-naleven van wet- of regelgeving. Deze zijn niet bedoeld voor de situatie dat een accountant een opdracht heeft om overeengekomen specifieke werkzaamheden uit te voeren in het kader van een vermoede fraude of het vermoede niet-naleven van wet- en regelgeving.

A19

De accountant zal bij een geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van wet- of regelgeving nagaan of hij de verplichting heeft dit aan een instantie buiten de entiteit te rapporteren, zoals op grond van de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Wwft).
De Nadere voorschriften NOCLAR kunnen verantwoordelijkheden vaststellen waaronder rapporteren aan een bevoegde instantie buiten de entiteit als dit passend is in de omstandigheden.

A20

De accountant rapporteert feitelijk wat tijdens de uitvoering van de opdracht is aangetroffen. Bijvoorbeeld dat een handtekening afwijkend was van een originele handtekeningenlijst of dat een factuur niet origineel was. Tenzij de opdracht hierop gericht is, neemt de accountant een vermoede fraude of het vermoede niet-naleven van wet- en regelgeving niet op in het rapport en gebruikt deze termen ook niet in het rapport. Als er een vermoede fraude of het vermoede niet-naleven van wet- en regelgeving is, dan is een nieuwe opdracht nodig om dat te onderzoeken.

Het rapport van feitelijke bevindingen

(Zie Par. 34k en 34o)

A21

De mate van detail van de beschrijving van de feitelijke bevindingen is zodanig dat de gebruikers in staat worden gesteld om zelf een eigen afweging te maken over de betekenis van de feitelijke bevindingen voor het onderhavige object.
Een attentiepunt is het geven van een adequate aanduiding van de broninformatie zoals:

- het beschrijven van de omvang van een deelwaarneming en waarop deze is gebaseerd (periode, bron, van nummer ... tot ...);
- het aangeven als informatie uit navraag is verkregen.

Voor voorbeelden wordt verwezen naar paragraaf A6.

A22

Termen die minder passend zijn om te gebruiken in een rapport zijn 'zekerheid', 'assurance', 'controle', 'beoordeling', 'oordeel', 'conclusie', 'getrouw beeld'. Deze begrippen zijn gerelateerd zijn aan het geven van assurance onder de standaarden van de NV COS.

A23

Het is niet ondenkbaar dat een accountant naar aanleiding van de uitgevoerde specifieke werkzaamheden, net als bij een controle- of beoordelingsopdracht, waarnemingen heeft in het kader van zijn natuurlijke adviesfunctie. Mocht de accountant deze waarnemingen schriftelijk willen rapporteren dan ligt het, gezien de aard van de opdracht, voor de hand om deze in een separate rapportage op te nemen of in een duidelijk afgezonderd deel van de rapportage. Door de aard van de uitgevoerde opdracht (overeengekomen specifieke werkzaamheden) worden de voornoemde waarnemingen mogelijk beperkt. De accountant gaat na of dergelijke beperkingen aanwezig zijn en licht deze toe in de separate rapportage of in een duidelijk afgezonderd deel van de rapportage. In principe is de separate rapportage alleen bedoeld voor de opdrachtgever.

A24

Een uitzondering op de beperking van de verspreidingskring is als wettelijke voorschriften anders bepalen zoals de Wet openbaarheid van bestuur (Wob). Het uitgangspunt in de Wob is dat overheidsinformatie altijd openbaar is, tenzij de Wob of andere wetgeving bepaalt dat de gevraagde informatie niet geschikt is om openbaar te maken.

Documentatie

(Zie Par. 33)

A25

Een geschikte termijn waarbinnen de samenstelling van het definitieve opdrachtdossier moet worden afgerond, is in het algemeen een termijn van niet meer dan 2 maanden na de datum van het rapport.

Bijlage: Voorbeeldrapportages

Voor voorbeeldrapportages van feitelijke bevindingen wordt verwezen naar HRA deel 3.

4410 Samenstellingsopdrachten

Inleiding

Toepassingsgebied van deze standaard

1

Deze standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant[939]:

- wanneer deze de opdracht heeft gekregen om het management te ondersteunen bij het opstellen en presenteren van historische financiële informatie zonder enige zekerheid over die historische financiële informatie te verkrijgen; en
- overeenkomstig deze standaard over de opdracht te rapporteren. (Zie Par. A1, A1A en A2)

2

Deze standaard bevat vereisten voor samenstellingsopdrachten[940] van historische financiële informatie: (Zie Par. A3)

1. de Standaard moet worden toegepast voor het opstellen en presenteren van:
   a. een jaarrekening die wordt opgemaakt op grond van titel 9 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek (Zie Par. A3C);
   b. een financieel overzicht waarbij deskundigheid op het gebied van administratieve verwerking en financiële verslaggeving wordt aangewend (Zie Par. A3A); of
   c. een onderdeel of bijlage van een rapportage, die zelfstandig kwalificeert als financieel overzicht als bedoeld in het vorige lid.
2. de Standaard kan worden toegepast voor het opstellen en presenteren van:
   a. financiële overzichten, met uitzondering van eventuele onderdelen of bijlagen daarvan die vallen onder lid 1 onder c, die worden opgesteld als uitvloeisel van een opdracht waarbij primair andere deskundigheid dan deskundigheid op het gebied van administratieve verwerking en financiële verslaggeving wordt aangewend (Zie Par. A3B);
   b. historische financiële informatie waar de rapportage niet kwalificeert als financieel overzicht.
3. de Standaard kan, aangepast waar nodig, worden toegepast voor het opstellen en presenteren van:
   a. financiële informatie anders dan historische financiële informatie;
   b. niet-financiële informatie (Zie Par. A4).

2A

Deze standaard is niet van toepassing wanneer een accountant in het kader van zijn controle- of beoordelingsopdracht wordt gevraagd om een entiteit te ondersteunen bij het opstellen van historische financiële informatie. Het bovenstaande geldt alleen wanneer de accountant deze werkzaamheden zelf uitvoert of laat uitvoeren door een accountant werkzaam bij het Nederlandse deel van het netwerk dat de controle- of beoordelingsopdracht uitvoert (Zie Par. A3D).

3

Door bespreking met het management, of een andere opdrachtgevende partij verkrijgt een accountant inzicht in het beoogde gebruik en de verspreidingskring. Dit kan leiden tot de keuze om de standaard toe te passen bij historische financiële informatie, anders dan een financieel overzicht. De volgende factoren kunnen de accountant daarbij behulpzaam zijn: (Zie Par. A5)

Of externe partijen, anders dan de beoogde gebruikers van de samengestelde historische financiële informatie, de accountant waarschijnlijk met de historische financiële informatie zullen associëren en er een risico bestaat dat het niveau van de betrokkenheid van de accountant bij de informatie verkeerd zou worden begrepen, bijvoorbeeld:

- indien de historische financiële informatie bedoeld is voor gebruik door partijen anders dan het management of de met governance belaste personen1, of als deze kan worden verschaft aan, of verkregen door, partijen die niet de beoogde gebruikers van die informatie zijn;
- indien de naam van de accountant met de historische financiële informatie wordt geïdentificeerd.

Relatie met de regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing

4

Het stelsel van kwaliteitsbeheersing is de verantwoordelijkheid van de accountantseenheid. Als een accountantseenheid samenstellingsopdrachten uitvoert, gelden de *Nadere voorschriften kwaliteitssys-*

[939] Zie *Definities,* paragraaf 17; wanneer een term voor het eerst voorkomt vóór paragraaf 17 wordt daarnaar verwezen.
[940] Zie *Definities*, paragraaf 17; wanneer een term voor het eerst voorkomt vóór paragraaf 17 wordt daarnaar verwezen.

temen (NVKS)[941]. In deze standaard zijn bepalingen over kwaliteitsbeheersing op het niveau van afzonderlijke samenstellingsopdrachten opgenomen. Hierbij is het uitgangspunt dat de accountantseenheid onderworpen is aan de *NVKS*. (Zie Par. A6, A7, A8, A9, A10 en A11)

De samenstellingsopdracht

5

Het management kan een accountant verzoeken om te ondersteunen bij het opstellen en presenteren van historische financiële informatie van een entiteit. Voor gebruikers van historische financiële informatie is de waarde van een samenstellingsopdracht, in overeenstemming met deze standaard, gelegen in het toepassen van de deskundigheid van de accountant op het gebied van administratieve verwerking en financiële verslaggeving. Daarnaast leeft de accountant gedrags- en beroepsregels na, waaronder relevante ethische voorschriften, en communiceert hij duidelijk over de aard en omvang van zijn betrokkenheid bij de samengestelde historische financiële informatie. (Zie Par. A12, A13, A14 en A15)

6

Een samenstellingsopdracht is geen assurance-opdracht. Van de accountant wordt derhalve bij een samenstellingsopdracht niet vereist om de nauwkeurigheid of de volledigheid van de door het management verschafte informatie voor het samenstellen te verifiëren, of anderszins onderbouwende informatie te verzamelen om een controleoordeel of een beoordelingsconclusie over het opstellen van de historische financiële informatie tot uitdrukking te brengen.

7

Het management blijft verantwoordelijk voor de historische financiële informatie en voor de basis waarop deze is opgesteld en gepresenteerd. Die verantwoordelijkheid omvat het toepassen door het management van oordeelsvormingen die voor het opstellen en presenteren van de historische financiële informatie zijn vereist, inclusief de selectie en toepassing van passende grondslagen voor financiële verslaggeving en, waar nodig, het ontwikkelen van redelijke schattingen. (Zie Par. A12 en A13)

8

Deze standaard legt het management of de met governance belaste personen geen verantwoordelijkheden op of doet geen afbreuk aan wet- en regelgeving die deze verantwoordelijkheden bepalen. Het uitgangspunt voor een opdracht die overeenkomstig deze standaard wordt uitgevoerd, is dat het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen bepaalde verantwoordelijkheden hebben aanvaard die fundamenteel zijn voor de uitvoering van de samenstellingsopdracht. (Zie Par. A12 en A13)

9

Historische financiële informatie die het onderwerp is van een samenstellingsopdracht kan voor diverse doeleinden zijn vereist, waaronder:

a. het naleven van verplichte vereisten inzake periodieke financiële verslaggeving die in wet- of regelgeving zijn vastgesteld; of
b. voor doeleinden die niet gerelateerd zijn aan verplichte financiële verslaggeving onder relevante wet- of regelgeving, bijvoorbeeld historische financiële informatie:
    - die is opgesteld voor het management of de met governance belaste personen op een basis die voor hun specifieke doeleinden geschikt is (zoals het opstellen van historische financiële informatie voor intern gebruik);
    - in de vorm van periodieke financiële verslaggeving die voor externe partijen onder een contract of andere vorm van overeenkomst wordt uitgevoerd (zoals historische financiële informatie die aan een financierende instantie wordt verschaft om de toekenning of voortzetting van financiële bijdrage te ondersteunen);
    - voor doeleinden in verband met een transactie, bijvoorbeeld om een transactie waarbij de eigendomsstructuur of financieringsstructuur van de entiteit verandert, te ondersteunen (zoals een fusie of een overname).

10

Verschillende stelsels inzake financiële verslaggeving kunnen gebruikt worden om historische financiële informatie op te stellen en te presenteren. Dit kan variëren van eenvoudige door de entiteit gekozen grondslagen voor financiële verslaggeving tot vastgestelde verslaggevingsstandaarden. Het stelsel inzake financiële verslaggeving dat door het management wordt gehanteerd om de historische financiële informatie op te stellen en te presenteren, zal afhankelijk zijn van de aard van de entiteit en het beoogde gebruik van de historische financiële informatie. (Zie Par. A16, A17 en A18)

Autoriteit van deze standaard

11

Deze standaard bevat de doelstellingen van de accountant bij het opvolgen van de standaard die de context bieden waarin de vereisten van deze standaard zijn vastgesteld. Zij zijn bedoeld de accountant

[941] NVKS artikel 2.

te ondersteunen bij het begrijpen van wat nodig is om te bereiken in een samenstellingsopdracht.

12

Deze standaard bevat vereisten die erop gericht zijn om de accountant in staat te stellen de vermelde doelstelling te halen. Deze vereisten worden uitgedrukt door gebruik te maken van het hulpwerkwoord 'dienen' (in: 'iets dienen te doen').

13

Daarnaast bevat deze standaard inleidende teksten, definities en toepassingsgerichte en overige verklarende teksten die relevante context bieden voor een goed inzicht in de standaard.

14

De toepassingsgerichte en overige verklarende teksten bieden verdere uitleg over de vereisten en leidraden bij het uitvoeren ervan. Hoewel dergelijke leidraden op zichzelf geen vereiste opleggen, zijn ze relevant voor de correcte toepassing van de vereisten. De toepassingsgerichte en overige verklarende teksten kunnen tevens achtergrondinformatie verschaffen betreffende aangelegenheden die in deze standaard worden behandeld en die ondersteunen bij het toepassen van de vereisten.

Ingangsdatum

15

Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de Slotbepalingen.

Doelstellingen

16

De doelstellingen van de accountant bij een samenstellingsopdracht onder deze standaard zijn om:

a. deskundigheid op het gebied van administratieve verwerking en financiële verslaggeving toe te passen om het management te ondersteunen bij het opstellen en presenteren van historische financiële informatie in overeenstemming met een van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving op basis van informatie die door het management wordt verschaft; en
b. in overeenstemming met de vereisten van deze standaard te rapporteren.

Definities

17

In het kader van deze standaard hebben de volgende termen de hierna aangegeven betekenissen.

a. *accountant* – accountant als bedoeld in paragraaf 13, onderdeel d, van Standaard 200 van de NV COS.

b. *afwijking* – Een verschil tussen het bedrag, de rubricering, de presentatie of de toelichting van een gerapporteerd element in de historische financiële informatie, en het bedrag, de rubricering, de presentatie of de toelichting dat/die voor dat item vereist is opdat het element in overeenstemming is met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Afwijkingen kunnen voortkomen uit fouten of uit fraude. Ingeval de historische financiële informatie is opgesteld in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel bevatten afwijkingen ook aanpassingen van de bedragen, rubriceringen, presentaties of toelichtingen die, naar de oordeelsvorming van de accountant, noodzakelijk zijn opdat de historische financiële informatie in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave vormt dan wel een getrouw beeld geeft;

c. *de met governance belaste personen* – de met governance belaste personen, bedoeld in paragraaf 13, onderdeel o, van Standaard 200 van de NV COS.

d. *financiële overzichten* – financiële overzichten als bedoeld in paragraaf 13, onderdeel f, van Standaard 200 van de NV COS.

e. *historische financiële informatie* – historische financiële informatie als bedoeld in paragraaf 13, onderdeel g, van Standaard 200 van de NV COS.

f. *management* – management als bedoeld in paragraaf 13, onderdeel h, van Standaard 200 van de NV COS.

g. *opdrachtpartner* – De partner of andere persoon binnen de accountantseenheid die verantwoordelijk is voor de opdracht, voor de uitvoering daarvan en voor de rapportage die namens de accountantseenheid wordt uitgebracht en aan wie, indien vereist, door een beroepsorganisatie of een wettelijke of regelgevende instantie passende bevoegdheden zijn toegekend;

h. *opdrachtteam* – opdrachtteam als bedoeld in paragraaf 12, onderdeel h, van Standaard 3000A van de NV COS.

i. *publicatiestukken – Een jaarrekening die openbaar wordt gemaakt op grond van artikel 2:394 BW, niet zijnde de inrichtingsjaarrekening;*

j. *relevante ethische voorschriften* – ethische voorschriften waaraan het opdrachtteam en de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar onderworpen zijn wanneer dit samenstellingsopdrachten uitvoert en die uit de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) bestaat.

k. *samenstellingsopdracht* – Een opdracht waarbij een accountant deskundigheid inzake administratieve verwerking en financiële verslaggeving toepast om:

° het management te ondersteunen bij het opstellen en presenteren van historische financiële informatie van een entiteit in overeenstemming met een van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving; en

° hierover te rapporteren zoals dat door deze standaard wordt vereist. In deze standaard worden in deze context de woorden 'samenstellen', 'het samenstellen' en 'samengesteld' gebruikt.

l. *van toepassing zijnd(e) stelsel inzake financiële verslaggeving* – Het stelsel inzake financiële verslaggeving dat door het management en, in voorkomend geval, door de met governance belaste personen wordt gehanteerd bij het opstellen van de historische financiële informatie, dat aanvaardbaar is in het licht van de aard van de entiteit en de doelstelling van die historische financiële informatie, dan wel dat op grond van wet- of regelgeving is vereist. (Zie Par. A35, A36 en A37)

17A
De definities in de Standaarden 000N t/m 800 zijn van overeenkomstige toepassing, voor zover in deze Standaard niet anders is bepaald.

Vereisten

Het uitvoeren van een samenstellingsopdracht overeenkomstig deze standaard
18
De accountant dient inzicht te hebben in de gehele tekst van deze standaard, inclusief de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten, om de doelstellingen te begrijpen en de vereisten naar behoren toe te passen.

Het naleven van relevante vereisten
19
De accountant dient te voldoen aan alle vereisten van deze standaard tenzij een bepaalde vereiste voor de samenstellingsopdracht niet relevant is, bijvoorbeeld als de omstandigheden aangegeven in de vereiste niet van toepassing zijn in de opdracht.
20
De accountant dient geen naleving van deze standaard te vermelden tenzij de accountant alle vereisten van deze standaard heeft nageleefd die voor de samenstellingsopdracht relevant zijn.

Ethische voorschriften
21
De accountant dient relevante ethische voorschriften na te leven. (Zie Par. A19, A20, A21, A22, A23, A24, A25 en A26)

Professionele oordeelsvorming
22
De accountant dient professionele oordeelsvorming toe te passen bij het uitvoeren van een samenstellingsopdracht. (Zie Par. A27, A28 en A29)

Kwaliteitsbeheersing op het niveau van de opdracht
23
De opdrachtpartner dient verantwoordelijkheid te nemen voor:
a. de algehele kwaliteit van iedere samenstellingsopdracht die aan die opdrachtpartner is toegewezen; en
b. het uitvoeren van de opdracht in overeenstemming met het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantseenheid, door: (Zie Par. A30).
    1. het volgen van passende procedures met betrekking tot de aanvaarding en continuering van relaties met cliënten en opdrachten; (Zie Par. A31)
    2. zich ervan te vergewissen dat het opdrachtteam collectief over de passende competentie en capaciteiten beschikt om de samenstellingsopdracht uit te voeren;
    3. het alert zijn op aanwijzingen van het niet-naleven van relevante ethische voorschriften door leden van het opdrachtteam, en het bepalen van de passende actie als er aangelegenheden onder de aandacht van de opdrachtpartner komen die erop wijzen dat leden van het opdrachtteam relevante ethische voorschriften niet hebben nageleefd; (Zie Par. A32)
    4. de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van de opdracht in overeenstemming met professionele standaarden en door wet- en regelgeving gestelde eisen; en
    5. het nemen van de verantwoordelijkheid voor het onderhouden van geschikte opdrachtdocumentatie.

Aanvaarding en continuering van de opdracht

Continuering van cliëntrelaties, opdrachtaanvaarding en het overeenkomen van de opdrachtvoorwaarden
24
De accountant dient de opdracht niet te aanvaarden tenzij de accountant de opdrachtvoorwaarden met het management, of een andere opdrachtgevende partij, overeen is gekomen, inclusief:

a. het beoogde gebruik en de verspreiding van de historische financiële informatie en eventuele beperkingen betreffende het gebruik of de verspreiding ervan; (Zie Par. A20, A33, A37 en A38)
b. identificatie van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; (Zie Par. A20, A30, A35, A36, A37 en A38)
c. de doelstelling en reikwijdte van de samenstellingsopdracht; (Zie Par. A20)
d. de verantwoordelijkheden van de accountant, inclusief het vereiste om relevante ethische voorschriften na te leven; (Zie Par. A20)
e. de verantwoordelijkheden van het management voor: (Zie Par. A39, A40 en A41)
    1. de historische financiële informatie, en voor het opstellen en presenteren daarvan, in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving dat aanvaardbaar is gelet op het beoogde gebruik van de historische financiële informatie en de beoogde gebruikers;
    2. de nauwkeurigheid en de volledigheid van de vastleggingen, documenten, uitleg en overige informatie die door het management worden verschaft voor de samenstellingsopdracht; en
    3. oordeelsvormingen die bij het opstellen en presenteren van de historische financiële informatie nodig zijn, inclusief die waarvoor de accountant in de loop van de samenstellingsopdracht ondersteuning kan bieden; (Zie Par. A27)
f. de verwachte vorm en inhoud van de samenstellingsverklaring.

25

De accountant dient, voorafgaand aan het uitvoeren van de opdracht, de overeengekomen opdrachtvoorwaarden in een opdrachtbevestiging of andere schriftelijke overeenkomst vast te leggen. (Zie Par. A42, A43 en A44)

Doorlopende opdrachten

26

Voor doorlopende samenstellingsopdrachten dient de accountant te evalueren of omstandigheden, inclusief veranderingen in de overwegingen inzake de opdrachtaanvaarding, vereisen dat de opdrachtvoorwaarden worden herzien. Tevens evalueert hij of het nodig is om het management te herinneren aan de bestaande opdrachtvoorwaarden. (Zie Par. A45)

Communicatie met het management en de met governance belaste personen

27

De accountant dient met het management of de met governance belaste personen, in voorkomend geval, tijdens de samenstellingsopdracht tijdig aangelegenheden betreffende de samenstellingsopdracht te communiceren. Dit betreft de aangelegenheden die, op grond van professionele oordeelsvorming van de accountant, belangrijk genoeg zijn om de aandacht van het management of de met governance belaste personen, in voorkomend geval, te verdienen. (Zie Par. A46 en A47)

Het uitvoeren van de opdracht

Het inzicht van de accountant

28

De accountant dient voldoende inzicht in de volgende aangelegenheden te verwerven om de samenstellingsopdracht te kunnen uitvoeren: (Zie Par. A48, A49 en A50)
a. de activiteiten van de entiteit, inclusief het administratieve systeem en administratieve vastleggingen van de entiteit; en
b. het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, inclusief de toepassing hiervan in de sector van de entiteit.

Het samenstellen van historische financiële informatie

29

De accountant dient de historische financiële informatie samen te stellen door gebruik te maken van vastleggingen, documenten, uitleg en overige informatie inclusief significante oordeelsvormingen die door het management worden verschaft.

30

Als de accountant in de loop van het samenstellen van de historische financiële informatie ondersteuning voor significante oordeelsvormingen heeft geboden, dient hij deze te bespreken met het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen. (Zie Par. A51)

31

Voorafgaand aan de afronding van de samenstellingsopdracht dient de accountant de samengestelde historische financiële informatie te lezen in het licht van het inzicht van de accountant in de activiteiten van de entiteit, en in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. (Zie Par. A52)

32

Indien de accountant zich gedurende de samenstellingsopdracht ervan bewust wordt dat de vastleggingen, documenten, uitleg of overige informatie, inclusief significante oordeelsvormingen, die door het management worden verschaft niet compleet, niet nauwkeurig of anderszins onbevredigend zijn –

waaronder geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving –, dient de accountant dat onder de aandacht van het management te brengen. Hij dient ook om de aanvullende of gecorrigeerde informatie te verzoeken. *De accountant dringt waar nodig aan op adequate opvolging van geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving. (Zie Par.* A47)

33

Indien de accountant niet in staat is om de opdracht te voltooien omdat het management geen vastleggingen, documenten, uitleg of overige informatie, inclusief significante oordeelsvormingen, verschaft zoals was verzocht, dan dient de accountant de opdracht terug te geven. *Dit is ook het geval als het management geen adequate opvolging geeft aan geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving.* Hij dient ook het management en de met governance belaste personen in te lichten over de redenen voor teruggave. (Zie Par. A47 en A58)

34

Indien de accountant zich er tijdens het verloop van de opdracht van bewust wordt dat:

a. de samengestelde historische financiële informatie niet op adequate wijze het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving beschrijft of daarnaar verwijst; (Zie Par. A53)
b. aanpassingen aan de samengestelde historische financiële informatie vereist zijn zodat de historische financiële informatie geen afwijking van materieel belang bevat; of (Zie Par. A54, A55 en A56)
c. de samengestelde historische financiële informatie op andere wijze misleidend is – *waaronder geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving* – (Zie Par. A57)

dan dient de accountant de geschikte aanpassingen aan het management voor te stellen. *De accountant dringt waar nodig aan op adequate opvolging van geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving. (Zie Par.* A47)

35

Indien het management weigert, of het de accountant niet toestaat de voorgestelde aanpassingen aan de samengestelde historische financiële informatie aan te brengen, dient de accountant de opdracht terug te geven. *Dit is ook het geval als het management geen adequate opvolging geeft aan geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving.* Hij dient ook het management en de met governance belaste personen in te lichten over de redenen voor de teruggave. (Zie Par. A47 en A58)

36

Indien teruggave van de opdracht niet mogelijk is, dient de accountant te bepalen welke professionele en wettelijke verantwoordelijkheden in de omstandigheden van toepassing zijn.

37

De accountant dient een erkenning van het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen te verkrijgen dat het de verantwoordelijkheid heeft genomen voor de definitieve versie van de samengestelde historische financiële informatie. (Zie Par. A68)

Documentatie

38

De accountant dient het volgende in de opdrachtdocumentatie op te nemen: (Zie Par. A59, A60 en A61)

a. significante aangelegenheden die zich tijdens de samenstellingsopdracht voordoen en hoe de accountant hiermee is omgegaan;
b. een aansluiting van de samengestelde historische financiële informatie op de onderliggende vastleggingen, documenten, uitleg en overige informatie die door het management is verschaft; en
c. een kopie van de definitieve versie van de samengestelde historische financiële informatie waarvoor het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen hun verantwoordelijkheid hebben erkend, en de samenstellingsverklaring. (Zie Par. A68)

38A

De accountant dient de opdrachtdocumentatie samen te voegen in een opdrachtdossier en het administratieve proces van het samenstellen van het definitieve opdrachtdossier tijdig na de datum van de samenstellingsverklaring te voltooien. (Zie Par. A61A)

De samenstellingsverklaring

39

Een belangrijk doel van de samenstellingsverklaring is het duidelijk communiceren van de aard van de samenstellingsopdracht en de rol en de verantwoordelijkheden van de accountant tijdens de opdracht. De samenstellingsverklaring is geen middel om een oordeel of een conclusie over de historische financiële informatie tot uitdrukking te brengen, in welke vorm dan ook.

40

De samenstellingsverklaring die voor de samenstellingsopdracht wordt uitgebracht dient schriftelijk te zijn en dient de volgende elementen te omvatten: (Zie Par. A62, A63, A67 en A69)

a. de titel van de verklaring;
b. de geadresseerde(n), zoals door de opdrachtvoorwaarden wordt vereist; (Zie Par. A64)
c. een vermelding dat de accountant de historische financiële informatie heeft samengesteld op basis van de informatie die door het management is verschaft;
d. een beschrijving van de verantwoordelijkheden van het management of, in voorkomend geval, de

met governance belaste personen met betrekking tot de samenstellingsopdracht en met betrekking tot de historische financiële informatie;
e. identificatie van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en, indien er een stelsel voor bijzondere doeleinden wordt gehanteerd, een beschrijving van of een verwijzing naar de beschrijving van dat stelsel voor bijzondere doeleinden in de historische financiële informatie;
f. identificatie van de historische financiële informatie, inclusief de titel van ieder element van de historische financiële informatie indien deze meer dan één element bevat, en vermelding van de datum van de historische financiële informatie of de verslagperiode waarop de historische financiële informatie betrekking heeft;
g. een beschrijving van de verantwoordelijkheden van de accountant bij het samenstellen van de historische financiële informatie, waaronder dat de opdracht overeenkomstig deze standaard is uitgevoerd en dat de accountant relevante ethische voorschriften heeft nageleefd;
h. een beschrijving van wat een samenstellingsopdracht overeenkomstig deze standaard inhoudt;
i. uitleg dat van de accountant niet vereist wordt de kwaliteit of de volledigheid van de informatie die door het management ten behoeve van de samenstelling wordt verschaft, te verifiëren; (Zie Par. A67A)
j. indien de historische financiële informatie is opgesteld door gebruik te maken van een stelsel voor bijzondere doeleinden, een toelichtende paragraaf die: (Zie Par. A65, A66 en A67)
    1. het doel beschrijft waarvoor, en, indien nodig, de beoogde gebruikers voor wie, de historische financiële informatie is opgesteld, of een verwijzing naar een toelichting in de historische financiële informatie bevat die deze informatie toelicht; en
    2. de aandacht van de lezers van de verklaring vestigt op het feit dat de historische financiële informatie overeenkomstig een stelsel voor bijzondere doeleinden is opgesteld en dat als gevolg daarvan de informatie mogelijk niet voor andere doeleinden geschikt is;
k. de datum van de samenstellingsverklaring;
l. de handtekening van de accountant; en
m. het adres van de accountant.

41

De accountant dient de verklaring te dateren op de datum waarop de accountant de samenstellingsopdracht overeenkomstig deze standaard heeft voltooid. (Zie Par. A68)

Uitzondering op de rapporteringsvereiste bij publicatiestukken

41A

In het geval van publicatiestukken kan toepassing van de paragrafen 40 en 41 achterwege blijven. (Zie Par. A62)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Toepassingsgebied van deze standaard

Algemene overwegingen

(Zie Par. 1)

A1

In een samenstellingsopdracht waar de opdrachtgevende partij een andere partij is dan het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen, kan deze standaard worden toegepast en voor zover nodig aangepast.

A1A

Deze standaard is van toepassing op een accountant, waaronder een intern- of overheidsaccountant, die op grond van een overeenkomst van opdracht specifiek het samenstellen van historische financiële informatie is overeengekomen;

Deze standaard is niet gericht op een accountant die uit hoofde van zijn functie verantwoordelijk is voor de totstandkoming van historische financiële informatie voor de entiteit waarbij hij werkzaam is dan wel waaraan hij is verbonden. Een dergelijke functie kan worden uitgevoerd op grond van een arbeidsovereenkomst, benoeming of opdracht.

Voorbeelden hiervan zijn:

- *een accountant die in een dienstverband werkzaam is als controller;*
- *een accountant die werkzaam is als penningmeester van een vereniging of stichting;*
- *een accountant die op een tijdelijke basis werkzaam is als hoofd financiële administratie, controller of in een vergelijkbare functie en de resultaten van zijn werkzaamheden presenteert onder de naam van de entiteit van zijn opdrachtgever.*

A2

De betrokkenheid van een accountant bij diensten of activiteiten in het kader van ondersteuning van het management van een entiteit bij het opstellen en het presenteren van de historische financiële informatie van de entiteit kan vele vormen aannemen. Wanneer de accountant de opdracht heeft gekregen om onder deze standaard een entiteit dergelijke diensten of activiteiten te verschaffen, wordt de associatie van de accountant met de historische financiële informatie gecommuniceerd door de

samenstellingsverklaring, in de vorm die door deze standaard is vereist. De samenstellingsverklaring van de accountant bevat de expliciete bewering van de accountant dat hij deze standaard naleeft.

Het toepassingsgebied van de standaard
(Zie Par. 2)
A3
Deze standaard heeft betrekking op opdrachten waar de accountant het management ondersteunt bij het opstellen en presenteren van historische financiële informatie

Verplichte toepassing
Een samenstellingsopdracht houdt onder meer in het toepassen van de deskundigheid van de accountant op het gebied van financiële verslaggeving. Dit kenmerk komt vooral tot uiting bij het opstellen en presenteren van financiële overzichten. Om een goede beroepsuitoefening op een belangrijk deskundigheidsgebied van accountants te bevorderen, is deze standaard verplicht gesteld in het geval van opstellen en presenteren van financiële overzichten. Toepassing van de standaard is niet verplicht als bij het opstellen van financiële overzichten primair andere deskundigheid dan de deskundigheid van de accountant op het gebied van administratieve verwerking en financiële verslaggeving wordt toegepast.

Vrijwillige toepassing
Bij het tot stand brengen van andere vormen van historische financiële informatie kan de accountant vrijwillig besluiten om deze standaard toe te passen.
Deze standaard mag ook worden toegepast, voor zover nodig aangepast, wanneer de accountant de opdracht heeft gekregen om het management te ondersteunen bij het opstellen en presenteren van andere dan historische financiële informatie. Voorbeelden zijn:
- pro forma financiële informatie;
- toekomstgerichte financiële informatie, inclusief budgetten of prognoses.

Deze standaard heeft geen betrekking op eventuele activiteiten voorafgaand aan het samenstellen van (financiële) informatie van de entiteit.

Gebruik van de termen 'financiële overzichten' en 'historische financiële informatie'
(Zie Par. 2, 17(d), 17(e)
A3A
Een kenmerkend verschil van financiële overzichten ten opzichte van overige vormen van historische financiële informatie is dat financiële overzichten toelichtingen bevatten. De toelichtingen omvatten gewoonlijk een overzicht van belangrijke gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere, tekstuele of cijfermatige, toelichtingen (zoals in een jaarrekening). In deze standaard wordt onder toelichtingen niet verstaan enkel cijfermatige specificaties, zoals een verdere uitsplitsing of rubricering van de post algemene kosten.
Voorbeelden van financiële overzichten zijn onder meer:
- *bij een complete set van financiële overzichten:*
  - *een jaarrekening, bestaande uit een balans, een winst-en-verliesrekening en een toelichting;*
  - *een tussentijds overzicht met een toelichting dat gebaseerd is op het verslaggevingsstelsel van de jaarrekening.*
    Dit betreft een financiële verantwoording die sterk op een jaarrekening lijkt en om die reden niet of nauwelijks daarvan is te onderscheiden;
- *bij samengevatte financiële overzichten: publicatiestukken;*
- *bij een enkel financieel overzicht:*
  - *een balans met toelichting;*
  - *een winst-en-verliesrekening met toelichting;*
  - *een overzicht van ontvangsten en uitgaven met toelichting.*

Financiële overzichten kunnen zowel in hard copy als op elektronische wijze zijn uitgebracht.
Voorbeelden van andere historische financiële informatie dan een financieel overzicht zijn onder andere: een balans en/of winst-en-verliesrekening zonder toelichtingen, een debiteurenoverzicht zonder toelichting, een uitdraai van grootboekrekeningen of een saldibalans.
A3B
Een belastingaangifte inclusief eventuele specificaties wordt in het kader van deze standaard niet aangemerkt als een financieel overzicht. Kenmerkend voor het opstellen van een belastingaangifte inclusief eventuele specificaties is dat de fiscale kennis leidend is: het toepassen van kennis op het gebied van administratieve verwerking en financiële verslaggeving is daaraan ondergeschikt.
Indien sprake is van een bijlage bij de belastingaangifte gaat de accountant na of al dan niet sprake is van een financieel overzicht. Aan een belastingaangifte kunnen specificaties zijn toegevoegd ter rekenkundige of anderszins technische verduidelijking van (bedragen in) de aangifte. Indien de bijlage bij de aangifte echter kwalificeert als een 'financieel overzicht', is deze standaard hierop verplicht van toepassing. In dat geval is geen sprake meer van een specificatie bij de aangifte maar van een op zich zelf staande bijlage waarin een financieel overzicht is opgenomen.

Toepassing voor een aangifte 'IB-plus'
Zo komt het in de praktijk voor dat bij ondernemers (niet zijnde een rechtspersoon) aan de belastingaangifte een bijlage wordt toegevoegd om inzage te geven in de financiële positie van de ondernemer (een zogenaamde 'aangifte IB-plus'). Bijvoorbeeld:

- *in de bijlage bij de belastingaangifte is een jaarrekening opgenomen: in de bijlage is sprake van een financieel overzicht waarop Standaard 4410 verplicht van toepassing is;*
- *in de bijlage bij de belastingaangifte is een balans en/of een winst-en-verliesrekening zonder toelichting opgenomen: in de bijlage is geen sprake van financieel overzicht maar van een andere vorm van historische financiële informatie. De accountant hoeft de standaard niet toe te passen, dit mag wel.*

Ook een opdracht tot het opstellen van een pensioenberekening in het kader van RJ271/IAS 19 of een toerekening van de kostprijs aan de verworven activa op de overnamedatum vallen veelal niet verplicht onder de standaard. Deze opdrachten zijn voorbeelden van werkzaamheden die primair betrekking hebben op een deskundigheidsgebied anders dan administratieve verwerking en financiële verslaggeving.

A3C
De betrokkenheid van een accountant bij het opstellen van een jaarrekening van een organisatie die is onderworpen aan de vereisten van BW2 is van zodanig belang dat dit los van de vraag of een dergelijke jaarrekening aan alle vereisten van een financieel overzicht voldoet het toepassen van deze Standaard rechtvaardigt.

A3D
Het afgeven van een controle- of een beoordelingsverklaring en een samenstellingsverklaring door één accountantseenheid of een ander onderdeel van het Nederlandse netwerk is maatschappelijk niet wenselijk en kan tot verwarring leiden. Bovendien worden de vereisten in het kader van de uitvoering van een samenstellingsopdracht inhoudelijk afgedekt door de standaarden voor controle- of beoordelingsopdrachten waardoor het verplicht toepassen van deze standaard maatschappelijk geen meerwaarde heeft.

A4
Accountants kunnen tevens opdrachten aanvaarden om het management te ondersteunen bij het opstellen en presenteren van niet-financiële informatie, bijvoorbeeld emissieverslagen en kengetallen. In die omstandigheden kan de accountant deze standaard toepassen, voor zover noodzakelijk aangepast, als dat voor die soorten opdrachten relevant is.

Overwegingen die relevant zijn voor het toepassen van deze standaard
(Zie Par. 3)

A5
Door (vrijwillig) gebruik te maken van deze standaard, wordt de verantwoordelijkheid van de accountant ten opzichte van het management geregeld en wordt zijn betrokkenheid bij de samengestelde informatie duidelijk gemaakt bij de gebruikers in de vorm van een samenstellingsverklaring. Standaard 4410 is een hulpmiddel voor een accountant waarmee hij invulling kan geven aan de VGBA. Hij kan zo voorkomen dat zijn betrokkenheid bij bepaalde informatie door een ander verkeerd wordt begrepen dan wel onjuist wordt voorgesteld (het laatste is beschreven in artikel 10 artikel 10van de VGBA).
Een accountant stelt bijvoorbeeld een tussentijdse winst-en-verliesrekening op zonder toelichtingen. De opdrachtgever wil deze gebruiken voor een financieringsaanvraag bij potentiële geldschieters. Als de betrokkenheid van de accountant voor potentiële geldschieters zichtbaar is, bijvoorbeeld door het gebruik van zijn naam op de tussentijdse winst-en-verliesrekening, dan is het mogelijk dat zij een bepaalde waarde ontlenen aan de betrokkenheid van de accountant. In dat geval heeft het de voorkeur om door middel van een samenstellingsverklaring de wijze van betrokkenheid van de accountant bij de opdracht aan te geven.

Relatie met de NVKS
(Zie Par. 4)

A6
De NVKS behandelt onder meer de verantwoordelijkheid van de accountantseenheid om de kwaliteit van aan assurance verwante opdrachten te beheersen, waaronder samenstellingsopdrachten. Daartoe stelt de accountantseenheid een stelsel van kwaliteitsbeheersing vast voor aan assurance verwante opdrachten en onderhoudt dit.

A7
Het doel van een stelsel van kwaliteitsbeheersing is om een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat:

a. de accountantseenheid en zijn personeel voldoen aan professionele standaarden en aan de eisen die door de van toepassing zijnde wet- en regelgeving zijn gesteld; en
b. de door de accountantseenheid of opdrachtpartners uitgebrachte rapportages in de omstandigheden passend zijn.

A8

Een stelsel van kwaliteitsbeheersing heeft betrekking op de volgende elementen:
- verantwoordelijkheid van de leiding voor de kwaliteit binnen de accountantseenheid;
- relevante ethische voorschriften;
- aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en specifieke opdrachten;
- personeelsbeleid;
- het uitvoeren van de opdracht; en
- de monitoring van de opdracht.

Deze elementen zijn niet uitgewerkt in de NVKS. De NVKS zijn principle-based opgesteld, waarbij ervoor is gekozen om de principes op een zo hoog mogelijk niveau op te formuleren. Het wordt aan de voor implementatie verantwoordelijke accountants overgelaten om aan de principes verdere invulling te geven. Verondersteld is dat de aard en omvang van accountantseenheden in de samenstellingspraktijk zodanig is dat een beperkte implementatie van de voornoemde elementen volstaat.

A9

Binnen de context van het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantseenheid hebben opdrachtteams een verantwoordelijkheid om kwaliteitsbeheersingsprocedures te implementeren die op de opdracht van toepassing zijn.

A10

Tenzij informatie die door de accountantseenheid of andere partijen verstrekt wordt het tegendeel doet veronderstellen, mag het opdrachtteam steunen op het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantseenheid. Het opdrachtteam kan bijvoorbeeld steunen op het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantseenheid met betrekking tot:
- competentie van personeel door werving en formele training;
- het onderhouden van cliëntrelaties op grond van systemen voor aanvaarding en continuering ervan;
- het naleven van door wet- en regelgeving gestelde eisen door middel van het proces van monitoren.

Bij het overwegen van tekortkomingen van het stelsel van kwaliteitsbeheersing die op de samenstellingsopdracht van invloed kunnen zijn, kan de opdrachtpartner rekening houden met eventuele maatregelen die de accountantseenheid heeft genomen om de situatie te rectificeren en die de opdrachtpartner in de context van die samenstellingsopdracht voldoende acht.

A11

Een tekortkoming in het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantseenheid wijst er niet noodzakelijkerwijs op dat:
- een specifieke samenstellingsopdracht niet in overeenstemming met de professionele standaarden en van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde eisen was uitgevoerd; of
- de samenstellingsverklaring niet passend was.

De samenstellingsopdracht

Gebruik van de term 'management' en 'de met governance belaste personen'

(Zie Par. 5, 7 en 8, 17(c), 17(f))

A12

De respectieve verantwoordelijkheden van het management en de met governance belaste personen zullen tussen rechtsgebieden en tussen soorten entiteiten verschillen. Deze verschillen beïnvloeden de manier waarop de accountant de vereisten van deze standaard toepast met betrekking tot het management of de met governance belaste personen. Derhalve is de zinsnede 'management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen' die op verschillende plekken in deze standaard wordt gebruikt, bedoeld om de accountant alert te maken op het feit dat verschillende omgevingen van entiteiten verschillende management- en governancestructuren en -regelingen kunnen hebben.

A13

Verschillende verantwoordelijkheden met betrekking tot het opstellen van historische financiële informatie en externe financiële verslaggeving vallen onder hetzij het management, hetzij de met governance belaste personen afhankelijk van factoren als:
- de middelen en structuur van de entiteit;
- de respectieve rollen van het management en de met governance belaste personen binnen de entiteit zoals in relevante wet- en regelgeving is uiteengezet, of, indien de entiteit niet gereguleerd is, in alle formele governance- of verantwoordelijkheidsregelingen die voor de entiteit zijn vastgesteld (bijvoorbeeld, zoals vastgelegd in contracten, statuten of ander soort oprichtingsdocument).

In veel kleine entiteiten is er vaak geen onderscheid in de rollen op het gebied van management en governance, of de met governance belaste personen van de entiteit kunnen ook betrokken zijn bij het managen van de entiteit. In de meeste andere gevallen, in het bijzonder in grotere entiteiten, is het management verantwoordelijk voor de uitvoering van de activiteiten van de entiteit en voor het rapporteren daarover, terwijl de met governance belaste personen toezicht houden op het management. In grotere entiteiten zullen de met governance belaste personen vaak de verantwoordelijkheid

hebben of op zich nemen om de historische financiële informatie van de entiteit goed te keuren, in het bijzonder wanneer deze bedoeld is voor gebruik door externe partijen. In grote entiteiten wordt vaak een subgroep van de met governance belaste personen, zoals een auditcomité, met bepaalde toezichtverantwoordelijkheden belast.
In sommige rechtsgebieden is het opstellen van de financiële overzichten voor een entiteit in overeenstemming met een gespecificeerd stelsel de verantwoordelijkheid van de met governance belaste personen, in andere rechtsgebieden is dit de verantwoordelijkheid van het management.

Betrokkenheid bij andere activiteiten met betrekking tot het opstellen en presenteren van historische financiële informatie
(Zie Par. 5, 17(e))
A14
De uitvoering van een samenstellingsopdracht zal variëren afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht. In elk geval zal er sprake zijn van het ondersteunen van het management bij het opstellen en presenteren van de historische financiële informatie van de entiteit in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Dit gebeurt op basis van informatie die door het management wordt verschaft. Bij sommige samenstellingsopdrachten kan het management de historische financiële informatie zelf al (*geheel of gedeeltelijk*) in een conceptversie of in een voorlopige vorm hebben opgesteld.
A15
Naast de samenstellingsopdracht kan een accountant ook de opdracht krijgen om namens het management bepaalde andere activiteiten te ondernemen. Zo kan de accountant worden verzocht om tevens de onderliggende administratieve gegevens te verzamelen, te rubriceren en samen te vatten in de vorm van administratieve vastleggingen tot en met de productie van een saldibalans. De saldibalans zou dan als de onderliggende informatie worden gebruikt waaruit de accountant de historische financiële informatie kan samenstellen die het onderwerp is van een samenstellingsopdracht die overeenkomstig deze standaard wordt uitgevoerd. Dit is vaak het geval bij kleinere entiteiten die niet beschikken over goed ontwikkelde administratieve systemen, of bij entiteiten die het opstellen van de administratie bij voorkeur aan externe dienstverleners uitbesteden. Deze standaard heeft geen betrekking op dergelijke aanvullende activiteiten die de accountant zou kunnen uitvoeren om het management in andere gebieden te ondersteunen, voorafgaand aan het samenstellen van de historische financiële informatie van de entiteit.

Stelsels inzake financiële verslaggeving
(Zie Par. 10)
A16
De historische financiële informatie kan zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel inzake financiële verslaggeving dat erop gericht is te voorzien in:
- de gemeenschappelijke behoefte aan historische financiële informatie van een grote groep gebruikers (d.w.z. een 'stelsel inzake financiële verslaggeving voor algemene doeleinden'); of
- de behoefte aan historische financiële informatie van specifieke gebruikers (d.w.z. een 'stelsel inzake financiële verslaggeving voor bijzondere doeleinden').

De vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving bepalen de vorm en inhoud van de financiële overzichten. In sommige gevallen kan er naar het stelsel inzake financiële verslaggeving worden verwezen als de 'basis voor financiële verslaggeving'.
A17
Voorbeelden van veel gebruikte stelsels inzake financiële verslaggeving voor algemene doeleinden omvatten:
- *vastgestelde nationale standaarden inzake financiële verslaggeving die van toepassing zijn op kleine en middelgrote entiteiten – bijvoorbeeld Titel 9 Boek 2 BW (inclusief fiscale grondslagen, toegestaan voor onder andere kleine rechtspersonen) en RJ-Richtlijnen*, en International Financial Reporting Standards for Small and Medium-Sized Entities (IFRS for SMEs);
- International Financial Reporting Standards (IFRS) en vastgestelde nationale standaarden inzake financiële verslaggeving die van toepassing zijn op oob's[942].

A18
Voorbeelden van stelsels inzake financiële verslaggeving voor bijzondere doeleinden die kunnen worden gebruikt, afhankelijk van het specifieke doel van de historische financiële informatie, omvatten:
- de fiscale grondslagen voor financiële verslaggeving die in een bepaald rechtsgebied worden gebruikt om de historische financiële informatie op te stellen om aan de verplichtingen inzake naleving van fiscale wet- en regelgeving te voldoen. *Deze situatie is te onderscheiden van het geval dat fiscale grondslagen worden gehanteerd (inclusief toelichtingen van verschillen tussen fiscale en actuele waarderingen) om te voldoen aan het stelsel voor algemene doeleinden in Titel 9*

[942] In ISRS 4410 wordt gesproken over 'publicly listed entities', in Clarified ISAs over 'listed entities'.

Boek 2 BW en dat is toegestaan voor kleine rechtspersonen;
- voor entiteiten waarvan niet vereist wordt dat zij een vastgesteld stelsel inzake financiële verslaggeving gebruiken:
  - grondslagen voor financiële verslaggeving die in de historische financiële informatie van een bepaalde entiteit worden gebruikt die geschikt zijn voor het beoogde gebruik van de historische financiële informatie en de omstandigheden van de entiteit (bijvoorbeeld, financiële verslaggeving op kasbasis met geselecteerde toerekeningen, zoals debiteuren en crediteuren, die leiden tot een balans en een winst-en-verliesrekening; of het gebruik van een vastgesteld stelsel inzake financiële verslaggeving dat is aangepast om te voldoen aan het specifieke doel waarvoor de historische financiële informatie is opgesteld);
  - de financiële verslaggeving op kasbasis die leidt tot een overzicht van ontvangsten en uitgaven (bijvoorbeeld ten behoeve van het toewijzen van het kasoverschot aan de eigenaren van een gebouw; of om mutaties vast te leggen in de kleine kas van een club).

Ethische voorschriften
(Zie Par. 21)
A19
De VGBA legt de fundamentele beginselen van de beroepsethiek vast die accountants moeten naleven en verschaft een conceptueel raamwerk voor de toepassing van die beginselen. De fundamentele beginselen zijn:
a. professionaliteit;
b. integriteit;
c. objectiviteit;
d. vakbekwaamheid en zorgvuldigheid; en
e. vertrouwelijkheid.
Bij het naleven van de VGBA is het vereist dat bedreigingen voor het door de accountant naleven van relevante ethische voorschriften worden geïdentificeerd en hierop op passende wijze wordt ingespeeld.

Ethische overwegingen met betrekking tot de associatie van de accountant met informatie
(Zie Par. 21, 24(a)-(d))
A20
De VGBA[943] vereist van de accountant die betrokken is bij of in verband wordt gebracht met informatie die materieel onjuist, onvolledig of misleidend is, dat hij:
- maatregelen neemt gericht op het wegnemen van de onjuistheid, onvolledigheid of misleiding; dan wel
- aan deze informatie een mededeling toevoegt waarin hij de onjuistheid, onvolledigheid of misleiding aan de beoogde gebruikers kenbaar maakt.

Indien dit niet mogelijk is distantieert de accountant zich van deze informatie. Deze eisen vormen een invulling van het fundamentele beginsel integriteit.

Onafhankelijkheid
(Zie Par. 17(j), 21)
A21
De Verordening inzake de onafhankelijke uitvoering van assurance-opdrachten is niet van toepassing op samenstellingsopdrachten.

Het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit en andere verantwoordelijkheden
A22
Wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften kan:
a van de accountant vereisen om geïdentificeerde of vermoede *fraude of* niet-naleving van wet- en regelgeving te rapporteren aan een bevoegde instantie buiten de entiteit *bijvoorbeeld op grond van de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Wwft);*
b verantwoordelijkheden vaststellen waaronder rapporteren aan een bevoegde instantie buiten de entiteit als dit passend is in de omstandigheden*, het informeren van een andere eindverantwoordelijke accountant of het verrichten van andere passende handelingen.*[944]
A23
Het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede *fraude of* niet-naleving van wet- en regelgeving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit kan vereist worden of passend zijn in de omstandigheden omdat:

[943] *VGBA artikel 9.*
[944] Zie NV NOCLAR.

a wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften van de accountant vereisen om te rapporteren;
b de accountant bepaald heeft dat rapporteren een passende actie is om in te spelen op geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving in overeenstemming met relevante ethische voorschriften: of
c wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften de accountant het recht verschaffen om dit te doen.

A24

Onder paragraaf 28 van deze Standaard wordt niet van de accountant verwacht dat hij een bepaald begrip van wet- en regelgeving heeft dat verder gaat dan wat nodig is om de samenstellingsopdracht uit te voeren. Echter, wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften kunnen van de accountant verwachten dat hij kennis, professionele oordeelsvorming en deskundigheid toepast bij het inspelen op *fraude of* niet-naleving. *De accountant kan vermoeden of identificeren dat een handeling fraude of niet-naleving vormt, maar stelt niet juridisch vast of al dan niet sprake is van niet naleving van wet- en regelgeving. Dit* is uiteindelijk een zaak die door een rechtbank of andere bevoegde gerechtelijke instantie moet worden vastgesteld.

A25

– (niet van toepassing in de Nederlandse situatie)

A26

De accountant kan overwegen om intern te consulteren (bijv. binnen de accountantseenheid of een netwerkonderdeel) *of te consulteren bij de waarnemer (in het geval van een kleine accountantseenheid)*, juridisch advies in te winnen om de professionele of juridische implicaties van het ondernemen van een bepaalde actie te begrijpen of op een vertrouwelijke basis te consulteren met een regelgever of toezichthouder of beroepsorganisatie (tenzij dit op grond van wet- of regelgeving verboden is of de geheimhoudingsplicht zou schenden).

Professionele oordeelsvorming

(Zie Par. 22, 24(e)(iii))

A27

Professionele oordeelsvorming is van essentieel belang voor het op passende wijze uitvoeren van een samenstellingsopdracht. Dit is zo omdat de interpretatie van relevante ethische voorschriften en van de vereisten van deze standaard, en de behoefte aan weloverwogen beslissingen tijdens het uitvoeren van een samenstellingsopdracht, de toepassing van relevante kennis van en ervaring met de feiten en van de omstandigheden van de opdracht vereisen. Professionele oordeelsvorming is noodzakelijk, in het bijzonder wanneer bij de opdracht het management van de entiteit wordt ondersteund met betrekking tot het nemen van beslissingen over:

- de aanvaardbaarheid van het te gebruiken stelsel inzake financiële verslaggeving om de historische financiële informatie van de entiteit op te stellen en te presenteren, in het licht van het beoogde gebruik van de historische financiële informatie en de beoogde gebruikers daarvan;
- het toepassen van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, waaronder:
  - de selectie van geschikte grondslagen voor financiële verslaggeving onder dat stelsel;
  - de ontwikkeling van schattingen die nodig zijn voor de historische financiële informatie die onder dat stelsel moeten worden opgesteld en gepresenteerd; en
  - het opstellen en presenteren van historische financiële informatie in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Wanneer de accountant het management ondersteunt, is altijd het uitgangspunt dat het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen inzicht hebben in de significante oordeelsvormingen die in de historische financiële informatie worden weerspiegeld en de verantwoordelijkheid voor die oordeelsvormingen op zich nemen.

A28

Professionele oordeelsvorming omvat het toepassen van relevante training, kennis en ervaring, in de context die door deze standaard en standaarden inzake verslaggeving en ethiek wordt geboden, bij het nemen van weloverwogen beslissingen over de te ondernemen acties die in de omstandigheden van de samenstellingsopdracht passend zijn.

A29

Het toepassen van professionele oordeelsvorming bij afzonderlijke opdrachten is gebaseerd op de feiten en omstandigheden die bij de accountant bekend zijn tot aan de datum van de samenstellingsverklaring bij de opdracht, waaronder:

- kennis die is opgedaan bij de uitvoering van andere opdrachten die voor de entiteit zijn uitgevoerd, voor zover van toepassing (bijvoorbeeld fiscale dienstverlening);
- het inzicht van de accountant in de activiteiten van de entiteit, inclusief haar administratieve systeem, en in de toepassing van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving in de sector waarin de entiteit werkzaam is;
- de mate waarin voor het opstellen en presenteren van de historische financiële informatie het toepassen van oordeelsvorming door het management is vereist.

Kwaliteitsbeheersing op het niveau van de opdracht

(Zie Par. 23(b))
A30
Bij het nemen van verantwoordelijkheid voor de algehele kwaliteit van elke opdracht, wordt door de handelingen van de opdrachtpartner en passende signalen aan de andere leden van het opdrachtteam het belang van het bereiken van kwaliteit van de opdracht benadrukt door het volgende:
a. het uitvoeren van werkzaamheden die voldoen aan professionele standaarden en vereisten die door wet- en regelgeving worden gesteld;
b. het naleven van de van toepassing zijnde procedures van de accountantseenheid met betrekking tot kwaliteitsbeheersing; en
c. het uitbrengen van de samenstellingsverklaring overeenkomstig deze standaard.

Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en samenstellingsopdrachten
(Zie Par. 23(b)(i))
A31
In aansluiting op de NVKS wordt van de accountantseenheid vereist om die informatie te verkrijgen die in de gegeven omstandigheden noodzakelijk wordt geacht:
- alvorens een opdracht met een nieuwe cliënt te aanvaarden;
- ingeval er besloten wordt een bestaande opdracht wel of niet te continueren; alsmede
- wanneer het aanvaarden van een nieuwe opdracht van een bestaande cliënt wordt overwogen.

Informatie die de opdrachtpartner ondersteunt bij het bepalen of aanvaarding of continuering van cliëntrelaties en samenstellingsopdrachten passend is, kan informatie over de integriteit van de belangrijkste houders van kapitaalbelangen en kernpersonen binnen het management en de met governance belaste personen omvatten. Als de opdrachtpartner redenen heeft om de integriteit van het management in zodanige mate in twijfel te trekken dat dit waarschijnlijk een goede uitvoering van de opdracht zal beïnvloeden, kan het niet passend zijn om de opdracht te aanvaarden.

Naleving van relevante ethische voorschriften bij het uitvoeren van de opdracht
(Zie Par. 23(b)(iii))
A32
In de NVKS is opgenomen dat de accountantseenheid zich inspant om ervoor te zorgen dat de accountantseenheid en het personeel de relevante ethische voorschriften naleven. In deze standaard zijn de verantwoordelijkheden van de opdrachtpartner met betrekking tot de naleving van relevante ethische voorschriften door het opdrachtteam uiteengezet.

Aanvaarding en continuering van de opdracht

Het identificeren van het beoogd gebruik van de historische financiële informatie
(Zie Par. 24(a))
A33
Het beoogd gebruik van de historische financiële informatie wordt geïdentificeerd door verwijzing naar van toepassing zijnde wet- of regelgeving, dan wel andere regelingen die met betrekking tot het verstrekken van historische financiële informatie van de entiteit zijn vastgesteld, waarbij rekening wordt gehouden met de behoeften aan historische financiële informatie van partijen binnen of buiten de entiteit die de beoogde gebruikers zijn. Voorbeelden zijn historische financiële informatie waarvan vereist is te worden verschaft door een entiteit in verband met het doen van transacties of van financieringsaanvragen met externe partijen zoals leveranciers, banken of andere verschaffers van financiering of financiële middelen.
A34
Het door de accountant identificeren van het beoogd gebruik van de historische financiële informatie betreft ook inzicht in factoren zoals het/de bijzondere doel(en) van het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen of een andere opdrachtgevende partij waarin bedoeld is te voorzien door om de samenstellingsopdracht te verzoeken. Zo kan een instantie die financiële bijdragen toekent van de entiteit vereisen om historische financiële informatie te verschaffen die door een accountant is samengesteld om informatie over bepaalde aspecten van de activiteiten van een entiteit te verkrijgen. Deze historische financiële informatie wordt in een gespecificeerde vorm opgesteld, om het toekennen van een financiële bijdrage of het continueren van een bestaande financiële bijdrage te onderbouwen.

Identificatie van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving
(Zie Par. 17(l), 24(b))
A35
Het besluit over het stelsel inzake financiële verslaggeving dat het management hanteert voor de historische financiële informatie wordt genomen in de context van het beoogde gebruik van de historische financiële informatie zoals is beschreven in de overeengekomen opdrachtvoorwaarden en de vereisten van de van toepassing zijnde wet- of regelgeving.
A36

Hieronder staan voorbeelden van factoren die erop wijzen dat het relevant kan zijn om te overwegen of het stelsel inzake financiële verslaggeving aanvaardbaar is:

- de aard van de entiteit en de vraag of het een gereguleerde vorm betreft, of het bijvoorbeeld een onderneming met winstoogmerk, een entiteit in de publieke sector of een non-profit organisatie betreft;
- het beoogde gebruik van de historische financiële informatie en de beoogde gebruikers. De historische financiële informatie zou bijvoorbeeld kunnen zijn bedoeld te worden gebruikt door een grote groep gebruikers, of kunnen worden gebruikt door het management of door bepaalde externe gebruikers in de context van een bepaald doel dat is gespecificeerd in de opdrachtvoorwaarden;
- de vraag of het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving wordt voorgeschreven of gespecificeerd, hetzij in van toepassing zijnde wet- of regelgeving, of in een contract of andere vorm van overeenkomst met een externe partij, of als onderdeel van regelingen inzake governance of verantwoordingsplicht die door de entiteit vrijwillig zijn gehanteerd;
- de aard en vorm van de historische financiële informatie (om) op te stellen en te presenteren onder het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, bijvoorbeeld een volledige set van financiële overzichten, een enkel financieel overzicht of historische financiële informatie die is gepresenteerd in een andere opmaak die partijen van een contract zijn overeengekomen, of een andere vorm van overeenkomst.

Relevante factoren wanneer historische financiële informatie voor een bepaald doel is bedoeld
(Zie Par. 24(a)-(b))
A37
De opdrachtgevende partij komt doorgaans met de beoogde gebruikers de aard en vorm van historische financiële informatie die is bedoeld voor een bepaald doel overeen, bijvoorbeeld zoals gespecificeerd onder de bepalingen van de financiële verslaggeving van een contract of een projectsubsidie of zoals noodzakelijk is om de transacties of activiteiten van de entiteit te onderbouwen. Het relevante contract kan het gebruik van een vastgesteld stelsel inzake financiële verslaggeving vereisen, zoals een stelsel inzake financiële verslaggeving voor algemene doeleinden dat door een bevoegde of erkende instantie die standaarden vaststelt of dat door wet- en regelgeving is vastgesteld. Anderzijds kunnen de contractpartijen het gebruik van een stelsel voor algemene doeleinden met wijzigingen of aanpassingen overeenkomen die voorzien in hun specifieke behoeften. In dat geval kan het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving in de historische financiële informatie en in de samenstellingsverklaring worden beschreven als zijnde de bepalingen van de financiële verslaggeving van het gespecificeerde contract in plaats van met verwijzing naar het aangepaste stelsel inzake financiële verslaggeving. In dergelijke gevallen is het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving een stelsel voor bijzondere doeleinden, ook al kan de samengestelde historische financiële informatie breder beschikbaar worden gesteld en van de accountant wordt vereist dat hij alle relevante rapporteringsvereisten van deze standaard naleeft.
A38
Wanneer het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving een stelsel inzake financiële verslaggeving voor bijzondere doeleinden is, wordt door deze standaard van de accountant vereist om eventuele beperkingen in het beoogde gebruik of in de verspreidingskring van de historische financiële informatie in de opdrachtbevestiging vast te leggen, en in de samenstellingsverklaring te vermelden dat de historische financiële informatie is opgesteld door gebruik te maken van een stelsel inzake financiële verslaggeving voor bijzondere doeleinden, en derhalve mogelijk niet geschikt is voor andere doeleinden.

Verantwoordelijkheden van het management
(Zie Par. 24(e))
A39
Onder deze standaard wordt van de accountant vereist om de overeenstemming van het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen te verkrijgen inzake de verantwoordelijkheden van het management met betrekking tot zowel de historische financiële informatie als de samenstellingsopdracht. De overeenstemming is een voorwaarde die voorafgaat aan de aanvaarding van de opdracht. In kleinere entiteiten kunnen het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen niet goed geïnformeerd zijn over wat die verantwoordelijkheden precies inhouden, inclusief die welke zich voordoen bij van toepassing zijnde wet- of regelgeving. Om de instemming van een geïnformeerd management te verkrijgen, kan de accountant het noodzakelijk achten om die verantwoordelijkheden met het management te bespreken voorafgaand aan verkrijgen van de instemming van het management hierover.
A40
Indien het management zijn verantwoordelijkheden in de context van een samenstellingsopdracht niet erkent, is de accountant niet in staat om de opdracht uit te voeren, en is het voor de accountant niet passend om de opdracht te aanvaarden tenzij dit onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving is vereist. In omstandigheden waaronder het van de accountant niettemin vereist is om de opdracht te

aanvaarden, kan de accountant het nodig achten om met het management te communiceren over het belang van deze aangelegenheden en de implicaties voor de opdracht.

A41

De accountant kan zich beroepen op het management om nauwkeurig, volledig en tijdig alle informatie te verschaffen die voor de samenstellingsopdracht relevant is. De vorm van de informatie die ten behoeve van de opdracht door het management is verschaft, zal in verschillende opdrachtomstandigheden verschillen. In grote lijnen zal dit vastleggingen, documenten, uitleg en overige informatie omvatten die relevant zijn voor de samenstelling van de historische financiële informatie, gebruikmakend van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. De verschafte informatie kan bijvoorbeeld informatie bevatten over veronderstellingen van het management, bedoelingen of plannen. Deze liggen ten grondslag aan de ontwikkeling van schattingen die noodzakelijk zijn voor het samenstellen van de informatie onder het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Opdrachtbevestiging of een andere schriftelijke overeenkomst

(Zie Par. 25)

A42

Het is in het belang van zowel het management, eventuele andere opdrachtgevende partijen, als de accountant, dat de accountant vóór het uitvoeren van de samenstellingsopdracht een opdrachtbevestiging verstuurt naar het management en, voor zover van toepassing, de opdrachtgevende partijen, om misverstanden met betrekking tot de samenstellingsopdracht te voorkomen. Een opdrachtbevestiging bevestigt de aanvaarding van de opdracht door de accountant en bevestigt aangelegenheden als:

- de doelstellingen en de reikwijdte van de opdracht, inclusief het begrip van de opdrachtpartijen dat de opdracht geen assurance-opdracht betreft;
- het beoogde gebruik en de beoogde verspreiding van de historische financiële informatie, en (voor zover van toepassing) eventuele beperkingen in het gebruik of de verspreiding ervan;
- de verantwoordelijkheden van het management met betrekking tot de samenstellingsopdracht;
- de omvang van de verantwoordelijkheden van de accountant, inclusief het feit dat de accountant geen controleoordeel of een beoordelingsconclusie over de historische financiële informatie tot uitdrukking zal brengen;
- de vorm en inhoud van de verklaring die door de accountant voor de opdracht wordt uitgebracht.

Vorm en inhoud van de opdrachtbevestiging

A43

De vorm en inhoud van de opdrachtbevestiging kan voor iedere opdracht verschillen. Naast de aangelegenheden die op grond van deze standaard worden vereist kan een opdrachtbevestiging een verwijzing maken naar bijvoorbeeld:

- afspraken met betrekking tot de betrokkenheid van andere accountants en deskundigen bij bepaalde aspecten van de samenstellingsopdracht;
- afspraken die in het geval van een eerste opdracht moeten worden gemaakt met de eventuele voorgaande accountant;
- de mogelijkheid dat aan het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen wordt verzocht om bepaalde informatie of uitleg die tijdens de opdracht mondeling is overgebracht aan de accountant schriftelijk te bevestigen;
- eigendom van de informatie die voor de doeleinden van de samenstellingsopdracht wordt gebruikt, daarbij onderscheid makend tussen documenten en informatie van de entiteit die voor de opdracht wordt verschaft en de opdrachtdocumentatie van de accountant, daarbij rekening houdend met de van toepassing zijnde wet- en regelgeving;
- een verzoek aan het management, en een eventuele andere opdrachtgevende partij, om de ontvangst van de opdrachtbevestiging te erkennen en in te stemmen met de opdrachtvoorwaarden die daarin zijn uiteengezet.

Voorbeeld van een opdrachtbevestiging

A44

Een voorbeeld van een opdrachtbevestiging voor een samenstellingsopdracht wordt in HRA deel 3 opgenomen.

Doorlopende opdrachten

(Zie Par. 26)

A45

De accountant kan beslissen om niet iedere verslagperiode een nieuwe opdrachtbevestiging of een andere schriftelijke overeenkomst te sturen. De volgende factoren kunnen er echter op duiden dat het passend is om de voorwaarden van de samenstellingsopdracht te herzien, of om het management of, voor zover van toepassing, de opdrachtgevende partij, te herinneren aan de bestaande opdrachtvoorwaarden:

- elke indicatie dat het management of, voor zover van toepassing, de opdrachtgevende partij, de

doelstelling en de reikwijdte van de opdracht verkeerd begrijpt;
- elke herziene of speciale opdrachtvoorwaarde;
- een recente wijziging in het senior management van de entiteit;
- een significante wijziging in de eigendom van de entiteit;
- een significante wijziging in de aard of omvang van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit;
- een wijziging in door wet-of regelgeving gestelde eisen die invloed hebben op de entiteit;
- een wijziging in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Communicatie met het management en de met governance belaste personen
(Zie Par. 27, 32, 33, 34 en 35)
A46
De geschikte timing voor communicatie zal afhankelijk zijn van de omstandigheden van de samenstellingsopdracht. Relevante omstandigheden omvatten de significantie en aard van de aangelegenheid en elke verwachte te ondernemen actie door het management of de met governance belaste personen. Het kan bijvoorbeeld passend zijn om een significante moeilijkheid die zich tijdens de opdracht heeft voorgedaan zo snel mogelijk te communiceren indien het management of de met governance belaste personen in staat zijn om de accountant te ondersteunen bij het verhelpen van de moeilijkheid.
A47
Relevante ethische voorschriften kunnen een vereiste omvatten om geïdentificeerde of vermoede *fraude of* niet-naleving van wet- en regelgeving te *communiceren* met het management op het passende verantwoordelijkheidsniveau of de met governance belaste personen. In bepaalde rechtsgebieden kan wet- of regelgeving de communicatie van de accountant van bepaalde aangelegenheden met het management of de met governance belaste personen beperken. Wet- of regelgeving kan specifiek communicatie, of andere actie, verbieden die een onderzoek door een bevoegde instantie naar een actuele of vermoede illegale handeling zou kunnen schaden, inclusief het hierop attenderen van de entiteit. Bijvoorbeeld wanneer van de accountant wordt vereist om de geïdentificeerde of vermoede *fraude of* niet-naleving te rapporteren aan een bevoegde instantie krachtens anti-witwas wetgeving *(Wwft)*. In deze omstandigheden kunnen de kwesties die worden overwogen door de accountant complex zijn en de accountant kan het passend achten juridisch advies in te winnen.

Het uitvoeren van de opdracht

Het inzicht van de accountant
(Zie Par. 28)
A48
Het verwerven van inzicht in de activiteiten van de entiteit, inclusief het administratieve systeem en vastleggingen van de entiteit, is een voortdurend proces dat gedurende de samenstellingsopdracht plaatsvindt. Het inzicht geeft een referentiekader waarbinnen de accountant professionele oordeelsvorming toepast bij het samenstellen van de historische financiële informatie.
A49
De omvang van het inzicht dat de accountant heeft of dat hij over de activiteiten van de entiteit verwerft, is minder dan waarover het management beschikt. Het is gericht op het niveau dat voor de accountant voldoende is om onder de opdrachtvoorwaarden de historische financiële informatie te kunnen samenstellen.
A50
Voorbeelden van aangelegenheden die de accountant in overweging kan nemen bij het verwerven van inzicht in de activiteiten van de entiteit en in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving omvatten:
- de omvang en complexiteit van de entiteit en haar activiteiten;
- de complexiteit van het stelsel inzake financiële verslaggeving;
- de verplichtingen of vereisten inzake de financiële verslaggeving van de entiteit, de vraag of deze onder van toepassing zijnde wet- en regelgeving, onder de bepalingen van een contract of andere vorm van overeenkomst met derden, of in de context van vrijwillige regelingen inzake financiële verslaggeving bestaan;
- het niveau van ontwikkeling van de management- en governance-structuur van de entiteit met betrekking tot management van en toezicht op de vastleggingen en financiële verslaggevingssystemen van de entiteit die het opstellen van de historische financiële informatie van de entiteit ondersteunen;
- het niveau van ontwikkeling en complexiteit van de systemen voor de administratie en financiële verslaggeving van de entiteit en daaraan gerelateerde interne beheersingsmaatregelen;
- de aard van de activa, passiva, opbrengsten en kosten van de entiteit.

Het samenstellen van de historische financiële informatie

Significante oordeelsvormingen

(Zie Par. 30)
A51
Bij sommige samenstellingsopdrachten biedt de accountant geen ondersteuning aan het management bij significante oordeelsvormingen. Bij andere opdrachten kan de accountant bijvoorbeeld dergelijke ondersteuning bieden met betrekking tot een vereiste schatting of door het management te ondersteunen bij het overwegen van passende grondslagen voor financiële verslaggeving. Waar ondersteuning geboden wordt, is het nodig te overleggen zodat het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen inzicht hebben in en hun verantwoordelijkheid nemen voor de significante oordeelsvormingen die in de historische financiële informatie zijn weerspiegeld.

Het lezen van de historische financiële informatie
(Zie Par. 31)
A52
De accountant leest de historische financiële informatie ter ondersteuning bij het voldoen aan de ethische verplichtingen die voor de samenstellingsopdracht relevant zijn.

Het voorstellen van aanpassingen aan de historische financiële informatie

Verwijzing naar of beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving
(Zie Par. 34(a))
A53
Er kunnen omstandigheden bestaan wanneer het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving een vastgesteld stelsel inzake financiële verslaggeving is met significante afwijkingen daarvan. Indien de beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving in de samengestelde historische financiële informatie een verwijzing maakt naar het vastgestelde stelsel met significante afwijkingen, kan het noodzakelijk zijn dat de accountant in overweging neemt of de verwijzing naar het vastgestelde stelsel in de omstandigheden van de opdracht misleidend is.

Aanpassingen voor afwijkingen van materieel belang en om te zorgen dat de informatie niet misleidend is
(Zie Par. 34(b)-(c))
A54
Het overwegen van de materialiteit door de accountant vindt plaats binnen de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Sommige stelsels inzake financiële verslaggeving behandelen het concept van materialiteit binnen de context van het opstellen en het presenteren van historische financiële informatie. Ook al kunnen stelsels inzake financiële verslaggeving materialiteit in verschillende termen omschrijven, in het algemeen zetten zij uiteen dat:
- afwijkingen – *mede door geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving* – inclusief weglatingen, worden geacht van materieel belang te zijn indien hiervan, afzonderlijk of gezamenlijk, redelijkerwijs zou kunnen worden verwacht dat zij invloed hebben op de economische beslissingen die gebruikers op basis van de historische financiële informatie nemen;
- oordeelsvormingen over materialiteit worden gemaakt in het licht van de gegeven omstandigheden en worden beïnvloed door de aard of de omvang van een afwijking, dan wel door een combinatie van beide; en
- oordeelsvormingen over aangelegenheden die van materieel belang zijn voor de gebruikers van historische financiële informatie worden gebaseerd op een overweging van de gemeenschappelijke behoefte aan historische financiële informatie van gebruikers als groep beschouwd. Het mogelijke effect van afwijkingen op specifieke individuele gebruikers, van wie de behoeften ver uiteen kunnen lopen, wordt niet in aanmerking genomen.

A55
Een uiteenzetting van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving – indien aanwezig – verschaft de accountant een referentiekader bij het inzicht in de materialiteit ten behoeve van de samenstellingsopdracht. Indien niet aanwezig voorzien de bovenstaande overwegingen de accountant van een referentiekader.
A56
De perceptie van de accountant ten aanzien van de behoeften van gebruikers van de historische financiële informatie beïnvloedt de visie van de accountant op materialiteit. In deze context is het redelijk voor de accountant om aan te nemen dat gebruikers:
- een redelijke kennis hebben van bedrijfs- en economische activiteiten, en van administratieve verwerking, en een bereidheid om de historische financiële informatie met een redelijke toewijding te bestuderen;
- begrijpen dat historische financiële informatie is opgesteld en gepresenteerd rekening houdend met materialiteitsniveaus;
- de onzekerheden herkennen die inherent zijn aan de bepaling van bedragen die gebaseerd zijn op

het gebruik van schattingen, oordeelsvormingen en het in overweging nemen van toekomstige gebeurtenissen; en
- redelijke economische beslissingen nemen op basis van de informatie in de historische financiële informatie.

A57
Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving kan als uitgangspunt bevatten dat de historische financiële informatie is opgesteld op basis van continuïteit. Indien de accountant zich ervan bewust wordt dat er onzekerheden bestaan met betrekking tot het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, kan de accountant, in voorkomend geval een meer passende presentatie onder het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving voorstellen of passende toelichtingen voorstellen met betrekking tot de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, om dat stelsel na te leven en om te voorkomen dat de historische financiële informatie misleidend is.

Omstandigheden die van de accountant vereisen dat hij de opdracht teruggeeft
(Zie Par. 33 en 35)
A58
In omstandigheden die zijn aangegeven in de vereisten van deze standaard en waarbij het noodzakelijk is om de opdracht terug te geven, verschaft de verantwoordelijkheid om het management en de met governance belaste personen op de hoogte te stellen van de redenen voor teruggave, de gelegenheid om de ethische verplichtingen van de accountant uit te leggen.

Documentatie
(Zie Par. 38 en 38A)
A59
De documentatie die door deze standaard wordt vereist dient een aantal doelen, waaronder de volgende:
- het verschaffen van een vastlegging van aangelegenheden die voor toekomstige samenstellingsopdrachten relevant zullen blijven;
- het opdrachtteam in staat te stellen, waar van toepassing, verantwoording af te leggen voor zijn werk, inclusief het vastleggen van het voltooien van de opdracht.

A60
De accountant kan tevens overwegen of hij een kopie van de saldibalans van de entiteit, een samenvatting van significante vastleggingen of andere informatie die de accountant heeft gebruikt om de samenstelling uit te voeren, in de opdrachtdocumentatie op te nemen.
A61
De accountant legt vast hoe de samengestelde historische financiële informatie aansluit op de onderliggende vastleggingen, documenten, uitleg en andere informatie die door het management zijn verschaft ten behoeve van de samenstellingsopdracht. Hij kan hierbij bijvoorbeeld een schema bijhouden dat de aansluiting laat zien van de rekeningsaldi in het grootboek van de entiteit met de samengestelde historische financiële informatie, inclusief aanpassingen via journaalposten of andere aanpassingen in de historische financiële informatie die de accountant met het management in de loop van de opdracht is overeengekomen.
A61A
Een geschikte termijn waarbinnen de samenstelling van het definitieve opdrachtdossier moet worden afgerond, is in het algemeen een termijn van niet meer dan 2 maanden na de datum van de samenstellingsverklaring.
M*et het administratieve proces van het samenstellen wordt niet gedoeld op het verrichten van administratieve diensten voor de cliënt of het samenstellen van de jaarrekening maar op werkzaamheden om het dossier te ordenen.*

De samenstellingsverklaring
(Zie Par. 40 en 41A)
A62
De schriftelijke verklaring omvat zowel verklaringen die zijn uitgebracht in hard copy als verklaringen die op elektronische wijze zijn uitgebracht.
Het uitbrengen van een samenstellingsverklaring maakt onderdeel uit van een samenstellingsopdracht. De enige uitzondering hierop is een samenstellingsverklaring bij publicatiestukken: bij die samenstellingsopdracht, uit te voeren in overeenstemming met deze standaard, mag een samenstellingsverklaring achterwege blijven. Ingeval van een wettelijke controle wordt bij publicatiestukken op grond van Titel 9 Boek 2 BW een controleverklaring vereist. Vooralsnog lijkt in het maatschappelijk verkeer geen behoefte te zijn aan een samenstellingsverklaring bij publicatiestukken.
A63
De accountant kan ervan op de hoogte zijn dat de samengestelde historische financiële informatie en de samenstellingsverklaring zullen worden opgenomen in een document dat andere informatie bevat, zoals een jaarrapport. Hij kan dan overwegen, indien de presentatievorm dit toelaat, de nummers van

de pagina's waarop de historische financiële informatie wordt gepresenteerd te vermelden. Dit ondersteunt de gebruikers om de historische financiële informatie te identificeren waarop de samenstellingsverklaring betrekking heeft.

Geadresseerden van de verklaring
(Zie Par. 40(b))
A64
In wet- of regelgeving kan worden gespecificeerd aan wie de samenstellingsverklaring te adresseren in het specifieke rechtsgebied. De samenstellingsverklaring wordt doorgaans geadresseerd aan de partij die de accountant de opdracht heeft gegeven, gewoonlijk het management van de entiteit.

Historische financiële informatie die is opgesteld door gebruik te maken van een stelsel inzake financiële verslaggeving voor bijzondere doeleinden
(Zie Par. 40 (j))
A65
Indien de historische financiële informatie is opgesteld door gebruik te maken van een stelsel inzake financiële verslaggeving voor bijzondere doeleinden, is het onder deze standaard vereist dat de samenstellingsverklaring de aandacht van de lezers van de verklaring vestigt op het stelsel inzake financiële verslaggeving voor bijzondere doeleinden dat in de historische financiële informatie wordt gebruikt. Tevens is het vereist om te vermelden dat de historische financiële informatie derhalve mogelijk niet geschikt is voor andere doeleinden. Dit kan worden aangevuld door een additionele clausule die de verspreiding of het gebruik, of beide, van de samenstellingsverklaring aan alleen de beoogde gebruikers beperkt.
A66
Historische financiële informatie die is opgesteld voor een bepaald doel kan door andere partijen dan de beoogde gebruikers worden verkregen die de informatie zouden willen gebruiken voor andere doeleinden dan die waarvoor de informatie bedoeld was. Zo kan een regelgever of toezichthouder van bepaalde entiteiten vereisen dat zij financiële overzichten verschaffen die zijn opgesteld door gebruik te maken van een stelsel inzake financiële verslaggeving voor bijzondere doeleinden, en dat die financiële overzichten openbaar zijn. Het feit dat die financiële overzichten ook beschikbaar zijn voor andere partijen dan de beoogde gebruikers houdt niet in dat deze financiële overzichten dan financiële overzichten voor algemene doeleinden zouden worden. De vermeldingen van de accountant die moeten worden opgenomen in de samenstellingsverklaring zijn noodzakelijk om de aandacht van de lezers te vestigen op het feit dat de financiële overzichten zijn opgesteld onder een stelsel inzake financiële verslaggeving voor bijzondere doeleinden en derhalve mogelijk niet geschikt zijn voor andere doeleinden.

Beperking in gebruik en verspreiding van de samenstellingsverklaring
(Zie Par. 40)
A67
De accountant kan het passend achten om erop te wijzen dat de samenstellingsverklaring slechts is bestemd voor de specifieke gebruikers van de historische financiële informatie. Afhankelijk van de wet- of regelgeving van het bepaalde rechtsgebied kan dit worden bereikt door een beperking in de verspreiding van de samenstellingsverklaring of het gebruik hiervan, of beide, aan alleen de beoogde gebruikers.

Facultatief vermelden dat geen controle- of beoordelingsverklaring wordt verstrekt
A67A
De vereisten met betrekking tot de in de verklaring op te nemen elementen staan er borg voor dat op een deugdelijke wijze wordt toegelicht wat de opdrachtgever en eventuele andere lezers van de verklaring mogen verwachten van de accountant bij een samenstelopdracht. Er geldt dan ook geen vereiste voor de accountant om in zijn verklaring tot uitdrukking te brengen dat er geen sprake is van een controle- of beoordelingsverklaring. Accountants kunnen een dergelijke zinsnede wel opnemen, bijvoorbeeld om convergentie te bereiken binnen een internationaal netwerk.

Het voltooien van de samenstellingsopdracht en het dateren van de samenstellingsverklaring
(Zie Par. 37, 38 en 41)
A68
Het proces dat binnen de entiteit bestaat voor het vaststellen van de historische financiële informatie door het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen is voor de accountant een relevante overweging bij het voltooien van de samenstellingsopdracht. Afhankelijk van de aard en het doel van de historische financiële informatie kan er een vastgesteld goedkeurings-proces bestaan waarbij van het management of de met governance belaste personen wordt vereist dat zij dit volgen, of waarbij dat wordt voorgeschreven in van toepassing zijnde wet- en regelgeving, voor het opstellen en afronden van historische financiële informatie of financiële overzichten van de entiteit.

Voorbeelden van rapporten
(Zie Par. 40)
A69
HRA deel 3 bevat voorbeelden van samenstellingsverklaringen waarin de vereiste elementen van de verklaring zijn opgenomen.

4415N Accountantsopdracht bij de NOW-regelingen – Aan assurance verwant

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard
1
Deze Standaard behandelt de wijze waarop een aan assurance verwante opdracht met betrekking tot de Tijdelijke Noodmaatregel Overbrugging voor behoud van Werkgelegenheid (NOW) moet worden uitgevoerd. Het bevat werkzaamheden zoals afgestemd met het Ministerie van SZW welke nader zijn geduid in het accountantsprotocol behorend bij de regeling. Deze Standaard mag alleen worden toegepast als de aard van de werkgever en het subsidiebedrag conform het accountantsprotocol een aan assurance verwante opdracht rechtvaardigen. Er zijn verschillende accountantsprotocollen opgesteld door SZW voor de verschillende NOW-periodes. (Zie Par. A1, A2, A3, A4 en A5)
1a
Werkgevers die van meerdere NOW-verantwoordingsperiodes gebruik maken, moeten per NOW-verantwoordingsperiode een aanvraag tot vaststelling indienen. Afhankelijk van de hoogte hiervan, kan het verplicht zijn een accountantsverklaring op basis van deze Standaard of Standaard 3900N *Accountantsopdracht bij de NOW-regelingen – Assurance* toe te voegen of kan het nodig zijn een verklaring van een deskundige derde aan te leveren.
In deze standaard zijn twee opties gecreëerd om tot administratieve lastenverlichting te komen:

- een samengevoegde opdracht
  Een accountant die voor een werkgever werkzaamheden voor meerdere NOW-verantwoordingsperiodes uitvoert, mag de werkzaamheden van meerdere NOW-verantwoordingsperiodes administratief als één samengevoegde opdracht beschouwen. Zo kan hierbij gebruik worden gemaakt van bijvoorbeeld één opdrachtbrief en/of kunnen de werkzaamheden in één dossier worden gedocumenteerd. Dit mag mits uit het dossier blijkt welke werkzaamheden op welke NOW-verantwoordingsperiode van toepassing zijn.
- een gecombineerde opdracht
  Een gecombineerde opdracht gaat nog een stap verder. In bepaalde NOW-regelingen is het toegestaan dat de accountant de werkzaamheden voor een aantal NOW-verantwoordingsperiodes uitvoert alsof sprake is van één opdracht (zoals NOW3 en NOW4). Dit betreft bijvoorbeeld de aanvullende werkzaamheden, het verrichten van één opdrachtgerichte kwaliteitsbeheersing (OKB), het éénmaal doorlopen van het verkrijgen van inzicht in de betreffende entiteit en het niet hoeven corrigeren van bepaalde fouten per afzonderlijke NOW-verantwoordingsperiode. Uit de samenstellingsverklaring blijkt dat deze gebaseerd is op een gecombineerde opdracht en worden de NOW-verantwoordingsperiodes geïdentificeerd.

Relatie met de regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing
2
Als een accountantseenheid een opdracht uitvoert volgens deze Standaard bij een NOW-aanvraag tot vaststelling gelden de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (NVKS) op het niveau van de accountantseenheid. In deze Standaard is een bepaling over kwaliteitsbeheersing op het niveau van de afzonderlijke opdracht bij de NOW-regeling opgenomen.

Toelichting op de NOW-regeling

De opdracht bij de NOW-regeling – Aan assurance verwant
3
De opdracht bestaat uit het samenstellen van een NOW-aanvraag tot vaststelling inclusief het uitvoeren van aanvullende werkzaamheden zoals deze zijn beschreven in het accountantsprotocol. Er wordt geen assurance verstrekt aan zowel de entiteit die de aanvraag tot vaststelling indient als aan de gebruikers van deze aanvraag.
Bij een samenstellingsopdracht gaat de accountant uit van de informatie die de accountant krijgt van het management tenzij de accountant zich ervan bewust wordt dat deze niet compleet, niet nauwkeurig of anderszins onbevredigend is.
In dat geval bespreekt de accountant dit met het management en vraagt om aanvullende of gecorrigeerde informatie. Als de accountant deze informatie niet krijgt, dan geeft de accountant de opdracht terug. De accountant geeft derhalve geen samenstellingsverklaring af als er op grond van de uitvoering van de opdracht aanwijzingen zijn verkregen dat de rapportage afwijkingen bevat.
Bij deze Standaard worden daarnaast door SZW voorgeschreven aanvullende werkzaamheden

verricht die zijn genoemd in het accountantsprotocol waardoor het UWV de aanvraag tot vaststelling kan vaststellen. Daardoor zal een accountant zich eerder bewust kunnen worden van informatie die niet compleet, niet nauwkeurig of anderszins onbevredigend is.

4

Het management blijft verantwoordelijk voor de aanvraag tot vaststelling en voor de basis waarop deze is opgesteld en gepresenteerd. Die verantwoordelijkheid omvat:

- het door het management vormen van oordelen over zaken die voor het opstellen en presenteren van de NOW-aanvraag tot vaststelling zijn vereist, inclusief:
  - de selectie en toepassing van passende grondslagen voor financiële verslaggeving; en
  - het ontwikkelen van redelijke schattingen, waar nodig;
- het voldoen aan de overige voorwaarden van de regeling.

5

Deze Standaard legt het management of de met governance belaste personen geen verantwoordelijkheden op of doet geen afbreuk aan door wet- en regelgeving opgelegde verantwoordelijkheden. Het uitgangspunt voor een opdracht die overeenkomstig deze Standaard wordt uitgevoerd, is dat het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen bepaalde verantwoordelijkheden hebben aanvaard die fundamenteel zijn voor de uitvoering van de samenstellingsopdracht.

Autoriteit van deze Standaard

6

Deze Standaard bevat vereisten die de accountant in staat stellen om de vermelde doelstelling van de opdracht te behalen. Deze vereisten worden uitgedrukt door gebruik te maken van het hulpwerkwoord 'dienen' (in: 'iets dienen te doen'). (Zie Par. A6)

7

Daarnaast bevat deze Standaard inleidende teksten, definities en toepassingsgerichte en overige verklarende teksten die de relevante context bieden voor een goed inzicht in de Standaard. (Zie Par. A7)

8

De uitleg in de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten heeft niet de status van een vereiste, wel is deze relevant voor de correcte toepassing van de vereisten. (Zie Par. A8)

Ingangsdatum

9

Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstellingen

10

Het doel van de accountant bij het verrichten van een opdracht bij één van de NOW-regelingen volgens deze Standaard is:

- het toepassen van deskundigheid op het gebied van administratieve verwerking en financiële verslaggeving ter ondersteuning van het management bij het opstellen en presenteren van een NOW-aanvraag tot vaststelling;
- in overeenstemming met de vereisten van deze Standaard het verrichten van aanvullende werkzaamheden op de van het management ontvangen informatie; en
- het rapporteren in overeenstemming met de vereisten van deze Standaard.

Definities

11

In het kader van deze Standaard hebben de volgende termen de hierna aangegeven betekenissen:

a. *gebruiker* – gebruiker als bedoeld in paragraaf 16, onderdeel a, van Standaard 3900N van de NV COS.

b. *gecombineerde opdracht (bij een aan assurance verwante opdracht)* – opdracht waarbij de accountant de werkzaamheden voor een aantal NOW-verantwoordingsperiodes als één onderzoek uitvoert. De accountant ondersteunt de werkgever bij het opstellen van de NOW-aanvragen tot vaststelling per verantwoordingsperiode. De accountant geeft een samenstellingsverklaring af waaruit blijkt dat deze is gebaseerd op een gecombineerde opdracht en waarin de NOW-verantwoordingsperiodes worden geïdentificeerd. (Zie Par. A9a)

c. *meetperiode* – meetperiode als bedoeld in paragraaf 16, onderdeel f, van Standaard 3900N van de NV COS.

d. *NOW-aanvraag tot vaststelling* – aanvraag tot vaststelling zoals voorgeschreven door het Ministerie van SZW en het UWV;

e. *NOW-groep* – NOW-groep als bedoeld in paragraaf 16, onderdeel g, van Standaard 3900N van de NV COS. (Zie Par. A9b)

f. *NOW-opdracht* – NOW-opdracht als bedoeld in paragraaf 16, onderdeel i, van Standaard 3900N van de NV COS.

g. *NOW-verantwoordingsperiode* – NOW-verantwoordingsperiode als bedoeld in paragraaf 16, onderdeel j, van Standaard 3900N van de NV COS.
h. *samengevoegde opdracht (bij een aan assurance verwante opdracht)* – opdracht van een werkgever aan een accountant om voor meerdere NOW-verantwoordingsperiodes de werkzaamheden uit te voeren. De accountant zal in een samengevoegde opdracht per NOW-verantwoordingsperiode de werkzaamheden uitvoeren op grond waarvan de accountant voor die periode een samenstellingsverklaring afgeeft. Administratief kan de accountant de opdracht als één opdracht behandelen (Zie Par. A9c.).

Voor de overige definities en begrippen wordt verwezen naar artikel 1 van de NOW-regeling (inclusief de toelichting).

11a

De paragrafen 17 en 17A van Standaard 4410 zijn van overeenkomstige toepassing, voor zover in deze Standaard en artikel 1 van de NOW-regeling (inclusief de toelichting) niet anders is bepaald.

Vereisten

Het verrichten van een opdracht in overeenstemming met deze Standaard

12

De accountant dient inzicht te hebben in de gehele tekst van deze Standaard, inclusief de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten, om de doelstellingen te begrijpen en de vereisten naar behoren toe te passen. (Zie Par. A10)

Het naleven van relevante vereisten

13

De accountant dient te voldoen aan alle vereisten van deze Standaard, tenzij een bepaalde vereiste niet relevant is, bijvoorbeeld omdat de betreffende omstandigheden niet van toepassing zijn op de opdracht.

14

De accountant dient geen naleving van deze Standaard te vermelden tenzij de accountant alle vereisten van deze Standaard heeft nageleefd die voor de samenstellingsopdracht relevant zijn.

15

De accountant mag ervan uit gaan dat alle relevante vereisten in het kader van een opdracht bij de NOW-regeling – Aan assurance verwant in deze Standaard zijn opgenomen. (Zie Par. A11 – A12)

Ethische voorschriften

16

De accountant dient de relevante ethische voorschriften van de VGBA na te leven. (Zie Par. A13 – A14)

Professioneel-kritische instelling

17

De accountant dient de opdracht met een professioneel-kritische instelling uit te voeren. (Zie Par. A15)

Professionele oordeelsvorming

18

De accountant dient bij de opdracht professionele oordeelsvorming toe te passen. (Zie Par. A16)

Kwaliteitsbeheersing op het niveau van de opdracht

19

De opdrachtpartner dient:

- een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (OKB) te laten uitvoeren. (Zie Par. A17, A17a)
  Bij de wijze waarop deze OKB wordt ingevuld dient in ieder geval aandacht te worden besteed aan de volgende aspecten:
  - alle relevante documenten en informatie worden aan de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar verstrekt;
  - de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar voert een objectieve evaluatie uit van de naar eigen mening belangrijkste aangelegenheden en stelt vast of de uitgevoerde opdracht inclusief de aanvullende werkzaamheden uit het accountantsprotocol voldoende basis zijn om de samenstellingsverklaring af te geven;
  - de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar bespreekt significante oordeelsvormingen en de eigen evaluatie met de opdrachtpartner; of
- een andere maatregel te nemen die minstens zo effectief is als een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling.

(Zie Par. A18)

20

De opdrachtpartner dient verantwoordelijkheid te nemen voor: (Zie Par. A19)

a. de algehele kwaliteit van de aan assurance verwante NOW-opdracht die aan die opdrachtpartner is toegewezen; en
b. het uitvoeren van de opdracht in overeenstemming met het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantseenheid, door:
   i. het volgen van passende procedures bij de aanvaarding en continuering van relaties met cliënten en opdrachten;
   ii. vast te stellen dat het opdrachtteam collectief over de passende competenties en capaciteiten beschikt om de opdracht uit te voeren;
   iii. alert te zijn op aanwijzingen van het niet-naleven van relevante ethische voorschriften door leden van het opdrachtteam en door het bepalen van de passende actie als er aangelegenheden onder de aandacht van de opdrachtpartner komen die erop wijzen dat leden van het opdrachtteam relevante ethische voorschriften niet hebben nageleefd;
   iv. de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van de opdracht in overeenstemming met professionele standaarden en door wet- en regelgeving gestelde eisen;
   v. het nemen van de verantwoordelijkheid voor het onderhouden van geschikte opdrachtdocumentatie; en
   vi. vast te stellen dat een kwaliteitsbeoordeling door een kwaliteitsbeoordelaar is uitgevoerd en afgerond vóór het afgeven van de samenstellingsverklaring.

Aanvaarding van de opdracht
21
De accountant dient na te gaan of de cliënt geaccepteerd kan worden dan wel of de cliëntrelatie gecontinueerd kan worden in overeenstemming met het kwaliteitssysteem van de accountantseenheid. (Zie Par. A20 – A21)
21a
De accountant dient vast te stellen op welke NOW-verantwoordingperiodes de (samengevoegde of gecombineerde) opdracht betrekking heeft en welke accountantswerkzaamheden nodig zijn voor die periodes. (Zie Par. A21a en A21b)
22
De accountant dient de opdracht niet te aanvaarden tenzij de accountant de opdrachtvoorwaarden met het management, of een andere opdrachtgevende partij, overeen is gekomen, inclusief: (Zie Par. A22)
a. het beoogde gebruik en de verspreiding van de NOW-aanvraag tot vaststelling en beperkingen betreffende het gebruik of de verspreiding ervan;
b. identificatie van de NOW-regeling;
c. de doelstelling en reikwijdte van de opdracht bij de NOW-regeling – Aan assurance verwant;
d. de verantwoordelijkheden van de accountant, inclusief het vereiste om relevante ethische voorschriften na te leven;
e. dat het verstrekken van de samenstellingsverklaring niet per definitie leidt tot vaststelling door de gebruiker van de NOW-aanvraag tot vaststelling; (Zie Par. A22)
f. de verantwoordelijkheden van het management voor:
   i. het opstellen en presenteren van de NOW-aanvraag tot vaststelling in overeenstemming met de NOW-regeling;
   ii. de nauwkeurigheid en de volledigheid van de vastleggingen, documenten, uitleg en overige informatie die door het management worden verschaft voor de samenstellingsopdracht; en
   iii. oordeelsvormingen die bij het opstellen en presenteren van de NOW-aanvraag tot vaststelling nodig zijn, inclusief die waarvoor de accountant in de loop van de samenstellingsopdracht ondersteuning kan bieden.
g. de verwachte vorm en inhoud van de samenstellingsverklaring.
23
De accountant dient, voorafgaand aan het uitvoeren van de NOW-opdracht, de overeengekomen opdrachtvoorwaarden schriftelijk in een opdrachtbevestiging of andere overeenkomst vast te leggen.
De accountant dient in de overeenkomst vast te leggen:
a. op welke NOW-verantwoordingsperiodes de opdracht betrekking heeft;
b. welke soort werkzaamheden zullen worden uitgevoerd; en
c. of sprake is van een samengevoegde- of een gecombineerde opdracht.
23a
Als na het ondertekenen van de NOW-opdracht blijkt dat de werkgever NOW-subsidie voor meer NOW-verantwoordingsperiodes heeft aangevraagd waarvoor de accountant werkzaamheden gaat uitvoeren, of dat andere niveaus van zekerheid op grond van de NOW-regelingen nodig zijn, dient de accountant de opdrachtvoorwaarden aan te passen.
Deze aanpassing mag worden vastgelegd in een addendum bij de opdrachtbevestiging of andere overeenkomst (Zie Par. A22a)

Communicatie met het management
24

De accountant dient tijdig belangrijke aangelegenheden te bespreken met het management met betrekking tot de NOW-aanvraag tot vaststelling.

Het uitvoeren van de opdracht

Het inzicht van de accountant
25
De accountant dient kennis te verwerven over de entiteit die relevant is voor het samenstellen van de NOW-aanvraag tot vaststelling en de aanvullende werkzaamheden bij de NOW-aanvraag tot vaststelling. De accountant dient daarbij aandacht te besteden aan de voor de NOW-aanvraag tot vaststelling van belang zijnde:
a. activiteiten van de entiteit, inclusief het administratieve systeem en administratieve vastleggingen van de entiteit;
b. structuur van de NOW-groep waar de entiteit onderdeel van uitmaakt; en
c. van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, inclusief de toepassing hiervan in de sector van de entiteit. (Zie Par. A23 en A23a)

Het uitvoeren van aanvullende werkzaamheden
26
Bij het uitvoeren van de aanvullende werkzaamheden dient de accountant kennis te nemen van de daaraan gestelde eisen in het accountantsprotocol.
27
De aanvullende werkzaamheden zijn minder omvangrijk dan die in het kader van een assurance-opdracht worden uitgevoerd. Deze kunnen bijvoorbeeld bestaan uit het onderzoeken van de grootste posten, ongebruikelijke posten en deelwaarnemingen. De accountant dient op basis van professionele oordeelsvorming de omvang van deze werkzaamheden te bepalen. (Zie Par. A23b)
27a
De accountant die de werkzaamheden van een aantal NOW-verantwoordingsperiodes van NOW3 (maximaal drie periodes) en NOW4 (één periode) uitvoert als gecombineerde opdracht in lijn met de regeling en het accountantsprotocol, dient de aanvullende werkzaamheden op een aanvaardbare wijze te verdelen over de verschillende NOW-verantwoordingsperiodes. (Zie Par. A23c)
28
De accountant dient na te gaan of de uitkomsten van de extra werkzaamheden (bijvoorbeeld als gevolg van geconstateerde afwijkingen in het onderzoek) aanleiding geven om meer werkzaamheden uit te voeren om het gevolg van de fout te kunnen bepalen. (Zie Par. A23c)
29
De accountant dient voor de werkzaamheden onderscheid te maken tussen de volgende categorieën:
1. gegevens over omzet van de referentieperiode, omzet van de meetperiode en de hierop gebaseerde omzetdaling. Indien sprake is van een NOW-groep dienen alle onder de NOW-groep ressorterende aanvragen/loonheffingsnummers deze gegevens op het niveau van de NOW-groep te bevatten;
2. beweringen inzake specifieke aspecten van de loonsom;
3. overige informatie in de aanvraag tot vaststelling.

Daarnaast zal de accountant op grond van de regeling vanaf NOW2 ook onderzoek doen naar bewering inzake de naleving van het verbod op het uitkeren van bonussen, dividenden en de inkoop eigen aandelen in het kader van de concernregeling. (Zie Par. A24)

Gebruik maken van de werkzaamheden van een groepsaccountant
30
De accountant die in zijn aanvraag tot vaststelling van een werkgever de gegevens van een NOW-groep vermeldt, kan volstaan met het overnemen van de door een groepsaccountant verstrekte gegevens.
De accountant dient in het kader van de zorgvuldigheid de volgende procedures uit te voeren: (Zie Par. A2, A25 en A25a)
- de accountant stelt vast dat de groepsaccountant is ingeschreven in het register van de NBA;
- de accountant vraagt de groepsaccountant te bevestigen dat de gegevens in lijn met Standaard 4415N en in achtneming van het accountantsprotocol zijn samengesteld;
- de accountant verkrijgt van de groepsaccountant een accountantsverklaring waaruit blijkt dat Standaard 4415N of Standaard 3900N is toegepast, in combinatie met een onderliggende verantwoording, waaruit blijkt
  - welke entiteiten onderdeel van de NOW-groep zijn;
  - wat hun referentie-omzet was;
  - wat hun omzet in de meetperiode is; en
  - wat hun omzet daling is geweest,

teneinde vast te stellen of deze informatie verenigbaar is met de kennis die de accountant heeft uit hoofde van zijn eigen opdracht;

- de accountant borgt dat het dossier van de groepsaccountant desgewenst beschikbaar is voor een review door of namens de Minister van SZW;
- de accountant geeft in de samenstellingsverklaring aan dat de accountant gebruik heeft gemaakt van deze bepaling en identificeert de samenstellingsverklaring van de groepsaccountant;
- de accountant neemt een kopie van de samenstellingsverklaring van de groepsaccountant op in het dossier.

Het samenstellen van een NOW-aanvraag tot vaststelling

31

De accountant dient de NOW-aanvraag tot vaststelling samen te stellen door gebruik te maken van:
- vastleggingen, documenten, uitleg en overige informatie inclusief significante oordeelsvormingen die door het management zijn verschaft; en
- de door de accountant uitgevoerde aanvullende werkzaamheden.

32

Als de accountant in de loop van het samenstellen van de NOW-aanvraag tot vaststelling ondersteuning voor significante oordeelsvormingen heeft geboden, dient de accountant deze te bespreken met het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen.

33

Voorafgaand aan de afronding van de samenstellingsopdracht dient de accountant de samengestelde NOW-aanvraag tot vaststelling te lezen in het licht van het inzicht van de accountant in de activiteiten van de entiteit en de NOW-regeling.

34

Indien de accountant zich gedurende de samenstellingsopdracht ervan bewust wordt dat de door het management verschafte vastleggingen, documenten, uitleg of overige informatie, inclusief significante oordeelsvormingen, niet compleet, niet nauwkeurig of anderszins onbevredigend zijn – waaronder geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van de NOW-regeling, dient de accountant dat onder de aandacht van het management te brengen. De accountant dient ook om de aanvullende of gecorrigeerde informatie te verzoeken en hiervoor aanvullende werkzaamheden te verrichten. De accountant dringt waar nodig aan op adequate opvolging van geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van de NOW-regeling. (Zie Par. A26)

35

Indien de accountant niet in staat is om de opdracht te voltooien omdat het management geen vastleggingen, documenten, uitleg of overige informatie, inclusief significante oordeelsvormingen, verschaft zoals was verzocht, dan dient de accountant de opdracht terug te geven. Dit is ook het geval als het management geen adequate opvolging geeft aan geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van de NOW-regeling.

De accountant dient ook het management en de met governance belaste personen in te lichten over de redenen voor teruggave.

36

Indien de accountant zich er tijdens het verloop van de opdracht van bewust wordt dat:
- de samengestelde NOW-aanvraag tot vaststelling (rapportage) niet aan de voorwaarden van de subsidieregeling voldoet;
- aanpassingen aan de samengestelde NOW-aanvraag tot vaststelling vereist zijn zodat deze geen bekende afwijking bevat; of
- de samengestelde NOW-aanvraag tot vaststelling op andere wijze misleidend is – waaronder geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van de NOW-regeling,

dan dient de accountant de geschikte aanpassingen aan het management voor te stellen. De accountant dringt waar nodig aan op adequate opvolging van geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van de NOW-regeling. (Zie Par. A27, A27a)

37

Indien het management weigert, of het de accountant niet toestaat de voorgestelde aanpassingen aan de samengestelde NOW-aanvraag tot vaststelling aan te brengen, dient de accountant de opdracht terug te geven. Dit is ook het geval als het management geen adequate opvolging geeft aan geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van de NOW-regeling.

De accountant dient ook het management en de met governance belaste personen in te lichten over de redenen voor de teruggave.

38

Als er sprake is van geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van de NOW-regeling dan dient de accountant na te gaan of er aanvullende zaken moeten worden gedaan op grond van andere wet- en regelgeving zoals de Wwft of de NV NOCLAR. (Zie Par. A28)

39

De accountant dient een erkenning van het management te verkrijgen dat het de verantwoordelijkheid heeft genomen voor de definitieve versie van de NOW-aanvraag tot vaststelling. (Zie Par. A29 – A30)

Documentatie

40

De accountant dient het volgende in het dossier op te nemen: (Zie Par. A31)
- significante aangelegenheden die zich tijdens de aan assurance verwante NOW-opdracht voordoen en hoe de accountant hiermee is omgegaan;
- een aansluiting van de samengestelde NOW-aanvraag tot vaststelling op de onderliggende vastleggingen, documenten, uitleg en overige informatie die door het management is verschaft;
- de aard, timing en omvang van de uitgevoerde werkzaamheden en de daaruit voortvloeide uitkomsten;
- informatie die aantoont dat de opdracht in overeenstemming met deze Standaard, het accountantsprotocol en de voorwaarden van de opdracht is uitgevoerd;
- informatie die aantoont dat alle relevante aanvullende werkzaamheden uit het accountantsprotocol zijn uitgevoerd; en
- de bespreking en evaluatie van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling; en
- een kopie van de definitieve versie van de samengestelde NOW- aanvraag tot vaststelling waarvoor het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen hun verantwoordelijkheid hebben erkend, en de samenstellingsverklaring.

41
De accountant dient de opdrachtdocumentatie samen te voegen in een opdrachtdossier en het administratieve proces van het samenstellen van het definitieve opdrachtdossier tijdig na de datum van de samenstellingsverklaring te voltooien.
De accountant die een samengevoegde opdracht heeft gekregen hoeft het dossier pas af te sluiten nadat het onderzoek naar de laatste NOW-verantwoordingsperiode is afgerond. Wel dient de accountant in een dergelijke situatie de documentatie met betrekking tot de werkzaamheden voor een bepaalde periode tijdig af te ronden. (Zie Par. A32 – A32a)

Samenstellingsverklaring bij een NOW-aanvraag tot vaststelling
42
Een belangrijk doel van de samenstellingsverklaring is het duidelijk communiceren van de aard van het werkzaamheden en de rol en verantwoordelijkheden van de accountant tijdens de opdracht. De samenstellingsverklaring is geen middel om een oordeel of een conclusie over de NOW-aanvraag tot vaststelling tot uitdrukking te brengen, in welke vorm dan ook.
42a
Wanneer voor een aantal NOW verantwoordingsperiodes een gecombineerde opdracht worden uitgevoerd dan dient de accountant dit aan te geven in de samenstellingsverklaring waarbij de accountant vermeldt op welke periodes de opdracht betrekking heeft. (Zie Par. A32b)
43
Bij het formuleren van de samenstellingsverklaring bij een NOW-aanvraag tot vaststelling dient de accountant de formats te hanteren die vereist zijn door UWV/SZW en waarvan de NBA heeft vastgesteld dat deze formats in voldoende mate aansluiten bij de rapporteringsverplichtingen in de standaarden uit de NV COS. (Zie Par. A33)
44
De accountant dient de verklaring te dateren op de datum waarop de accountant de samenstellingsopdracht overeenkomstig deze Standaard heeft voltooid.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Toepassingsgebied van deze Standaard
A1
Er zijn meerdere NOW-regelingen. De voorwaarden voor een bepaalde NOW-periode staan in de bij die periode behorende NOW-regeling. Omdat de regelingen door de tijd gewijzigd kunnen zijn, is het van belang dat de actuele regeling voor de betreffende NOW-periode wordt gehanteerd op het moment dat een onderzoek wordt uitgevoerd c.q. afgerond. De regelingen zijn te vinden op wetten.nl. Antwoorden op veel gestelde vragen over de uitleg van de regelingen staan onder andere op de websites van de NBA, UWV en SZW. (Zie Par. 1)
A2
Er zijn situaties waarbij sprake is van meerdere loonheffingsnummers binnen één NOW-groep, zoals vermeld in artikel 6 lid 5 van de NOW1, artikel 6 lid 7 van de NOW2, artikel 5 lid 7 van NOW3 of artikel 6 lid 7 van NOW4. Per loonheffingsnummer dient een aanvraag tot vaststelling bij het UWV te worden ingediend. Voor de bepaling van het type accountantsproduct worden de criteria toegepast op het niveau van de NOW-groep, dat wil zeggen het totaal van de subsidies van alle aanvragen binnen de NOW-groep en het voldoen aan de criteria voor controleplicht voor de NOW-groep. Het type accountantsproduct dat hieruit volgt is van toepassing op alle aanvragen tot vaststelling binnen de NOW-groep. In het geval van een NOW-groep dienen bij elke aanvraag tot vaststelling dezelfde gegevens met betrekking tot de omzet en omzetdaling te worden opgenomen, namelijk betrekking hebbend op de NOW-groep als geheel.
Dit heeft tot gevolg dat bij elke aanvraag tot vaststelling een accountantsproduct dient te worden verstrekt waarbij de gegevens van de omzet betrekking hebben op de NOW-groep en de aspecten van

de loonsom op de individuele aanvrager (loonheffingsnummer). Concreet: bij elke aanvraag tot vaststelling en accountantsproduct moet sprake zijn van dezelfde meetperiode en dezelfde gegevens van de omzet en de omzetdaling. De aspecten van de loonsom worden op loonheffingsnummer verantwoord.
Het voorgaande wordt in dezelfde lijn opgenomen in de samenstellingsverklaring. (Zie Par. 1)

A3

De accountant neemt bij het toepassen van deze Standaard kennis van het voor de NOW-regeling opgestelde accountantsprotocol en past dit toe bij het uitvoeren van de opdracht. Voor elk van de regelingen geldt een apart protocol.
In de Standaard 3900N Accountantsopdracht bij de NOW-regeling – Assurance wordt geregeld hoe een opdracht moet worden uitgevoerd wanneer assurance met een redelijke mate of beperkte mate van zekerheid wordt gevraagd. (Zie Par. 1)

A4

Er zijn werkgevers die er vrijwillig voor kiezen om hun jaarrekening te laten controleren maar die verder wel vallen onder de voorwaarden voor een aan assurance verwante opdracht: dat wil zeggen indien het subsidiebedrag niet de grens overschrijdt die is opgenomen in het accountantsprotocol. In een dergelijk geval volstaat het dat de werkgever de accountant vraagt om bij de aanvraag tot vaststelling een aan assurance verwante NOW-opdracht uit te voeren.
Als in de statuten is geregeld dat de jaarrekening moet worden gecontroleerd en dit op grond van wet- of regelgeving niet nodig is dan wordt dit gezien als het vrijwillig kiezen voor jaarrekeningcontrole. (Zie Par.1)

A5

Het uitvoeren van een aan assurance verwante NOW-opdracht bij werkgevers die er vrijwillig voor kiezen hun jaarrekening te laten controleren kan eventueel wel leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de accountant die de jaarrekening controleert. Dit kan tot gevolg hebben dat die jaarrekeningcontrole niet kan worden uitgevoerd.
Denk hierbij bijvoorbeeld aan de situatie dat de accountant managementbeslissingen zou nemen bij het samenstellen van de NOW-aanvraag tot vaststelling en de NOW–subsidie later weer moet controleren in het kader van de jaarrekeningcontrole.
Het is dan ook verstandig dergelijke bedreigingen te onderkennen voordat bij een entiteit waar normaal een vrijwillige controle wordt uitgevoerd door dezelfde accountant een aan assurance verwante opdracht wordt geaccepteerd. (Zie Par. 1)

Autoriteit van deze Standaard

A6

De terminologie deze paragraaf is gebaseerd op die van de overige standaarden in de NV COS waar deze Standaard onderdeel van uitmaakt.
Vereisten beschrijven op hoofdlijnen de werkzaamheden die de accountant bij een opdracht moet uitvoeren. (Zie Par. 6)

A7

In de inleidende teksten wordt een inleiding gegeven op het doel van een standaard en worden de randvoorwaarden geschetst voor de uitvoering.
In definities wordt uitgelegd wat wordt bedoeld met bepaalde in de Standaard gebruikte begrippen. (Zie Par. 7)

A8

Toepassingsgerichte teksten en overige verklarende teksten leggen uit waarom bepaalde werkzaamheden worden vereist en hoe de werkzaamheden kunnen worden ingevuld in een bepaalde situatie. (Zie Par. 8)

Ingangsdatum

A9

–

A9a

Accountants kunnen worden gevraagd om werkzaamheden uit te voeren ten behoeve van meerdere NOW-verantwoordingsperiodes uit NOW3 en NOW4. Deze werkzaamheden voor NOW3 en NOW4 kunnen als één gecombineerde opdracht worden uitgevoerd.
Indien gekozen wordt voor een gecombineerde opdracht moet voldaan worden aan de vereisten in de individuele periodes. Daarbij is de ‘zwaarste opdracht bepalend’ voor de te onderzoeken aanvragen binnen de gecombineerde opdracht.
Werkgevers kunnen er uiteraard ook voor kiezen om voor elke periode een aparte opdracht te verstrekken al dan niet aan verschillende dienstverleners. (Zie Par. 11b)

A9b

Een NOW-groep wijkt af van een jaarrekeninggroep.
Een jaarrekeninggroep wordt in Nederland veelal gevormd op basis van artikel 24b Boek 2 BW. Voor de NOW moet daarnaast worden gekeken naar dochtermaatschappijen en daaraan gelijkgestelde vennootschappen op grond van artikel 24a Boek 2 BW.

Maar niet alle entiteiten die onderdeel zijn van de groep op grond van artikel 24a en 24b Boek 2 BW zijn onderdeel van de NOW-groep. Internationale entiteiten die geen Nederlands SV-loon betalen zijn namelijk geen onderdeel van de NOW-groep. (Zie Par. 11e)

A9c

Een samengevoegde NOW-opdracht kan betrekking hebben op één of meerdere aanvragen tot vaststelling van de NOW-regelingen. Het kan daarbij voorkomen dat binnen een opdracht verschillende soorten opdrachten kunnen worden uitgevoerd.

Denk bijvoorbeeld aan een kleine werkgever die voor bepaalde NOW-verantwoordingsperiodes assurance nodig heeft en voor andere periodes een aan assurance verwante opdracht, of een verklaring van een derde deskundige. Dit kan in een samengevoegde opdracht.

Net als bij gecombineerde opdrachten kunnen werkgevers er uiteraard ook voor kiezen om voor elke periode een aparte opdracht te verstrekken al dan niet aan verschillende dienstverleners. (Zie Par. 11h)

Het verrichten van een opdracht in overeenstemming met deze Standaard

A10

Uit de vereisten in deze Standaard blijkt dat om tot een goede toepassing te komen deze Standaard gelezen moet worden in samenhang met het accountantsprotocol welke is opgesteld door het Ministerie van SZW. (Zie Par. 12)

Het naleven van relevante vereisten

A11

Voor de goede toepassing van de vereisten moeten deze gelezen worden in de context van het accountantsprotocol. (Zie Par. 15)

A12

Het kan een accountant helpen om bij het uitvoeren van de opdracht gebruik te maken van de informatie in andere standaarden zoals Standaard 240 of 4410. Daarmee wordt niet beoogd om de vereisten van deze Standaarden van toepassing te verklaren op deze Standaard.(Zie Par. 15)

Ethische voorschriften

A13

De NOW-opdracht is met de nodige waarborgen omgeven waarbij de accountant de verantwoordelijkheid heeft te handelen in het algemeen belang door het naleven van de fundamentele beginselen van de beroepsethiek. De Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) legt de fundamentele beginselen van de beroepsethiek vast die accountants naleven bij het uitvoeren van professionele diensten en verschaft een conceptueel raamwerk voor de toepassing. Die fundamentele beginselen zijn:

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

Bij het naleven van de VGBA is het vereist dat bedreigingen van de fundamentele beginselen worden geïdentificeerd en hierop op passende wijze wordt gereageerd. (Zie Par. 16)

A14

Omdat het een aan assurance verwante opdracht betreft is de Verordening inzake de Onafhankelijkheid (ViO) hier niet van toepassing. (Zie Par. 16)

Professioneel-kritische instelling

A15

De accountant gebruikt een professioneel-kritische instelling onder meer bij de aanvullende werkzaamheden op de van het management ontvangen informatie. (Zie Par. 17)

Dit houdt onder meer in dat de accountant alert is op:

- informatie die niet consistent is of tegenstrijdig is met andere uit het onderzoek verkregen informatie;
- informatie die ertoe leidt dat er twijfel ontstaat over de betrouwbaarheid van documenten en mondeling verkregen informatie.

Professionele oordeelsvorming

A16

De accountant gebruikt professionele oordeelsvorming bij het maken van diverse afwegingen tijdens het uitvoeren van de opdracht. Daartoe gebruikt de accountant de kennis, ervaring en relevante training in de context van de Standaard en ethische beginselen. (Zie Par. 18)

Dit houdt onder meer in:

- afwegen of een opdracht bij de NOW-regeling – Aan assurance verwant geschikt is in de gegeven omstandigheden;
- afwegen of het management adequate opvolging geeft aan geïdentificeerde of vermoede fraude;

- afwegen welke werkzaamheden uitgevoerd dienen te worden om voldoende grondslag te krijgen voor de samenstellingsverklaring.

Kwaliteitsbeheersing op het niveau van de opdracht
A17
Ter waarborging van de objectiviteit van de accountant die een aan assurance verwante NOW opdracht uitvoert, is een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (OKB) vereist. Dit is een waarborg in verband met het ontbreken van een verplichting om onafhankelijk te zijn van de cliënt. Alhoewel de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) niet van toepassing is, is hier de analogie toegepast dat een OKB een maatregel kan zijn bij deze bedreiging van objectiviteit.
De kwaliteitsbepaler bepaalt in het kader van het kwaliteitsstelsel van de accountantseenheid de wijze waarop deze OKB-vorm krijgt. De NVKS is hier vormvrij in.
De opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar laat de diepgang van de werkzaamheden afhangen van de aard en omvang van de opdracht. Desgewenst kan bij de OKB ook nagegaan worden of de opdracht vakbekwaam en zorgvuldig is uitgevoerd. (Zie Par. 19)
A17a
De accountant kan bij een gecombineerde opdracht volstaan met het laten uitvoeren van één OKB of andere maatregel als bedoeld in paragraaf 19. (Zie Par. 19)
A18
De accountant kan bij het toepassen van andere maatregelen steunen op procedures die de accountantseenheid geïmplementeerd heeft in het eigen kwaliteitssysteem, mits de accountant heeft vastgesteld dat deze maatregelen borgen dat de accountant objectief de opdracht uitvoert. (Zie Par. 19)
A19
Bij het nemen van verantwoordelijkheid voor de algehele kwaliteit van elke opdracht wordt door de handelingen van de opdrachtpartner en passende signalen aan de andere leden van het opdrachtteam het belang van het bereiken van kwaliteit van de opdracht benadrukt door het volgende: (Zie Par. 20)
a. het uitvoeren van werkzaamheden die voldoen aan professionele standaarden en vereisten die door wet- en regelgeving worden gesteld, waaronder in het kader van deze opdracht het accountantsprotocol;
b. het naleven van de van toepassing zijnde procedures van de accountantseenheid met betrekking tot kwaliteitsbeheersing; en
c. het uitbrengen van de samenstellingsverklaring overeenkomstig deze Standaard.

Aanvaarding van de opdracht
A20
De accountant besteedt hierbij onder andere aandacht aan de Wwft.
Voor zover de accountant nog niet eerder een cliëntrelatie had met deze opdrachtgever kan collegiaal overleg noodzakelijk zijn. Bijvoorbeeld met de accountant die eerder de jaarrekening heeft samengesteld bij dezelfde cliënt, maar geen aan assurance verwante opdracht in het kader van de NOW wil of kan uitvoeren. Op grond van artikel 15a van de VGBA kan het verplicht zijn om collegiaal overleg te voeren.
Ook als collegiaal overleg niet is verplicht, is het bij nieuwe cliënten verstandig om bij de vorige dienstverlener na te gaan of deze informatie heeft die de accountant kan helpen bij de afweging over het aanvaarden van de opdracht. (Zie Par. 21)
A21
Een attentiepunt bij de opdrachtaanvaarding is de situatie dat eerder een collega-accountant de NOW-opdracht heeft teruggeven omdat de collega-accountant deze opdracht niet in overeenstemming met de Standaard kon afronden.
Een risico is dat de accountant hiervan niet op de hoogte is. Dit speelt vooral in de situatie waarin geen sprake is van een ‘vaste’ accountant met een doorlopende opdracht zoals voor het samenstellen van de jaarrekening.
Dan heeft een accountant de volgende mogelijkheden om te onderzoeken of een opdracht door een collega accountant is teruggegeven: (Zie Par. 21)
a. navraag hierover bij de cliënt zelf (en dit eventueel bevestigen in de opdrachtbevestiging); of
b. vrijwillig collegiaal overleg met een (eventuele) andere beroepsbeoefenaar die de cliënt ondersteunt zoals een administrateur of fiscalist.
A21a
Werkgevers die gedurende meerdere periodes gebruik maken van de NOW, moeten per periode een aanvraag tot vaststelling indienen.
De werkzaamheden hiervoor kunnen in één dossier gedocumenteerd worden als onderdeel van een samengevoegde opdracht.
Daarnaast kan accountants gevraagd worden werkzaamheden uit te voeren ten behoeve van meerdere NOW-verantwoordingsperiodes uit NOW3 en NOW4. Deze werkzaamheden voor NOW3 en NOW4 kunnen als één gecombineerde opdracht worden uitgevoerd.

A21b
Een werkgever kan door het feit dat de werkgever in verschillende periodes een verschillende bijdrage krijgt, per periode een ander soort NOW-opdracht moeten laten uitvoeren bij zijn aanvraag tot vaststelling.
In die situatie kan het verstandig zijn dat de werkgever en de accountant bepalen hoe de accountantswerkzaamheden met betrekking tot de verschillende NOW-verantwoordingsperiodes zo efficiënt mogelijk uitgevoerd kunnen worden. Uiteraard moet hierbij voldaan worden aan de vereisten in de individuele periodes. Daarbij is de 'zwaarste opdracht bepalend'.
Als voorbeeld bij een gecombineerde opdracht: Als voor NOW3 twee keer een opdracht met beperkte mate van zekerheid wordt gevraagd en één keer een aan assurance verwante opdracht voldoet, dan zouden twee opdrachten gecombineerd kunnen worden en één opdracht niet. In dat geval kan het efficiënter zijn om voor alle periodes te kiezen voor een opdracht met een beperkte mate van zekerheid.
Als voorbeeld bij een samengevoegde opdracht: Als een organisatie in drie opvolgende NOW-verantwoordingsperiodes een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, een aan assurance verwante opdracht en vervolgens weer een beperkte mate van zekerheid nodig heeft, dan is het misschien wel efficiënter om voor alle periodes een assurance opdracht met een beperkte mate van zekerheid uit te voeren. Er ontstaan dan ook geen onafhankelijkheidsissues. (Zie Par. 21a)
A22
Een samenstellingsverklaring van de accountant is geen garantie voor een vaststelling van de subsidie door het UWV. Het is mogelijk dat het UWV andere informatie ter beschikking heeft dan de accountant op grond waarvan zij besluit (nog) niet tot het vaststellen van de NOW-aanvraag tot vaststelling over te gaan of om deze gewijzigd vast te stellen. (Zie Par. 22)
A22a
Het is mogelijk dat bij het aangaan van een NOW-opdracht nog niet bekend is welke werkzaamheden voor welke NOW-verantwoordingsperiode noodzakelijk zijn.
Dat kan bijvoorbeeld omdat de opdracht verstrekt wordt terwijl er nadien nog NOW verantwoordingsperiodes komen. Het kan ook zijn dat achteraf blijkt dat bij de aanvraag tot vaststelling een andere verantwoording voldoet of noodzakelijk is.
In dergelijke gevallen kan worden volstaan met een addendum bij de opdrachtbevestiging om dit in vast te leggen. (Zie Par. 23a)

Het uitvoeren van de opdracht

Het inzicht van de accountant
A23
De accountant kan gebruik maken van kennis die de accountant bij eerdere contacten, waaronder eerdere opdrachten, met de cliënt heeft verkregen, als de accountant vaststelt dat deze kennis nog relevant is. (Zie Par. 25)
A23a
De accountant kan bij een gecombineerde opdracht de werkzaamheden bij het verkrijgen van inzicht voor meerdere NOW-periodes combineren (Zie Par. 25)

Het uitvoeren van aanvullende werkzaamheden
A23b
De regeling staat het toe om de werkzaamheden voor meerdere NOW-verantwoordingsperiodes zoals voor NOW3 en 4 te combineren als werkzaamheden voor één onderzoek. De aanvullende werkzaamheden worden in principe evenwichtig over de betreffende verantwoordingsperiodes verdeeld. Wat een aanvaardbare wijze van verdelen is, is ook afhankelijk van de omstandigheden bij de betreffende cliënt.
Een voorbeeld betreft aanvullende werkzaamheden die gericht zijn op het risico dat de afgrenzing van de netto-omzet in de meetperiode onjuist is. De accountant combineert werkzaamheden voor de verantwoordingsperiodes NOW 3.2 (1 januari – 1 maart 2021) en NOW 3.3 (1 april tot 30 juni 2021). Een relevante factor is de grootte van de omzetdaling, aangezien een werkgever in aanmerking komt voor NOW bij een omzetdaling van minimaal 20%. Ook kan het feit dat verschillende vergoedingspercentages bij NOW-verantwoordingsperiodes worden gegeven, het interessant maken voor de organisatie om omzet te verschuiven. De accountant is hier alert op. (Zie Par. 27a)

Voorbeeld variant 1:
Indien in beide verantwoordingsperiodes bijvoorbeeld sprake is van een omzetdaling van 40%, dan zal de accountant met name aandacht hebben voor verschuivingen van omzet naar de periode vóór 1 januari 2021 of na 30 juni 2021. Of er verschuivingen zijn van omzet tussen de periode NOW 3.2 en NOW 3.3 is minder relevant omdat dit per saldo geen invloed heeft op het totale bedrag aan NOW-subsidie.

Voorbeeld variant 2:

In verantwoordingsperiode NOW 3.2 is sprake van een omzetdaling van 20% en in verantwoordingsperiode NOW 3.3 een omzetdaling van 40%. De accountant zal dan ook alert moeten zijn op eventuele verschuivingen van omzet uit periode NOW 3.2 naar periode NOW 3.3. Het risico bestaat dat in verantwoordingsperiode NOW 3.2 namelijk geen recht is op de NOW-subsidie als de omzetdaling lager is dan 20%.

A23c

Relevant zijn afwijkingen die gevolgen hebben voor de NOW-subsidie. Als bij een gecombineerde opdracht bijvoorbeeld blijkt dat een afwijking in een NOW-verantwoordingsperiode vervolgens wordt opgeheven in een andere NOW-verantwoordingsperiode van de gecombineerde opdracht, dan wordt dit niet gezien als een relevante fout voor de subsidie. Dit hoeft daarom niet te leiden tot meer aanvullende werkzaamheden. (Zie Par. 28)

A24

In het accountantsprotocol is een toelichting opgenomen met betrekking tot de onderzoeksaanpak van de omzet, loonsom en andere informatie. Voor het overzicht van de te onderzoeken risico's en bijbehorende werkzaamheden wordt verwezen naar Bijlage 1, deel A *Tabellen werkzaamheden* uit het accountantsprotocol. De omvang van de werkzaamheden is bepaald in paragraaf 27 van deze Standaard.

De loonsom wordt voor een groot deel getoetst door het UWV. De accountant gaat specifiek de volgende aspecten van de loonsom bij de NOW-aanvraag tot vaststelling na: (Zie Par. 29)

- alle (netto)lonen uit de loonaangifte die meetellen in de berekening van de tegemoetkoming daadwerkelijk zijn uitbetaald aan de betreffende werknemers;
- er is geen sprake van gefingeerde dienstverbanden in de subsidieperiode;
- als sprake is van bevindingen voortvloeiende uit bovenstaande twee beweringen deze hebben geleid tot een correcte bijstelling van de loonaangifte over de subsidieperiode.

Gebruikmaken van de werkzaamheden van een groepsaccountant

A25

In het MKB zal het vaak voorkomen dat sprake is van één accountant die verantwoordelijk is voor het samenstellen van de NOW-aanvragen voor alle werkgevers in een NOW-groep. Het kan soms ook voorkomen dat sprake is van meerdere accountants bij een NOW-groep. In dat geval mag de accountant van een werkgever gebruik maken van het werk van een accountant die de omzet op groepsniveau heeft samengesteld mits de accountant in het kader van de zorgvuldigheid enige voorgeschreven werkzaamheden uitvoert.

De groepsaccountant is hierbij eindverantwoordelijk voor het samenstellen van de omzetdaling van de NOW-groep. De accountant van een werkmaatschappij kan hierbij door de accountant van de NOW-groep worden gevraagd om bepaalde werkzaamheden te verrichten voor de groepsaccountant. In dat geval wordt de accountant van de werkgever beschouwd als (tijdelijk) lid van het opdrachtteam van de groepsaccountant.

Indien nog geen sprake is van een groepsaccountant, kan deze in onderling overleg met de cliënt worden bepaald. (Zie Par. 30)

A25a

De verklaring van de groepsaccountant kan gebruikt worden ten aanzien van:

- het onderzoek van de omzet van de NOW-groep;
- het onderzoek van de naleving van het verbod op uitkering van bonussen en dividenden en de inkoop van eigen aandelen. (Zie Par. 30)

Het samenstellen van een NOW-aanvraag tot vaststelling

A26

Indien sprake is van bevindingen inzake de specifieke aspecten van de loonsom verwacht de gebruiker dat de aanvrager alle fouten herstelt door middel van een correctie in de loonaangifte en/of nabetaling van de nettolonen aan de werknemers. (Zie Par. 34)

A27

De gebruikers van de aan assurance verwante NOW-opdracht gaan ervan uit dat indien de accountant een samenstellingsverklaring heeft afgegeven de aanvrager alle bekende correcties heeft doorgevoerd. Indien dit niet het geval is kan er ook geen samenstellingsverklaring verstrekt worden door de accountant.

Het is aan de werkgever om een keuze te maken of de werkgever gehoor wil geven aan het moreel appèl of de werkgever gebruik wil maken van de regeling en de eventuele gevolgen daarvan af te wegen. Uitgangspunt is dat de werkgever verantwoording aflegt over de wijze waarop aan de subsidievoorwaarden wordt voldaan.

De accountant toetst niet het moreel appèl. Wel onderzoekt de accountant conform het accountantsprotocol of de entiteit zich aan de voorwaarden van de regeling heeft gehouden, of dat de entiteit onrechtmatig subsidie claimt. (Zie Par. 36)

A27a

Bij een gecombineerde opdracht hoeven niet alle bekende afwijkingen per afzonderlijke NOW-verantwoordingsperiode te worden gecorrigeerd. Relevant zijn afwijkingen die gevolgen hebben voor

de totale NOW-subsidie over de gecombineerde NOW verantwoordingsperiodes.
Voorbeeld: Bij een gecombineerde opdracht van NOW 3.1 en NOW 3.2 blijkt dat een afwijking in periode 3.1 vervolgens wordt opgeheven in 3.2 van de gecombineerde opdracht. Dit wordt dan niet gezien als een relevante fout zo lang dit geen gevolgen heeft voor de totale NOW-subsidie van periode 3.1 en 3.2. Een dergelijke fout hoeft daarom niet te leiden tot een aanpassing van de samen te stellen NOW-aanvraag tot vaststelling. (Zie Par. 36)

A28

Wanneer de accountant zaken ziet die kunnen wijzen op fraude of niet-naleving van de NOW-regeling dan zal de accountant dit bespreken met het management en verzoeken om informatie. Hieruit kan blijken dat het vermoeden ongegrond was. Het kan ook nodig zijn dat het management een vermoede fraude of niet-naleving van de NOW-regeling laat onderzoeken om hier duidelijkheid over te krijgen. Als het vermoeden gegrond is, dringt de accountant aan op maatregelen om de geïdentificeerde fraude of niet-naleving van de NOW-regeling te redresseren en stelt de benodigde aanpassingen aan de NOW-aanvraag tot vaststelling voor. In deze situatie informeert de accountant de met governance (toezicht) belaste personen.
Indien het management het vermoeden niet kan weerleggen en bovendien weigert de fraude te onderzoeken, te redresseren of herhaling daarvan te voorkomen, zal de accountant (onder vermelding van reden) de opdracht teruggeven. In dat geval informeert de accountant zowel het management als de met governance (toezicht) belaste personen hierover.

Wwft

Een accountant kan bij de cliënt te maken krijgen met ongebruikelijke transacties waarbij het in bepaalde gevallen wettelijk verplicht is om deze te melden bij de FIU-Nederland in overeenstemming met de voorschriften in de Wwft.
Zie voor de nadere eisen omtrent de Wwft en het doen van een melding NBA-handreiking 1124, *Richtsnoeren voor de interpretatie van Wwft.*

NV NOCLAR

Als de accountant het noodzakelijk vindt in het algemeen belang, neemt de accountant zelf maatregelen die vanuit de positie van de accountant redelijkerwijs mogelijk zijn. Bijvoorbeeld zelf een melding doen bij het UWV (als bevoegde instantie voor de NOW) als de cliënt bij of krachtens wet daartoe verplicht is, maar dit nalaat. Verder informeert de accountant eventuele andere eindverantwoordelijke accountants voor wie deze informatie van belang is bij de uitvoering van hun opdracht voor de cliënt, als de accountant weet dat zij ook bij de cliënt opdrachten uitvoeren en hierover niet door de cliënt zelf zijn geïnformeerd. Daarnaast maakt de accountant een vastlegging in lijn met artikel 21 van de VGBA. (Zie Par. 38)

A29

Het management kan de verantwoordelijkheid voor de NOW-aanvraag tot vaststelling alleen nemen als het management deze begrijpt en het daarmee eens is. Dus licht de accountant de NOW-aanvraag tot vaststelling waar nodig toe. (Zie Par. 39)

A29a

De accountant kan bij een gecombineerde opdracht in één keer een erkenning van het management vragen voor meerdere NOW-aanvragen tot vaststelling. (Zie Par. 39)

A30

De accountant kan hiervoor gebruik maken van de voorbeeldteksten van de NBA in het kader van deze NOW-regeling. (Zie Par. 39)

Documentatie

A31

De documentatie moet zodanig zijn dat een ervaren accountant met kennis van de branche waarin de entiteit opereert en met kennis van de NOW in staat is om te beoordelen of het onderzoek goed is uitgevoerd.
Het is niet nodig om zaken te documenteren die ook anderszins uit het dossier blijken. Het is dus niet nodig om op te schrijven dat werkzaamheden zijn uitgevoerd als dit blijkt uit de verkregen onderzoeksinformatie of uit de afwerking van het werkprogramma. (Zie Par. 40)

A32

Een geschikte termijn waarbinnen de samenstelling van het definitieve opdrachtdossier moet worden afgerond, is in het algemeen een termijn van niet meer dan 2 maanden na de datum van de samenstellingsverklaring.
Met het administratieve proces van het samenstellen wordt niet gedoeld op het verrichten van administratieve diensten voor de cliënt of het samenstellen van de NOW-aanvraag tot vaststelling maar op werkzaamheden om het dossier te ordenen. (Zie Par. 41)

A32a

Bij bepaalde secties in het dossier van een samengevoegde opdracht kan het zijn dat er aanvullingen plaatsvinden naar aanleiding van elke NOW-rapportage. Bijvoorbeeld bij een wijziging in de samenstelling van de NOW-groep in een latere NOW-periode (zie Par. 25 over het inzicht van de accountant/kennis over de entiteit). Een dergelijke aanpassing is niet strijdig met de vereiste om de documentatie

met betrekking tot de werkzaamheden voor een bepaalde periode tijdig af te ronden. Uiteraard moet de informatie die voor een bepaalde periode relevant was, wel beschikbaar blijven. (Zie Par. 41)

Samenstellingsverklaring bij een NOW-aanvraag tot vaststelling
A32b
Dit kan van toepassing zijn op NOW verantwoordingsperiodes vanaf NOW3.
Een rapportage bij een gecombineerde opdracht kan pas plaatsvinden nadat alle werkzaamheden zijn afgerond bij de betreffende NOW verantwoordingsperiodes.
Ondanks dat sprake is van een gecombineerde opdracht, moeten werkgevers wel per NOW verantwoordingsperiode een NOW-aanvraag tot vaststelling indienen. Ook de gezamenlijke samenstellingsverklaring wordt per verantwoordingsperiode aan het UWV aangeleverd. In de samenstellingsverklaring wordt een link gelegd tussen de NOW- verantwoordingsperiode die in de aanvraag tot vaststelling wordt genoemd en het object van onderzoek wat betrekking heeft op meerdere NOW verantwoordingsperiodes. (Zie Par. 42a)
A33
De formats van de verklaring van de accountants worden opgenomen op de websites www.uwv.nl, www.wetten.nl en www.nba.nl. Het hanteren van dit format is van belang voor de verwerking bij het UWV voor de vaststelling van de definitieve aanvraag. (Zie Par. 43)

4416N Aan assurance verwante opdracht bij een Covid-19 gerelateerde subsidieregeling

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard
1
Deze standaard behandelt de verantwoordelijkheden van de accountant:
- wanneer deze de opdracht heeft gekregen om:
  - het management te ondersteunen bij het opstellen en presenteren van de subsidieverantwoording met betrekking tot een Covid-19 gerelateerde subsidie;
  - ten behoeve van de subsidieverstrekker aanvullende werkzaamheden te verrichten zoals beschreven in een accountantsprotocol; en
- om overeenkomstig deze standaard over de opdracht te rapporteren.

2
Deze Standaard kan alleen worden toegepast als het accountantsprotocol behorende bij de subsidieregeling een aan assurance verwante opdracht rechtvaardigt en de opdracht voldoet aan het gestelde in paragraaf 4. (Zie Par. A1)

Relatie met de regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing
3
Als een accountantseenheid een opdracht uitvoert volgens deze Standaard gelden de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (NVKS) op het niveau van de accountantseenheid. In deze Standaard is een bepaling over kwaliteitsbeheersing op het niveau van de afzonderlijke opdracht opgenomen.

Aan assurance verwante opdracht bij een subsidieregeling
4
De opdracht bestaat uit het samenstellen van de subsidieverantwoording inclusief het uitvoeren van aanvullende werkzaamheden zoals deze zijn beschreven in het accountantsprotocol. Er wordt geen assurance verstrekt aan zowel de entiteit die de subsidieverantwoording indient als aan de subsidieverstrekker.
Bij een samenstellingsopdracht gaat de accountant uit van de informatie die de accountant krijgt van het management tenzij de accountant zich ervan bewust wordt dat deze niet compleet, niet nauwkeurig of anderszins onbevredigend is.
In dat geval bespreekt de accountant dit met het management en vraagt om aanvullende of gecorrigeerde informatie. Als de accountant deze informatie niet krijgt, dan geeft de accountant de opdracht terug. De accountant geeft derhalve geen samenstellingsverklaring af als er op grond van de uitvoering van de opdracht aanwijzingen zijn verkregen dat de rapportage afwijkingen bevat.
Bij deze Standaard worden daarenboven aanvullende werkzaamheden verricht die zijn genoemd in het accountantsprotocol waardoor de subsidieverstrekker de subsidieverantwoording kan vaststellen. Daardoor zal een accountant zich eerder bewust worden van informatie die niet compleet, niet nauwkeurig of anderszins onbevredigend is. (Zie Par. A2)
5
Het management blijft verantwoordelijk voor de subsidieverantwoording en voor de basis waarop deze is opgesteld en gepresenteerd. Die verantwoordelijkheid omvat:
- het toepassen door het management van oordeelsvormingen die voor het opstellen en presenteren van de subsidieverantwoording zijn vereist, inclusief:
  - de selectie en toepassing van passende grondslagen voor financiële verslaggeving; en

- het ontwikkelen van redelijke schattingen, waar nodig;
- het voldoen aan de overige voorwaarden van de subsidieregeling.

6
Deze Standaard legt het management of de met governance belaste personen geen verantwoordelijkheden op of doet geen afbreuk aan wet- en regelgeving die deze verantwoordelijkheden bepalen. Het uitgangspunt voor een opdracht die overeenkomstig deze Standaard wordt uitgevoerd, is dat het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen bepaalde verantwoordelijkheden hebben aanvaard die fundamenteel zijn voor de uitvoering van de samenstellingsopdracht.

Autoriteit van deze Standaard
7
Deze Standaard bevat vereisten die de accountant in staat stellen om de vermelde doelstelling van de opdracht te behalen. Deze vereisten worden uitgedrukt door gebruik te maken van het hulpwerkwoord 'dienen' (in: 'iets dienen te doen'). (Zie Par. A3)
8
Daarnaast bevat deze Standaard inleidende teksten, definities en toepassingsgerichte en overige verklarende teksten die de relevante context bieden voor een goed inzicht in de Standaard. (Zie Par. A4)
9
De uitleg in de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten heeft niet de status van een vereiste, wel is deze relevant voor de correcte toepassing van de vereisten. (Zie Par. A5)
10
De accountant mag ervan uit gaan dat alle relevante vereisten in het kader van een aan assurance verwante opdracht bij een subsidieregeling in deze Standaard zijn opgenomen. (Zie Par. A6 en A7)

Ingangsdatum
11
Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstellingen
12
Het doel van de accountant bij het verrichten van een aan assurance verwante opdracht bij een subsidieregeling onder deze Standaard is:
a. het toepassen van deskundigheid op het gebied van administratieve verwerking en financiële verslaggeving ter ondersteuning van het management bij het opstellen en presenteren van de subsidieverantwoording;
b. in overeenstemming met de vereisten van deze Standaard het verrichten van aanvullende werkzaamheden op de van het management ontvangen informatie; en
c. het rapporteren in overeenstemming met de vereisten van deze Standaard.

Definities
13
Voor de definities en begrippen uit de regeling wordt verwezen naar de subsidieregeling (inclusief de toelichting).
13A
De paragrafen 17 en 17A van Standaard 4410 zijn van overeenkomstige toepassing, voor zover in deze Standaard en de subsidieregeling (inclusief de toelichting) niet anders is bepaald.

Vereisten

Het verrichten van een aan assurance verwante opdracht bij een subsidieregeling in overeenstemming met deze Standaard
14
De accountant dient inzicht te hebben in de gehele tekst van deze Standaard, inclusief de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten, om de doelstellingen te begrijpen en de vereisten naar behoren toe te passen. (Zie Par. A8)

Het naleven van relevante vereisten
15
De accountant dient te voldoen aan alle vereisten van deze Standaard, tenzij een bepaalde vereiste niet relevant is, bijvoorbeeld omdat de betreffende omstandigheden niet van toepassing zijn op de opdracht.
16
De accountant dient geen naleving van deze Standaard te vermelden tenzij de accountant alle vereisten van deze Standaard heeft nageleefd die voor de aan assurance verwante opdracht bij een subsidieregeling relevant zijn.

Ethische voorschriften
17
De accountant dient de relevante ethische voorschriften van de VGBA na te leven. (Zie Par. A9 – A10)

Professioneel-kritische instelling
18
De accountant dient de opdracht met een professioneel-kritische instelling uit te voeren. (Zie Par. A11)

Professionele oordeelsvorming
19
De accountant dient bij de opdracht professionele oordeelsvorming toe te passen. (Zie Par. A12)

Kwaliteitsbeheersing op het niveau van de opdracht
20
De opdrachtpartner dient:
- een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (OKB) te laten uitvoeren. (Zie Par. A13 – A14)
  Bij de wijze waarop deze OKB wordt ingevuld dient in ieder geval aandacht te worden besteed aan de volgende aspecten:
  - alle relevante documenten en informatie worden aan de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar verstrekt;
  - de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar voert een objectieve evaluatie uit van de naar eigen mening belangrijkste aangelegenheden en stelt vast of de uitgevoerde opdracht inclusief de aanvullende werkzaamheden uit het accountantsprotocol voldoende basis zijn om de samenstellingsverklaring af te geven;
  - de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar bespreekt significante oordeelsvormingen en de eigen evaluatie met de opdrachtpartner; of
- een andere maatregel te nemen die minstens zo effectief is als een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling. (Zie Par. A15)

21
De opdrachtpartner dient verantwoordelijkheid te nemen voor: (Zie Par. A16)
a. de algehele kwaliteit van de aan assurance verwante opdracht die aan die opdrachtpartner is toegewezen; en
b. het uitvoeren van de opdracht in overeenstemming met het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantseenheid, door:
   1. het volgen van passende procedures bij de aanvaarding en continuering van relaties met cliënten en opdrachten;
   2. vast te stellen dat het opdrachtteam collectief over de passende competenties en capaciteiten beschikt om de opdracht uit te voeren;
   3. alert te zijn op aanwijzingen van het niet-naleven van relevante ethische voorschriften door leden van het opdrachtteam en door het bepalen van de passende actie als er aangelegenheden onder de aandacht van de opdrachtpartner komen die erop wijzen dat leden van het opdrachtteam relevante ethische voorschriften niet hebben nageleefd;
   4. de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van de opdracht in overeenstemming met professionele standaarden en door wet- en regelgeving gestelde eisen;
   5. het nemen van de verantwoordelijkheid voor het onderhouden van geschikte opdrachtdocumentatie; en
   6. vast te stellen dat een kwaliteitsbeoordeling door een kwaliteitsbeoordelaar is uitgevoerd en afgerond vóór het afgeven van de samenstellingsverklaring.

Aanvaarding van de opdracht
22
De accountant dient na te gaan of de werkzaamheden uit het accountantsprotocol uitvoerbaar zijn en relevant in het kader van de opdracht. (Zie Par. A17)
23
De accountant dient na te gaan of de cliënt geaccepteerd kan worden dan wel of de cliëntrelatie gecontinueerd kan worden in overeenstemming met het kwaliteitssysteem van de accountantseenheid. (Zie Par. A18, A19 en A20)
24
De accountant dient de opdracht niet te aanvaarden tenzij de accountant de opdrachtvoorwaarden met het management, of een andere opdrachtgevende partij, overeen is gekomen, inclusief:
a. het beoogde gebruik en de verspreiding van de subsidieverantwoording en beperkingen betreffende het gebruik of de verspreiding ervan;
b. identificatie van de subsidieregeling;
c. de doelstelling en reikwijdte van de opdracht bij de aan assurance verwante opdracht bij een subsidieregeling;

d. de verantwoordelijkheden van de accountant, inclusief het vereiste om relevante ethische voorschriften na te leven;
e. dat het verstrekken van de samenstellingsverklaring bij de subsidieverantwoording niet per definitie leidt tot een toekenning van de subsidie door de subsidieverstrekker; (Zie Par. A21)
f. de verantwoordelijkheden van het management voor:
   1. het opstellen en presenteren van de subsidieverantwoording in overeenstemming met de subsidieregeling;
   2. de nauwkeurigheid en de volledigheid van de vastleggingen, documenten, uitleg en overige informatie die door het management worden verschaft voor de samenstellingsopdracht; en
   3. oordeelsvormingen die bij het opstellen en presenteren van de subsidieverantwoording nodig zijn, inclusief die waarvoor de accountant in de loop van de samenstellingsopdracht ondersteuning kan bieden.
g. de verwachte vorm en inhoud van de samenstellingsverklaring.

25

De accountant dient, voorafgaand aan het uitvoeren van de opdracht, de overeengekomen opdrachtvoorwaarden schriftelijk in een opdrachtbevestiging of andere overeenkomst vast te leggen.

Communicatie met het management

26

De accountant dient tijdig belangrijke aangelegenheden met betrekking tot de subsidieverantwoording te bespreken met het management.

Het uitvoeren van de opdracht

Het inzicht van de accountant

27

De accountant dient kennis te verwerven over de entiteit die relevant is voor het samenstellen van de subsidieverantwoording en de aanvullende werkzaamheden bij de subsidieverantwoording. De accountant dient daarbij onder andere aandacht te besteden aan de voor de subsidieverantwoording van belang zijnde:

a activiteiten van de entiteit, inclusief het administratieve systeem en administratieve vastleggingen van de entiteit; en
b het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, inclusief de toepassing hiervan in de sector van de entiteit.

(Zie Par. A22)

Het uitvoeren van aanvullende werkzaamheden

28

Bij het uitvoeren van de aanvullende werkzaamheden dient de accountant kennis te nemen van de daaraan gestelde eisen in het accountantsprotocol en past de accountant dit toe bij het uitvoeren van de opdracht.

29

De aanvullende werkzaamheden zijn minder omvangrijk dan die tijdens een assurance-opdracht worden uitgevoerd. Deze bestaan bijvoorbeeld uit het onderzoeken van de grootste posten, ongebruikelijke posten en deelwaarnemingen. De accountant dient op basis van professionele oordeelsvorming de omvang van deze werkzaamheden te bepalen.

30

De accountant dient na te gaan of de uitkomsten van de extra werkzaamheden (bijvoorbeeld als gevolg van geconstateerde afwijkingen in het onderzoek) aanleiding geven om meer werkzaamheden uit te voeren om het gevolg van de fout te kunnen bepalen.

Het samenstellen van een subsidieverantwoording

31

De accountant dient de subsidieverantwoording samen te stellen door gebruik te maken van:

- vastleggingen, documenten, uitleg en overige informatie inclusief significante oordeelsvormingen die door het management zijn verschaft; en
- de door de accountant uitgevoerde aanvullende werkzaamheden.

32

Als de accountant in de loop van het samenstellen van de subsidieverantwoording ondersteuning voor significante oordeelsvormingen heeft geboden, dient de accountant deze te bespreken met het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen.

33

Voorafgaand aan de afronding van de samenstellingsopdracht dient de accountant de samengestelde subsidieverantwoording te lezen in het licht van het inzicht van de accountant in de activiteiten van de entiteit en de subsidieregeling.

34

Indien de accountant zich gedurende de samenstellingsopdracht ervan bewust wordt dat de door het management verschafte vastleggingen, documenten, uitleg of overige informatie, inclusief significante oordeelsvormingen, niet compleet, niet nauwkeurig of anderszins onbevredigend zijn – waaronder geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van de subsidieregeling – dient de accountant dat onder de aandacht van het management te brengen. De accountant dient ook om de aanvullende of gecorrigeerde informatie te verzoeken en hiervoor aanvullende werkzaamheden te verrichten. De accountant dringt waar nodig aan op adequate opvolging van geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van de subsidieregeling.

35

Indien de accountant niet in staat is om de opdracht te voltooien omdat het management geen vastleggingen, documenten, uitleg of overige informatie, inclusief significante oordeelsvormingen, verschaft zoals was verzocht, dan dient de accountant de opdracht terug te geven. Dit is ook het geval als het management geen adequate opvolging geeft aan geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van de subsidieregeling.
De accountant dient ook het management en de met governance belaste personen in te lichten over de redenen voor teruggave.

36

Indien de accountant zich er tijdens het verloop van de opdracht van bewust wordt dat:

- de samengestelde subsidieverantwoording (rapportage) niet aan de voorwaarden van de subsidieregeling voldoet;
- aanpassingen aan de samengestelde subsidieverantwoording vereist zijn zodat deze geen afwijking van materieel belang bevat (Zie Par. A23); of
- de samengestelde subsidieverantwoording op andere wijze misleidend is – waaronder geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van de subsidieregeling -,

dan dient de accountant de geschikte aanpassingen aan het management voor te stellen. De accountant dringt waar nodig aan op adequate opvolging van geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van de subsidieregeling.

37

Indien het management weigert, of het de accountant niet toestaat de voorgestelde aanpassingen aan de samengestelde subsidieverantwoording aan te brengen, dient de accountant de opdracht terug te geven. Dit is ook het geval als het management geen adequate opvolging geeft aan geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van de subsidieregeling.
De accountant dient ook het management en de met governance belaste personen in te lichten over de redenen voor de teruggave.

38

Als er sprake is van geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van de subsidieregeling dan dient de accountant na te gaan of er aanvullende zaken moeten worden gedaan op grond van andere wet – en regelgeving zoals de Wwft of de NV NOCLAR. (Zie Par. A24)

39

De accountant dient een erkenning van het management te verkrijgen dat het de verantwoordelijkheid heeft genomen voor de definitieve versie van de subsidieverantwoording. (Zie Par. A25)

Documentatie

40

De accountant dient het volgende in het dossier op te nemen: (Zie Par. A26)

a. significante aangelegenheden die zich voordoen tijdens de aan assurance verwante opdracht bij de subsidieregeling en hoe de accountant hiermee is omgegaan;
b. een aansluiting van de samengestelde subsidieverantwoording op de onderliggende vastleggingen, documenten, uitleg en overige informatie die door het management is verschaft;
c. de aard, timing en omvang van de uitgevoerde werkzaamheden en de daaruit voortvloeiende uitkomsten;
d. informatie die aantoont dat de opdracht in overeenstemming met deze Standaard, het accountantsprotocol en de voorwaarden van de opdracht is uitgevoerd;
e. informatie die aantoont dat alle relevante aanvullende werkzaamheden uit het accountantsprotocol zijn uitgevoerd;
f. waar van toepassing de bespreking en evaluatie van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling; en
g. een kopie van de definitieve versie van de samengestelde subsidieverantwoording waarvoor het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen hun verantwoordelijkheid hebben erkend, en de samenstellingsverklaring.

41

De accountant dient de opdrachtdocumentatie samen te voegen in een opdrachtdossier en het administratieve proces van het samenstellen van het definitieve opdrachtdossier tijdig na de datum van de samenstellingsverklaring te voltooien. (Zie Par. A27)

Samenstellingsverklaring bij een subsidieverantwoording

42

Een belangrijk doel van de samenstellingsverklaring is het duidelijk communiceren van de aard van de werkzaamheden en de rol en de verantwoordelijkheden van de accountant tijdens de opdracht. De samenstellingsverklaring is geen middel om een oordeel of een conclusie over de subsidieverantwoording tot uitdrukking te brengen, in welke vorm dan ook.

43

De samenstellingsverklaring die wordt uitgebracht dient schriftelijk te zijn en dient ten minste de volgende elementen te omvatten:

a. de titel van de verklaring;
b. de geadresseerde(n), zoals door de opdrachtvoorwaarden wordt vereist;
c. een vermelding dat de accountant de subsidieverantwoording heeft samengesteld op basis van de informatie die door het management is verschaft;
d. een beschrijving van de verantwoordelijkheden van het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen met betrekking tot de samenstellingsopdracht en met betrekking tot de subsidieverantwoording;
e. verwijzing naar de subsidieregeling;
f. identificatie van de subsidieverantwoording en vermelding van de periode waarop de subsidieverantwoording betrekking heeft;
g. een beschrijving van de verantwoordelijkheden van de accountant bij het samenstellen van de subsidieverantwoording, waaronder uitvoering van de opdracht overeenkomstig deze Standaard en naleving van de relevante ethische voorschriften door de accountant;
h. een beschrijving van wat een samenstellingsopdracht overeenkomstig deze Standaard inhoudt;
i. een vermelding dat er geen assurance-opdracht uitgevoerd is waardoor geen oordeel of conclusie wordt verstrekt met betrekking tot de subsidieverantwoording;
j. een vermelding dat de aanvullende werkzaamheden beperkter zijn dan die uitgevoerd worden in het kader van een assurance-opdracht verricht in overeenstemming met de Nederlandse standaarden voor assurance-opdrachten;
k. een vermelding dat geen samenstellingsverklaring zou zijn afgegeven als uit de verrichte werkzaamheden bevindingen naar voren zouden zijn gekomen waarmee geen rekening is gehouden bij de subsidieverantwoording;
l. een toelichtende paragraaf die:
    1. het doel beschrijft waarvoor en de beoogde gebruikers voor wie, de subsidieverantwoording is opgesteld; en
    2. de aandacht van de lezers van de verklaring vestigt op het feit dat de subsidieverantwoording mogelijk niet voor andere doeleinden geschikt is.
m. de datum van de samenstellingsverklaring;
n. de handtekening van de accountant; en
o. het adres van de accountant.

44

Ook indien op grond van de subsidieregeling of het accountantsprotocol van de accountant wordt vereist dat de accountant zich houdt aan een specifieke opmaak of formulering in de samenstellingsverklaring, mag de samenstellingsverklaring slechts naar deze Standaard verwijzen als de samenstellingsverklaring ten minste elk van de in paragraaf 43 opgenomen elementen bevat. (Zie Par. A28)

45

De accountant dient de verklaring te dateren op de datum waarop de accountant de samenstellingsopdracht overeenkomstig deze Standaard heeft voltooid.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Toepassingsgebied van deze Standaard

A1

Het is de verantwoordelijkheid van de subsidieverstrekker om in het accountantsprotocol in voldoende detail te beschrijven in welke situaties een aan assurance verwante opdracht volstaat. (Zie Par. 2)

Aan assurance verwante opdracht bij een subsidieregeling

A2

De accountant neemt bij het toepassen van deze Standaard kennis van de subsidieregeling en het bijbehorende accountantsprotocol en past dit toe bij het uitvoeren van de opdracht. (Zie Par. 4)

Autoriteit van deze Standaard

A3

De terminologie deze paragraaf is gebaseerd op die van de overige standaarden in de NV COS waar deze Standaard onderdeel van uitmaakt.
Vereisten beschrijven op hoofdlijnen de werkzaamheden die de accountant bij een opdracht moet uitvoeren. (Zie Par. 7)

A4

In de inleidende teksten wordt een inleiding gegeven op het doel van een standaard en worden de randvoorwaarden geschetst voor de uitvoering.
In de definities wordt uitgelegd wat wordt bedoeld met bepaalde in de Standaard gebruikte begrippen. (Zie Par. 8)
A5
Toepassingsgerichte teksten en overige verklarende teksten leggen uit waarom bepaalde werkzaamheden worden vereist en hoe de werkzaamheden kunnen worden ingevuld in een bepaalde situatie. (Zie Par. 9)
A6
Voor de goede toepassing van de vereisten moeten deze gelezen worden in de context van het accountantsprotocol. (Zie Par. 10)
A7
Het kan een accountant helpen om bij het uitvoeren van de opdracht gebruik te maken van de informatie in andere standaarden zoals Standaard 240 of 4410. Daarmee wordt niet beoogd om de vereisten van deze Standaarden van toepassing te verklaren op deze Standaard. (Zie Par. 10)

Het verrichten van een aan assurance verwante opdracht bij een subsidieregeling in overeenstemming met deze Standaard
A8
Uit de vereisten in deze Standaard blijkt dat om tot een goede toepassing te komen deze Standaard gelezen moet worden in samenhang met het accountantsprotocol welke is opgesteld door het de subsidieverstrekker. (Zie Par. 14)

Ethische voorschriften
A9
De NOW-opdracht is met de nodige waarborgen omgeven waarbij de accountant de verantwoordelijkheid heeft te handelen in het algemeen belang door het naleven van de fundamentele beginselen van de beroepsethiek. De Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) legt de volgende fundamentele beginselen van de beroepsethiek vast die accountants naleven bij het uitvoeren van professionele diensten en verschaft een conceptueel raamwerk voor de toepassing. Die fundamentele beginselen zijn:
- professionaliteit;
- integriteit;
- objectiviteit;
- vakbekwaamheid en zorgvuldigheid; en
- vertrouwelijkheid.

Bij het naleven van de VGBA is het vereist dat bedreigingen van de relevante fundamentele beginselen worden geïdentificeerd en hierop op passende wijze wordt gereageerd. (Zie Par. 17)
A10
Omdat het een aan assurance verwante opdracht betreft is de Verordening inzake de Onafhankelijkheid (ViO) hier niet van toepassing. (Zie Par. 17)

Professioneel-kritische instelling
A11
De accountant gebruikt een professioneel-kritische instelling onder meer bij de aanvullende werkzaamheden op de van het management ontvangen informatie. (Zie Par. 18)
Dit houdt onder meer in dat de accountant alert is op:
a. informatie die niet consistent is of tegenstrijdig is met andere uit het onderzoek verkregen informatie;
b. informatie die ertoe leidt dat er twijfel ontstaat over de betrouwbaarheid van documenten en mondeling verkregen informatie.

Professionele oordeelsvorming
A12
De accountant gebruikt professionele oordeelsvorming bij het maken van diverse afwegingen tijdens het uitvoeren van de opdracht. Daartoe gebruikt de accountant de kennis, ervaring en relevante training in de context van de Standaard en ethische beginselen. (Zie Par. 19)
Dit houdt onder meer in:
- afwegen of een opdracht bij de Aan assurance verwante opdracht bij een Covid-19 gerelateerde subsidieregeling geschikt is in de gegeven omstandigheden;
- afwegen of het management adequate opvolging geeft aan geïdentificeerde of vermoede fraude;
- afwegen welke werkzaamheden uitgevoerd dienen te worden om voldoende grondslag te krijgen voor de samenstellingsverklaring.

Kwaliteitsbeheersing op het niveau van de opdracht
A13

Bij subsidies van de rijksoverheid boven de 125.000 euro wordt veelal een controleverklaring gevraagd. In dat geval moet de accountant onafhankelijk zijn. Bij de totstandkoming van de standaarden bij de NOW-regeling is geconstateerd dat onafhankelijkheid niet noodzakelijk was als een aanvullende eis bij een aan assurance verwante opdracht.
Dat neemt niet weg dat gezien het belang van de covid-19 gerelateerde subsidies voor de continuïteit van organisaties, een bedreiging van de objectiviteit van de accountant reëel aanwezig is. In dat kader is er in deze Standaard voor gekozen om een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (OKB) voor te schrijven dan wel een maatregel die minstens zo effectief is. (Zie Par. 20)

A14

De kwaliteitsbepaler bepaalt in het kader van het kwaliteitsstelsel van de accountantseenheid de wijze waarop deze OKB-vorm krijgt. De NVKS is hier vormvrij in.
De opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar laat de diepgang van de werkzaamheden afhangen van de aard en omvang van de opdracht. Desgewenst kan bij de OKB ook nagegaan worden of de opdracht vakbekwaam en zorgvuldig is uitgevoerd. (Zie Par. 20)

A15

De accountant kan bij het toepassen van andere maatregelen steunen op procedures die de accountantseenheid geïmplementeerd heeft in het eigen kwaliteitssysteem, mits de accountant heeft vastgesteld dat deze maatregelen borgen dat de accountant objectief de opdracht uitvoert. (Zie Par. 20)

A16

Bij het nemen van verantwoordelijkheid voor de algehele kwaliteit van elke opdracht wordt door de handelingen van de opdrachtpartner en passende signalen aan de andere leden van het opdrachtteam het belang van het bereiken van kwaliteit van de opdracht benadrukt door het volgende: (Zie Par. 21)

a. het uitvoeren van werkzaamheden die voldoen aan professionele standaarden en vereisten die door wet- en regelgeving worden gesteld, waaronder in het kader van deze opdracht het accountantsprotocol;
b. het naleven van de van toepassing zijnde procedures van de accountantseenheid met betrekking tot kwaliteitsbeheersing; en
c. het uitbrengen van de samenstellingsverklaring overeenkomstig deze Standaard.

Aanvaarding van de opdracht

A17

De uitvoerbaarheid en relevantie van de werkzaamheden blijkt gewoonlijk uit een beoordeling door de Werkgroep Controleprotocollen (COPRO) van de NBA. COPRO beoordeelt of het accountantsprotocol uitvoerbaar is voor de accountant aan de hand van de Schrijfwijzer Accountantsprotocollen. De uitkomst van deze beoordeling door COPRO is opgenomen op de website van de NBA onder https://www.nba.nl/themas/controleprotocollen/controleprotocollen/. Bij twijfel kan contact worden opgenomen met de NBA. (Zie Par. 22)

A18

De accountant besteedt hierbij onder andere aandacht aan de Wwft.
Wanneer de accountant nog niet eerder een cliëntrelatie had met de opdrachtgever kan collegiaal overleg noodzakelijk zijn. Bijvoorbeeld met de accountant die eerder de jaarrekening heeft samengesteld bij dezelfde cliënt, maar geen aan assurance verwante opdracht in het kader van de subsidieregeling wil of kan uitvoeren. Op grond van artikel 15a van de VGBA kan het verplicht zijn om collegiaal overleg te voeren.
Ook als collegiaal overleg niet is verplicht, is het bij nieuwe cliënten verstandig om bij de vorige dienstverlener na te gaan of deze informatie heeft die de accountant kan helpen bij de afweging over het aanvaarden van de opdracht. (Zie Par. 23)

A19

Een attentiepunt bij de opdrachtaanvaarding is de situatie dat eerder een collega-accountant de aan assurance verwante opdracht bij de subsidieregeling heeft teruggeven omdat de collega-accountant deze opdracht niet in overeenstemming met de Standaard kon afronden
Een risico is dat de accountant hiervan niet op de hoogte is. Dit speelt vooral in de situatie waarin geen sprake is van een ‘vaste’ accountant met een doorlopende opdracht zoals voor het samenstellen van de jaarrekening. Op grond van artikel 15a van de VGBA kan het verplicht zijn om collegiaal overleg te voeren.
Daarnaast heeft een accountant de volgende mogelijkheden om te onderzoeken of een opdracht door een collega accountant is teruggegeven:

a. navraag hierover bij de cliënt zelf (en dit eventueel bevestigen in de opdrachtbevestiging); of
b. vrijwillig collegiaal overleg met een (eventuele) andere beroepsbeoefenaar zoals een administrateur of fiscalist. (Zie Par. 23)

A20

Door het uitvoeren van een aan assurance verwante opdracht bij een subsidieregeling, kan een bedreiging ontstaan van de onafhankelijkheid van de accountant bij een assurance-opdracht ten opzichte van het assurance-object, de verantwoordelijke entiteit of persoon. Dit zal met name spelen

als beide opdrachten (samenloop van dienstverlening) betrekking hebben op hetzelfde object van onderzoek.
Als een accountant zowel een jaarrekening controleert als een aan assurance verwante opdracht bij een subsidieregeling uitvoert bij dezelfde entiteit, kan dit eventueel leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de accountant die de jaarrekening controleert. Dit kan tot gevolg hebben dat die jaarrekeningcontrole niet kan worden uitgevoerd.
Denk hierbij bijvoorbeeld aan de situatie dat de accountant managementbeslissingen zou nemen bij het samenstellen van de subsidieverantwoording en de subsidie later weer moet controleren in het kader van de jaarrekeningcontrole.
Het is dan ook verstandig dergelijke bedreigingen te onderkennen voordat bij een entiteit waar normaal een vrijwillige controle wordt uitgevoerd door dezelfde accountant een aan assurance verwante opdracht wordt geaccepteerd. (Zie Par. 23)

A21

Een samenstellingsverklaring van de accountant bij de subsidieverantwoording is geen garantie voor het toekennen van de subsidie door de subsidieverstrekker. Het is mogelijk dat de subsidieverstrekker andere informatie ter beschikking heeft dan de accountant op grond waarvan de subsidieverstrekker besluit om (nog) niet tot het toekennen van de subsidie over te gaan of om deze gewijzigd toe te kennen. (Zie Par. 24)

Het uitvoeren van de opdracht

Het inzicht van de accountant

A22

De accountant kan gebruik maken van kennis die de accountant bij eerdere contacten, waaronder eerdere opdrachten, met de cliënt heeft verkregen, als de accountant vaststelt dat deze kennis nog relevant is. De accountant gaat na wat voor de subsidieregeling relevant is. De accountant gaat na wat voor de subsidieregeling relevant is, bijvoorbeeld de structuur van de groep waar de entiteit onderdeel van uitmaakt. (Zie Par. 27)

Het samenstellen van subsidieverantwoording

A23

Waar van toepassing houdt de accountant rekening met hetgeen in het accountantsprotocol is opgenomen over het begrip materialiteit. (Zie Par. 36)

A24

Wanneer de accountant zaken ziet die kunnen wijzen op fraude of niet-naleving van de subsidieregeling dan zal de accountant dit bespreken met het management en verzoeken om informatie. Hieruit kan blijken dat het vermoeden ongegrond was. Het kan ook nodig zijn dat het management een vermoede fraude of niet-naleving van de subsidieregeling laat onderzoeken om hier duidelijkheid over te krijgen. Als het vermoeden gegrond is, dringt de accountant aan op maatregelen om de geïdentificeerde fraude of niet-naleving van de subsidieregeling te redresseren en stelt de benodigde aanpassingen aan de subsidieverantwoording voor. In deze situatie informeert de accountant de met governance (toezicht) belaste personen.
Indien het management het vermoeden niet kan weerleggen en bovendien weigert de fraude te onderzoeken, te redresseren of herhaling daarvan te voorkomen, zal de accountant (onder vermelding van reden) de opdracht teruggeven. In dat geval informeert de accountant zowel het management als de met governance (toezicht) belaste personen hierover.

Wwft

Een accountant kan bij de cliënt te maken krijgen met ongebruikelijke transacties waarbij het in bepaalde gevallen wettelijk verplicht is om deze te melden bij de FIU-Nederland in overeenstemming met de voorschriften in de Wwft.
Zie voor de nadere eisen omtrent de Wwft en het doen van een melding NBA-handreiking 1124, *Richtsnoeren voor de interpretatie van Wwft.*

NV NOCLAR

De NV NOCLAR vraagt van accountants dat zij bij niet naleving van wet- en regelgeving eerst de organisatie aanzetten om het gedrag te verbeteren. Pas als de organisatie niet voldoende doet om de gevolgen te redresseren en om herhaling te voorkomen kan het komen tot een melding bij de bevoegde instanties. Dit overigens niet voordat de organisatie op de hoogte is gebracht van het feit dat de accountant tot een melding wil overgaan. Een dergelijke melding vindt plaats als de accountant meent dat dit in het maatschappelijk belang noodzakelijk is. Zo is mogelijk een melding nodig als een accountant naar aanleiding van een discussie over een mogelijke fraude of niet naleving middels een tussentijdse opzegging ontheven wordt van de opdracht. De bevoegde instanties (meldpunt) kunnen blijken uit de subsidieregeling.
Verder informeert de accountant eventuele andere eindverantwoordelijke accountants voor wie deze informatie van belang is bij de uitvoering van hun opdracht voor de cliënt, als de accountant weet dat

zij ook bij de cliënt opdrachten uitvoeren en hierover niet door de cliënt zelf zijn geïnformeerd. Daarnaast maakt de accountant een vastlegging in lijn met artikel 21 van de VGBA. (Zie Par. 38)

A25

Het management kan de verantwoordelijkheid voor de subsidieverantwoording alleen nemen als het management deze begrijpt en het daarmee eens is. Dus licht de accountant de subsidieverantwoording waar nodig toe. (Zie Par. 39)

Documentatie

A26

De documentatie moet zodanig zijn dat een ervaren accountant met kennis van de branche waarin de entiteit opereert en met kennis van de subsidieregeling in staat is om te beoordelen of het onderzoek goed is uitgevoerd.

Het is niet nodig om zaken te documenteren die ook anderszins uit het dossier blijken. Het is dus niet nodig om op te schrijven dat werkzaamheden zijn uitgevoerd als dit blijkt uit de verkregen onderzoeksinformatie of uit de afwerking van het werkprogramma. (Zie Par. 40)

A27

Een geschikte termijn waarbinnen de samenstelling van het definitieve opdrachtdossier moet worden afgerond, is in het algemeen een termijn van niet meer dan 2 maanden na de datum van de samenstellingsverklaring.

Met het administratieve proces van het samenstellen wordt niet gedoeld op het verrichten van administratieve diensten voor de cliënt of het samenstellen van de subsidieverantwoording maar op werkzaamheden om het dossier te ordenen. (Zie Par. 41)

Samenstellingsverklaring bij een subsidieverantwoording

A28

Het is mogelijk dat in het accountantsprotocol een format voor de samenstellingsverklaring bij een subsidieverantwoording is opgenomen of dat dit op andere wijze door de subsidieverstrekker is gepubliceerd naar aanleiding van het accountantsprotocol. (Zie Par. 43)

5000–5699 Overige opdrachten

5500N Transactiegerelateerde adviesdiensten

Inleiding

1

Deze Standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen en aanwijzingen te geven omtrent de vaktechnische verantwoordelijkheid van de beroepsbeoefenaar ten aanzien van de uitvoering van een opdracht tot het verlenen van transactiegerelateerde adviesdiensten.

2

Bij opdrachten tot het verlenen van transactiegerelateerde adviesdiensten levert de beroepsbeoefenaar adviesdiensten met betrekking tot een voorgenomen transactie van een opdrachtgever, in het algemeen met een derde partij. Voorbeelden van transacties zijn: kapitaalmarkttransacties, uitgifte/verkoop of koop van aandelen, overname of verkoop van ondernemingen of onderdelen daarvan, het verstrekken of ontvangen van financieringen, herfinancieringen, securisaties, fusies, allianties en soortgelijke activiteiten.

3

Transactiegerelateerde adviesdiensten zijn geen assurance-opdrachten en geen aan assurance verwante opdrachten. Informatie verkregen ten behoeve van het adviesproces wordt niet gecontroleerd of beoordeeld als bedoeld in het Stramien voor Assurance-opdrachten.

4

De opdracht tot uitvoering van een transactiegerelateerde adviesdienst kan samenlopen met werkzaamheden met een assurance-karakter als bedoeld in het Stramien voor Assurance-opdrachten. **In de opdrachtbevestiging en in de schriftelijke rapportage dient de accountant werkzaamheden met een assurance-karakter duidelijk te scheiden van adviesdiensten.** In de opdrachtbrief door ten minste gebruik te maken van afzonderlijke paragrafen en in de rapportage door het gebruik van afzonderlijke secties.

5

Een opdracht tot het verlenen van transactiegerelateerde adviesdiensten kan elementen bevatten die voldoen aan de definitie van assurance-opdrachten, maar hoeft daarmee niet te voldoen aan de vereisten van de Standaarden zolang voor de oordelen, standpunten of uitspraken waaraan een gebruiker zekerheid zou kunnen ontlenen, elk van de onderstaande punten geldt:

a. deze oordelen, standpunten of uitspraken zijn slechts van ondergeschikte betekenis binnen de gehele opdracht;
b. het gebruik van elk schriftelijk rapport dat wordt verstrekt, is uitdrukkelijk beperkt tot personen die hiervoor geautoriseerd zijn op grond van een overeenkomst tussen de opdrachtgever en de

beroepsbeoefenaar (geautoriseerde gebruikers) De geautoriseerde gebruikers worden geïdentificeerd in het rapport of worden geïdentificeerd in een specifieke overeenkomst;
c. op grond van een schriftelijke afspraak met de geautoriseerde gebruikers is de opdracht niet bedoeld als een assurance-opdracht; en
d. de opdracht wordt in het rapport van de beroepsbeoefenaar niet aangemerkt als een assurance-opdracht.

6

Bij opdrachten tot het verlenen van transactiegerelateerde adviesdiensten maakt de beroepsbeoefenaar gebruik van zijn vaktechnische vaardigheden, opleiding, ervaring, kennis van het adviesproces en zijn waarnemingen tijdens de door hem uitgevoerde adviesdiensten.

7

Het adviesproces is een analytisch proces, dat bestaat uit (een combinatie van) activiteiten onder andere met betrekking tot:
a. het bepalen van de doelstelling van de opdracht;
b. het verzamelen, analyseren en interpreteren van de voor de transactie relevante informatie;
c. het definiëren van risico's en mogelijkheden;
d. het evalueren van alternatieven;
e. het ontwikkelen van aanbevelingen inclusief een advies over de te nemen stappen;
f. het communiceren van de uitkomsten, en soms implementatie en follow-up.

7A

De definities in de Standaarden 000N t/m 800 zijn van overeenkomstige toepassing, voor zover in deze Standaard niet anders is bepaald.

Doel van de opdracht tot het verlenen van transactiegerelateerde adviesdiensten

8

Het primaire doel van een opdracht tot het verlenen van transactiegerelateerde adviesdiensten is het ondersteunen van de geautoriseerde gebruiker bij aspecten van het besluitvormingsproces inzake een voorgenomen transactie. Met de opdrachtgever kunnen ook andere transactie-ondersteunende diensten worden overeengekomen.

9

Voorbeelden van transactiegerelateerde adviesdiensten zijn:
a. transactie-evaluatie of due diligence ondersteuning, al dan niet geïnitieerd door de verkoper, uitgebreid of beperkt van opzet;
b. assistentie bij het opstellen en analyseren van waarderingsmodellen of prognoses;
c. bedrijfswaarderingen, inclusief conclusies met betrekking tot waarden;
d. het ondersteunen bij het ontwikkelen van een businessplan;
e. assistentie bij het opstellen of het analyseren van koop- of verkoopcontracten met name gericht op afrekeningsmechanismen of op specifieke boekhoudkundige aspecten met betrekking tot garanties;
f. assistentie bij openbare biedingen;
g. assistentie van een verkoper of verkrijger van financiering bij het verstrekken van informatie aan kopers of financiers en advisering omtrent optimalisatie van dit proces (opstellen Informatie Memoranda, opzetten datarooms);
h. strategische en commerciële analyses;
i. ondersteunen bij onderhandelingen;
j. assistentie bij herfinancieringen en herstructureringen; en
k. advisering inzake en begeleiden van integratieprocessen.

Een transactiegerelateerde adviesopdracht omvat niet een oordeel over de vraag of een voorgenomen transactie voldoet aan de door geautoriseerde gebruikers gestelde criteria, of de beslissing om al dan niet een transactie voort te zetten. De verantwoordelijkheid voor deze afwegingen berust uitsluitend bij de geautoriseerde gebruikers.

Algemene uitgangspunten inzake een opdracht tot het verlenen van transactiegerelateerde adviesdiensten

10

Indien een cliënt, waarvoor de accountantspraktijk de wettelijke controle van de financiële overzichten uitvoert, tevens een opdracht verstrekt tot het verlenen van transactiegerelateerde adviesdiensten, dient deze laatstgenoemde opdracht eerst te worden geaccepteerd na overleg met de voor de wettelijke controle verantwoordelijke accountant.

11

De beroepsbeoefenaar dient de opdracht tot het verlenen van een transactiegerelateerde adviesdienst in overeenstemming met deze Standaard en met de overeengekomen voorwaarden van de opdracht uit te voeren. De reikwijdte van de te verrichten werkzaamheden kan tijdens de uitvoering ervan worden aangepast conform de paragrafen 20 en 25 van deze Standaard.

12

De beroepsbeoefenaar dient te voldoen aan de regelgeving zoals opgenomen in de Verordening

gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA). De hierin opgenomen regels stellen eisen aan de accountant ten aanzien van:
a. professionaliteit;
b. integriteit;
c. objectiviteit;
d. vakbekwaamheid en zorgvuldigheid; en
e. vertrouwelijkheid.

13
Bij het verlenen van transactiegerelateerde adviesdiensten vertegenwoordigt de beroepsbeoefenaar het bijzondere belang van de cliënt tenzij het tegendeel uitdrukkelijk wordt vermeld. Ondanks het vertegenwoordigen van een bijzonder belang blijft de eis van objectiviteit (Zie artikel 11 VGBA) onverkort van kracht.

14
Het bijzondere belang van een verkrijgende partij (koper, financier) is tegengesteld aan het belang van de aandeelhouders van de doelonderneming ('target'). Als gevolg van reeds eerder of simultaan door de beroepsbeoefenaar in opdracht van target uitgevoerde werkzaamheden kan met betrekking tot de beroepsbeoefenaar belast met de transactiegerelateerde dienstverlening ten behoeve van koper, de schijn van beperking van de onafhankelijkheid ontstaan: 'conflicterend belang'. Het verlenen van transactiegerelateerde adviesdiensten is in de situatie van schijn van conflicterende belangen alleen toegestaan met instemming van betrokken partijen. Indien deze instemming wordt verkregen, overweegt de beroepsbeoefenaar de toepassing van de waarborgen in artikel 16.

15
Indien meerdere partijen afzonderlijk een potentiële verkrijging van de doelonderneming ('target') overwegen bestaat tussen de potentiële verkrijgende partijen onderling een concurrerend belang. Indien de beroepsbeoefenaar meerdere cliënten vertegenwoordigt, die een concurrerend belang hebben, draagt de beroepsbeoefenaar zorg voor adequate waarborgen om de bedreigingen daarvan tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen. Deze bestaan ten minste uit:
a. het informeren van de cliënt over mogelijke concurrerende belangen of over de activiteiten die een concurrerend belang zouden kunnen vormen in algemene zin. (Daar het verstrekken van namen van cliënten op zichzelf reeds een schending van de geheimhoudingsplicht kan betekenen, dient dit te worden vermeden);
b. het inzetten van onafhankelijke serviceteams.

16
De beroepsbeoefenaar overweegt de noodzaak van toepassing van onder andere de volgende nadere waarborgen:
a. procedures die voorkomen dat anderen, werkzaam voor dezelfde beroepsbeoefenaar toegang kunnen krijgen tot vertrouwelijke informatie. Deze procedures kunnen bestaan uit fysiek scheiden van opdrachtteams en beveiliging van informatie tegen ongeautoriseerde toegang;
b. duidelijke richtlijnen aan het opdrachtteam met betrekking tot de beveiliging en de geheimhouding van gegevens;
c. ondertekening van een geheimhoudingsverklaring door alle bij de dienstverlening betrokken medewerkers;
d. periodieke beoordeling door een collega van de beroepsbeoefenaar, die bij geen van de desbetreffende cliënten en opdrachten is betrokken, van de juiste toepassing van de waarborgen.

Vaststellen van de opdrachtvoorwaarden

17
De beroepsbeoefenaar dient met de opdrachtgever overeenstemming te bereiken over de doelstelling van de te verrichten werkzaamheden en de opdrachtvoorwaarden. Veelal bestaat vooraf onduidelijkheid ten aanzien van de aard, detaillering en kwaliteit van de ter beschikking gestelde informatie. De omschrijving van de uit te voeren adviesdiensten kan derhalve globaal van aard zijn.

18
De overeenstemming dient schriftelijk te worden vastgelegd. Het is in het belang zowel van de opdrachtgever als van de beroepsbeoefenaar dat de beroepsbeoefenaar de opdrachtgever een bevestiging met de belangrijkste voorwaarden van de opdracht doet toekomen. De opdrachtbevestiging beoogt misverstanden te voorkomen over de doelstelling en de reikwijdte van de opdracht, de omvang van de verantwoordelijkheid van de beroepsbeoefenaar en de wijze van rapportering.

19
De onderwerpen die in de opdrachtbevestiging worden opgenomen dienen minimaal de volgende elementen te bevatten:
a. **de aard van de transactiegerelateerde adviesdienst, met referentie aan deze Standaard, conform welke de werkzaamheden worden uitgevoerd;**
b. **het feit dat de adviesdiensten niet worden uitgevoerd in het kader van een assurance-opdracht en dat derhalve geen zekerheid wordt verstrekt omtrent de getrouwheid van de informatie;**
c. **indien van toepassing, beperkingen in de onafhankelijkheid van de netwerkorganisatie ten opzichte van (belanghebbenden in) de doelonderneming ('target');**

d. **het optreden als partijdeskundige;**
e. **de overeengekomen doelstelling van de adviesopdracht;**
f. **de verantwoordelijkheid van de opdrachtgever voor het vaststellen van de informatiebehoefte en de noodzakelijke ondersteuning;**
g. **de aard en omvang van de verwachte uit te voeren adviesdiensten, of een overzicht van het verwachte adviesproces;**
h. **het tijdstip van uitvoering en de basis voor de bepaling van het honorarium;**
i. **de te verwachten vorm van de rapportage, of indien van toepassing het ontbreken van een rapportage;**
j. **beperkingen in en condities met betrekking tot de verspreiding van het rapport;**
k. **eventuele tussentijdse aanpassing van de opdrachtbevestiging.**

20

Gedurende de dienstverlening of op grond van de resultaten daarvan kan de opdrachtgever verzoeken om aanvullende informatie of ondersteuning. **Belangrijke veranderingen in de oorspronkelijke aard en omvang van de opdracht gedurende het onderzoek dienen schriftelijk te worden vastgelegd in een gewijzigde of aanvullende opdrachtbevestiging of in de rapportage.** Het is aan de opdrachtgever en andere gebruikers (Zie Par. 27) om de toereikendheid van de overeengekomen werkzaamheden te beoordelen.

Planning

21

De beroepsbeoefenaar dient de adviesdiensten zodanig te plannen dat de opdracht effectief wordt uitgevoerd.

Documentatie

22

De beroepsbeoefenaar dient datgene vast te leggen wat van belang is om aan te tonen dat de opdracht is verricht in overeenstemming met deze Standaard en met de voorwaarden van de opdracht.

23

De inhoud van het (eventuele) rapport en alle over de dienstverlening gevoerde correspondentie vormen een wezenlijk onderdeel van de vastlegging van de werkzaamheden.

24

Het dossier wordt zodanig opgebouwd dat een beroepsbeoefenaar met ervaring op het gebied van transactiegerelateerde dienstverlening, die niet bij de opdracht betrokken is geweest, de zorgvuldigheid van de uitvoering van de adviesopdracht kan beoordelen. Adviezen gebaseerd op ervaring met transacties, kennis van relevante markten en risicofactoren in het algemeen behoeven geen gedetailleerde documentatie.

Uit te voeren werkzaamheden

25

De beroepsbeoefenaar voert de overeengekomen werkzaamheden uit rekening houdend met eventuele aanpassingen conform paragraaf 20.
De beroepsbeoefenaar licht de cliënt tijdig in indien uitvoering van deze werkzaamheden niet mogelijk blijkt.
De beroepsbeoefenaar voert op basis van zijn kennis en ervaring, waar mogelijk in overleg met de opdrachtgever, die werkzaamheden uit die naar zijn oordeel het door de opdrachtgever met de opdracht beoogde doel op effectieve wijze benaderen.

Rapportering

26

Gedurende de uitvoering van een adviesopdracht kan de beroepsbeoefenaar zowel schriftelijk als mondeling rapporteren en adviseren. De samenvatting van mondelinge adviezen worden in het dossier vastgelegd. Met name bij transacties waarvan het niet waarschijnlijk is dat die succesvol worden afgerond kan, in overleg met de opdrachtgever, worden besloten schriftelijke rapportages achterwege te laten. Ook lenen bepaalde vormen van adviesdiensten, zoals het opzetten van een dataroom, zich niet voor schriftelijke rapportages. **Voordat schriftelijk wordt gerapporteerd, dient een geaccordeerde opdrachtbevestiging van de opdrachtgever te zijn ontvangen.**

27

Bij de schriftelijke rapportage dient de beroepsbeoefenaar de rapportage inzake een adviesopdracht op duidelijke wijze te onderscheiden van een assurance-rapport. Om gebruikers niet in verwarring te brengen zal in een rapport dat geen assurance-rapport is bijvoorbeeld worden vermeden:
a. de indruk te wekken dat het rapport is opgesteld in overeenstemming met de Standaarden;
b. het opnemen van uitspraken of het gebruik van woorden zoals ‘assurance’, ‘controle’, ‘accountantsopinie’, ‘accountantsoordeel’ of ‘review’ in een zodanige context dat deze redelijkerwijs zouden kunnen worden opgevat als een conclusie die is bedoeld om het vertrouwen van de

beoogde gebruikers, in de uitkomst van de evaluatie of de toetsing van het object van onderzoek ten opzichte van de criteria te versterken.

28

Teneinde de gebruikers in staat te stellen de aard en omvang van de uitgevoerde adviesdiensten te beoordelen, dient, ingeval een schriftelijk rapport wordt uitgebracht, dit rapport mede te bevatten:

a. **opschrift;**
b. **geadresseerde** (dit zal doorgaans de opdrachtgever zijn die de beroepsbeoefenaar heeft aangetrokken om de overeengekomen adviesdiensten uit te voeren);
c. **de beschrijving van het doel waarvoor de opdracht tot het verlenen van de transactiegerelateerde adviesdienst is uitgevoerd;**
d. **de vermelding dat de opdracht is uitgevoerd conform de voorwaarden van de opdracht en overeenkomstig de Standaard met betrekking tot transactiegerelateerde adviesdiensten;**
e. **een kopie van de opdrachtbevestiging of een samenvatting van de daarin opgenomen opdracht en eventuele belangrijke wijzigingen daarin;**
f. **de aard van de opdracht met inbegrip van het gegeven dat de adviesdiensten niet worden uitgevoerd in het kader van een assurance-opdracht en dat derhalve geen zekerheid wordt verstrekt omtrent de getrouwheid van de informatie;**
g. **in de opdrachtbevestiging genoemde adviesdiensten die niet werden uitgevoerd onder opgaaf van redenen voor het niet uitvoeren daarvan;**
h. **een beschrijving van de bevindingen;**
i. **de vermelding van de beperkingen in en condities met betrekking tot de verspreiding van het rapport;**
j. **datum van het rapport;**
k. **naam en adres van de beroepsbeoefenaar.**

29

Het is de verantwoordelijkheid van de geautoriseerde gebruikers om te beoordelen of de uitgevoerde adviesdiensten in het perspectief van het geheel van hen ter beschikking staande informatie en hun risicoperceptie aan de door hen te stellen eisen voldoen en, indien gewenst, aanvullend onderzoek (te doen) uitvoeren. **De beroepsbeoefenaar dient zich te onthouden van een dergelijk oordeel.**

Verspreiding van het rapport

30

Het is de beroepsbeoefenaar slechts toegestaan op verzoek van de opdrachtgever inzage in het rapport te verschaffen aan andere gebruikers, indien vooraf de voorwaarden voor inzage (waaronder in ieder geval begrepen een beperking van verdere verspreiding) met de opdrachtgever en met de andere gebruikers zijn overeengekomen en de gebruikers inzicht is gegeven in de omvang van de uitgevoerde adviesdiensten.

Slotbepalingen NV COS

Overgangsrecht

De NV COS zoals deze golden op 31 december 2019 mogen worden toegepast op opdrachten:
a. met betrekking tot een rapporteringsperiode die aanvangt voor 15 december 2019; en
b. waarvan de accountantsverklaring wordt gedateerd uiterlijk op 31 januari 2022.

De NV COS zoals deze golden op 31 december 2020 mogen worden toegepast op opdrachten:
a. met betrekking tot een rapporteringsperiode die aanvangt voor 15 december 2020; en
b. waarvan de accountantsverklaring wordt gedateerd uiterlijk op 31 januari 2023.

Met uitzondering van Standaard 700 mogen de NV COS zoals deze golden op de dag voor inwerkingtreding van deze nadere voorschriften mogen worden toegepast op opdrachten:
a. met betrekking tot een rapporteringsperiode die aanvangt voor 15 december 2021; en
b. waarvan de accountantsverklaring wordt gedateerd uiterlijk op 31 januari 2024.

Standaard 700 zoals opgenomen in de NV COS zoals deze golden op de dag voor inwerkingtreding van deze nadere voorschriften mogen worden toegepast op opdrachten:
a. met betrekking tot een rapporteringsperiode die eindigt voor 15 december 2021; en
b. waarvan de accountantsverklaring wordt gedateerd uiterlijk op 31 januari 2023.

Op een controle van een organisatie niet zijnde een organisatie van openbaar belang die betrekking heeft op een rapporteringsperiode die eindigt voor 15 december 2022 is de toepassing van paragraaf 29B van Standaard 700 niet verplicht.

Op een controle die betrekking heeft op rapporteringsperiode die eindigt voor 15 december 2022 is de toepassing van paragraaf 29A van Standaard 700 niet verplicht.

Intrekking

De NV COS, zoals deze gelden op de dag voor de inwerkingtreding van deze nadere voorschriften, worden ingetrokken.

Inwerkingtreding

Deze nadere voorschriften treden in werking op de eerste dag na publicatie in de Staatscourant.

Citeertitel
Deze nadere voorschriften worden aangehaald als: Nadere voorschriften controle- en overige Standaarden, bij afkorting NV COS.

Ondertekening van de regeling
De voorzitter