

**Definitieve uitspraak**  
*December 2019*

*Internationale controlestandaard 315 (Herzien 2019)*

---

**ISA 315 (Herzien 2019)**

*en*

*overeenstemmende en daaruit voortvloeiende wijzigingen van andere internationale standaarden die uit ISA 315 (Herzien 2019) voortvloeien*



**International Auditing  
and Assurance  
Standards Board**

## Over de IAASB

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

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

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

Ga voor informatie over auteursrechten, handelsmerken en toestemmingen naar [pagina 165](#).



International Auditing  
and Assurance  
Standards Board®

# INTERNATIONALE CONTROLESTANDAARD 315 (HERZIEN 2019)

## RISICO'S OP EEN AFWIJKING VAN MATERIEEL BELANG IDENTIFICEREN EN INSCHATTEN

(van toepassing voor controles van financiële overzichten over verslagperioden die op of na  
15 december 2021 van start gaan)

### INHOUDSOPGAVE

	Paragraaf
<b>Inleiding</b>	
Toepassingsgebied van deze ISA .....	1
Belangrijke uitgangspunten .....	2
Schaalbaarheid.....	9
Ingangsdatum.....	10
<b>Doelstelling</b> .....	11
<b>Definities</b> .....	12
<b>Vereisten</b>	
Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden .....	13–18
Het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het interne beheersingssysteem van de entiteit .....	19–27
Het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang .....	28–37
Documentatie .....	38
<b>Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten</b>	
Definities .....	A1–A10
Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden .....	A11–A47
Het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het interne beheersingssysteem van de entiteit .....	A48–A183
Het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang.....	A184–A236
Documentatie .....	A237–A241
Bijlage 1: Overwegingen voor het verwerven van inzicht in de entiteit en haar bedrijfsmodellen	
Bijlage 2: Inzicht verwerven in inherente risicofactoren	
Bijlage 3: Inzicht in het systeem van interne beheersing van de entiteit	
Bijlage 4: Overwegingen voor het verwerven van inzicht in de interne auditfunctie van een entiteit	
Bijlage 5: Overwegingen voor het verwerven van inzicht in informatietechnologie (IT)	
Bijlage 6: Overwegingen voor het verwerven van inzicht in <i>general IT controls</i>	

Internationale Controlestandaard (ISA) 315 (Herzien 2019), Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten dient te worden gelezen in samenhang met ISA 200, Algehele doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Internationale Controlestandaarden.

ISA 315 (Herzien 2019) heeft de goedkeuring gekregen van de *Public Interest Oversight Board* (PIOB) die tot de conclusie is gekomen dat het *due process* werd gevolgd in de totstandkoming van de standaard en dat juiste aandacht werd besteed aan het openbaar belang.

## Inleiding

### Toepassingsgebied van deze ISA

1. Deze ISA behandelt de verantwoordelijkheid van de auditor om de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten te identificeren en in te schatten.

### Belangrijke uitgangspunten in deze ISA

2. ISA 200 behandelt de algehele doelstellingen van de auditor bij het uitvoeren van een controle van de financiële overzichten<sup>1</sup>, inclusief het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie om het controlerisico terug te brengen tot een aanvaardbaar laag niveau.<sup>2</sup> Controlerisico is een functie van de risico's op een afwijking van materieel belang en ontdekkingsrisico.<sup>3</sup> ISA 200 legt uit dat de risico's op een afwijking van materieel belang op twee niveaus kunnen bestaan:<sup>4</sup> op het niveau van de financiële overzichten als geheel; en op het niveau van beweringen voor transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen.
3. ISA 200 vereist dat de auditor professionele oordeelsvorming toepast bij het plannen en uitvoeren van een controle en dat hij een controle plant en uitvoert met een professioneel-kritische instelling waarbij hij er rekening mee houdt dat er omstandigheden kunnen bestaan die ertoe leiden dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten.<sup>5</sup>
4. Risico's op het niveau van de financiële overzichten hebben een diepgaande invloed op de financiële overzichten als geheel en kunnen een groot aantal beweringen beïnvloeden. Risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen bestaan uit twee componenten, inherent en interne beheersingsrisico:
  - Inherent risico wordt beschreven als de vatbaarheid van een bewering met betrekking tot een transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting voor een afwijking die afzonderlijk of gezamenlijk met andere afwijkingen van materieel belang is, voordat er rekening wordt gehouden met de eventuele daarop betrekking hebbende interne beheersingsmaatregelen.
  - Interne beheersingsrisico wordt beschreven als het risico dat een afwijking in een bewering met betrekking tot een transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting en die afzonderlijk of gezamenlijk met andere afwijkingen van materieel belang is, niet wordt voorkomen of niet tijdig door het interne beheersingssysteem van de entiteit wordt gedetecteerd en hersteld.
5. ISA 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.<sup>6</sup> Voor de geïdentificeerde risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen, vereist deze ISA een afzonderlijke inschatting van het inherente risico en het interne beheersingsrisico. Zoals uitgelegd in ISA 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 ISA aangeduid als het 'spectrum van inherent risico'.

---

<sup>1</sup> ISA 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstige de ISA's*

<sup>2</sup> ISA 200, paragraaf 17

<sup>3</sup> ISA 200, paragraaf 13(c)

<sup>4</sup> ISA 200, paragraaf A36

<sup>5</sup> ISA 200, paragrafen 15–16

<sup>6</sup> ISA 200, paragraaf A43(a) en ISA 330, *Inspelen door de auditor op ingeschatte risico's*, paragraaf 6

6. Risico's op een afwijking van materieel belang die door de auditor zijn geïdentificeerd en ingeschat, omvatten zowel afwijkingen die het gevolg van zijn fouten of van fraude. Hoewel beide door deze ISA worden behandeld, is de significantie van fraude zodanig dat verdere vereisten en leidraden zijn opgenomen in ISA 240<sup>7</sup> 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 inschattingproces van de auditor is iteratief en dynamisch. Het inzicht van de auditor in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het interne beheersingssysteem van de entiteit hangen onderling samen met concepten in de vereisten om de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten. Bij het verwerven van het inzicht vereist door deze ISA, kunnen initiële verwachtingen van risico's worden ontwikkeld, die verder kunnen worden verfijnd naarmate de auditor vordert met het risico-identificatie- en inschattingproces. Bovendien vereisen deze ISA en ISA 330 van de auditor om de risico-inschattingen te herzien en verdere algemene manieren om in te spelen op de risico's en verdere controlewerkzaamheden te wijzigen, op basis van controle-informatie verkregen bij het uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden in overeenstemming met ISA 330, of als nieuwe informatie wordt verkregen.
8. ISA 330 vereist dat de auditor algehele manieren dient op te zetten en te implementeren om op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten in te spelen.<sup>8</sup> ISA 330 legt verder uit dat de inschatting van de risico's door de auditor op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten en de algehele manieren van inspelen door de auditor worden beïnvloed door het inzicht van de auditor in de interne beheersingsomgeving. ISA 330 vereist ook dat de auditor verdere controlewerkzaamheden opzet en uitvoert waarvan de aard, timing en omvang zijn gebaseerd op en die inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen.<sup>9</sup>

#### Schaalbaarheid

9. ISA 200 stelt dat sommige ISA's schaalbaarheidsoverwegingen bevatten die de toepassing van de vereisten voor alle entiteiten illustreren, ongeacht of hun aard en omstandigheden minder of meer complex zijn.<sup>10</sup> Deze ISA is bedoeld voor controles van alle entiteiten, ongeacht de omvang of complexiteit en de toepassingsgerichte teksten bevatten daarom specifieke overwegingen voor zowel minder als meer complexe entiteiten, in voorkomend geval. Hoewel de omvang van een entiteit een indicatie kan zijn van de complexiteit ervan, kunnen sommige kleinere entiteiten complex zijn en sommige grotere entiteiten minder complex zijn.

#### Ingangsdatum

10. Deze ISA is van toepassing voor controles van financiële overzichten voor verslagperioden beginnend op of na 15 december 2021.

#### Doelstelling

11. De doelstelling van de auditor 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

---

<sup>7</sup> ISA 240, *De verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten*

<sup>8</sup> ISA 330, paragraaf 5

<sup>9</sup> ISA 330, paragraaf 6

<sup>10</sup> ISA 200, paragraaf A65(a)

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

## Definities

12. Voor de toepassing van de ISA's 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 auditor 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 haar strategieën uit te voeren, of dat voortkomt uit het vaststellen van ongepaste doelstellingen en strategieën.
- (c) Interne beheersingsmaatregelen – beleidslijnen of procedures die een entiteit vaststelt om de beheersingsdoelstellingen van management of de met governance belaste personen te bereiken. In deze context: (Zie Par. A2–A5)
  - (i) Beleidslijnen zijn bepalingen over wat wel of niet binnen de entiteit dient te worden gedaan om de interne beheersing te bewerkstelligen. Dergelijke uiteenzettingen kunnen zijn gedocumenteerd, expliciet vermeld in mededelingen, of impliciet door handelingen en beslissingen.
  - (ii) Procedures zijn handelingen om beleidslijnen te implementeren.
- (d) *General IT controls* – interne beheersingsmaatregelen over 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 voor 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 voor informatieverwerking – Interne beheersingsmaatregelen in verband met de verwerking van informatie in IT applicaties of handmatige informatieprocessen in het informatiesysteem van de entiteit die rechtstreeks inspelen op risico's voor de integriteit van informatie (d.w.z. de volledigheid, nauwkeurigheid en geldigheid van transacties en andere informatie). (Zie Par. A6)
- (f) Inherente risicofactoren – Kenmerken van gebeurtenissen of omstandigheden die de vatbaarheid voor afwijkingen beïnvloeden, die het gevolg zijn van fraude of fouten, van een bewering met betrekking tot een transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting, voordat rekening wordt gehouden met interne beheersingsmaatregelen. Dergelijke factoren kunnen kwalitatief of kwantitatief zijn en omvatten complexiteit, subjectiviteit, wijzigingen, onzekerheid of vatbaarheid voor afwijkingen als gevolg van tendentie bij het management of andere frauderisicofactoren<sup>11</sup> 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

---

<sup>11</sup> ISA 240, paragrafen A24–A27

bedrijfsactiviteiten te ondersteunen en bedrijfsstrategieën te bereiken. Voor de toepassing van deze ISA geldt het volgende:

- (i) Een IT-applicatie is een programma of een reeks programma's die worden gebruikt bij het initiëren, verwerken, vastleggen en rapporteren van transacties of informatie. IT-applicaties omvatten ook datawarehouses en rapportgenerators.
  - (ii) De IT-infrastructuur omvat het netwerk, besturingssystemen en databases en hun gerelateerde hardware en software.
  - (iii) De IT-processen zijn de processen van de entiteit om de toegang tot de IT-omgeving te beheren, programmawijzigingen of wijzigingen in de IT-omgeving te beheren 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 voor informatieverwerking voor ineffektieve opzet of werking, of risico's voor de integriteit van informatie (d.w.z. de volledigheid, nauwkeurigheid en geldigheid van transacties en andere informatie) in het informatiesysteem van de entiteit als gevolg van ineffektieve opzet of werking van interne beheersingsmaatregelen in de IT-processen van de entiteit (zie IT-omgeving).
- (j) Risico-inschattingswerkzaamheden – De controlewerkzaamheden die zijn opgezet en uitgevoerd om de risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of fouten te identificeren en in te schatten op het niveau van de financiële overzichten en op het niveau van beweringen.
- (k) Significante transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting – Een transactiestroom, 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 ISA's.<sup>12</sup>
- (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 ISA's 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;

<sup>12</sup> ISA 240, paragraaf 27 en ISA 550, *Verbonden partijen*, paragraaf 18



- (iv) Het informatiesysteem en communicatie; en
- (v) Interne beheersingsactiviteiten.

## **Vereisten**

### **Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden**

13. De auditor 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 ISA 330.

De auditor dient risico-inschattingswerkzaamheden op te zetten en uit te voeren op een manier die niet tendeert naar het verkrijgen van controle-informatie die bevestigend kan zijn of naar het uitsluiten van controle-informatie die tegenstrijdig kan zijn. (Zie Par. A14)

14. De risico-inschattingswerkzaamheden omvatten het volgende: (Zie Par. A19–A21)
- (a) Verzoeken om inlichtingen bij het management en bij andere geschikte personen binnen de entiteit, inclusief personen binnen de interne auditfunctie (als de functie bestaat). (Zie Par. A22–A26)
  - (b) Cijferanalyses. (Zie Par. A27–A31)
  - (c) Waarneming en inspectie. (Zie Par. A32–A36)

### *Informatie uit andere bronnen*

15. Bij het verkrijgen van controle-informatie in overeenstemming met paragraaf 13 dient de auditor informatie in overweging te nemen van: (Zie Par. A37–A38)
- (a) De werkzaamheden van de auditor 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 auditor voornemens is informatie te gebruiken die is verkregen uit eerdere ervaringen van de auditor met de entiteit en uit controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd in eerdere controles, dient de auditor 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 auditor dient risico-inschattingswerkzaamheden uit te voeren om inzicht te verwerven in:

- (a) De volgende aspecten van de entiteit en haar omgeving:
  - (i) De organisatiestructuur, eigendom en governance van de entiteit en haar bedrijfsmodel, inclusief de mate waarin het bedrijfsmodel het gebruik van IT integreert; (Zie Par. A56–A67)
  - (ii) Sector, regelgevende en andere externe factoren; (Zie Par. A68–A73) en
  - (iii) De maatregelen die intern en extern zijn gebruikt om de financiële prestaties van de entiteit te beoordelen; (Zie Par. A74–A81)
- (b) Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de grondslagen voor financiële verslaggeving van de entiteit en de redenen voor eventuele wijzigingen daarin; (Zie Par. A82–A84) en
- (c) Hoe inherente risicofactoren de vatbaarheid van beweringen voor afwijkingen beïnvloeden en de mate waarin zij dit doen bij het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, op basis van de onder (a) en (b) verworven inzichten. (Zie Par. A85–A89)

20. De auditor 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 auditor 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)	en
(i) Hoe de verantwoordelijkheden van het management om toezicht uit te oefenen worden uitgevoerd, zoals de cultuur van de entiteit en de toewijding van het management aan integriteit en ethische waarden;	(b) Te evalueren of: (Zie Par. A103–A108)
(ii) Wanneer de met governance belaste personen gescheiden zijn van het management, de onafhankelijkheid van	(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

<p>en toezicht op het interne beheersingssysteem van de entiteit door de met governance belaste personen;</p> <p>(iii) De toewijzing door de entiteit van bevoegdheden en verantwoordelijkheid;</p> <p>(iv) Hoe de entiteit competente personen aantrekt, ontwikkelt en behoudt; en</p> <p>(v) Hoe de entiteit personen verantwoording laat afleggen over hun verantwoordelijkheden bij het nastreven van de doelstellingen van het interne beheersingssysteem;</p>	<p>(iii) Tekortkomingen in de interne beheersing geïdentificeerd in de interne beheersingsomgeving de andere componenten van het interne beheersingssysteem van de entiteit ondermijnen.</p>
---	--

#### Het risico-inschattingsproces van de entiteit

<p>22. De auditor 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:</p>	
<p>(a) Inzicht te verwerven in het proces van de entiteit voor: (Zie Par. A109–A110)</p> <p>(i) Het identificeren van bedrijfsrisico's die relevant zijn voor de doelstellingen van de financiële verslaggeving; (Zie Par. A62)</p> <p>(ii) Het inschatten van de significantie van die risico's, inclusief de waarschijnlijkheid dat deze voorkomen; en</p> <p>(iii) Het inspelen op die risico's;</p>	<p>en</p> <p>(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)</p>

23. Als de auditor risico's op een afwijking van materieel belang identificeert die het management niet heeft geïdentificeerd, dient hij:

- (a) Te bepalen of dergelijke risico's van een soort zijn waarvan de auditor 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 auditor in paragraaf 22(b) te overwegen.

#### Het proces van de entiteit om het interne beheersingssysteem te monitoren

<p>24. De auditor 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)</p>	
<p>(a) Inzicht te verwerven in die aspecten van het proces van de entiteit die betrekking hebben op:</p> <p>(i) Voortdurende en afzonderlijke evaluaties voor het monitoren van de effectiviteit van interne beheersingsmaatregelen en</p>	<p>en</p> <p>(c) Te evalueren of het proces voor het monitoren van het interne beheersingssysteem van de entiteit geschikt is voor de omstandigheden van de entiteit gezien de aard en complexiteit van de entiteit. (Zie Par. A121–A122)</p>

<p>de identificatie en het herstel van geïdentificeerde tekortkomingen in de interne beheersing; (Zie Par. A116– A117) en</p> <p>(ii) De interne auditfunctie van de entiteit, indien aanwezig, inclusief haar aard, verantwoordelijkheden en activiteiten; (Zie Par.A118)</p> <p>(b) Inzicht te verwerven in de bronnen van de informatie die gebruikt wordt in het proces van de entiteit om het interne beheersingssysteem te monitoren en de basis waarop management de informatie als voldoende betrouwbaar voor het doel overweegt; (Zie Par. A119–A120)</p>	
--	--

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

Het informatiesysteem en communicatie

<p>25. De auditor dient door middel van risico-inschattingswerkzaamheden inzicht te verwerven in het informatiesysteem en de communicatie van de entiteit die relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten, door: (Zie Par. A131)</p>	
<p>(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)</p> <p>(i) Hoe informatie stroomt door het informatiesysteem van de entiteit, inclusief hoe:</p> <p>a. Transacties worden geïnitieerd, en hoe informatie daarover wordt vastgelegd, verwerkt, gecorrigeerd indien nodig, opgenomen in het grootboek en gerapporteerd in de financiële overzichten; en</p> <p>b. Informatie over gebeurtenissen en omstandigheden, anders dan transacties, wordt vastgelegd, verwerkt en toegelicht in de financiële overzichten;</p> <p>(ii) De administratieve vastleggingen, specifieke rekeningen in de financiële overzichten en andere ondersteunende vastleggingen met betrekking tot de</p>	<p>en</p> <p>(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)</p>

<p>informatiestromen in het informatiesysteem;</p> <p>(iii) Het proces van financiële verslaggeving dat is gebruikt om de financiële overzichten van de entiteit, inclusief toelichtingen, op te stellen; en</p> <p>(iv) De middelen van de entiteit, inclusief de IT-omgeving, relevant voor (a) (i) tot (a) (iii) hierboven;</p> <p>(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)</p> <p>(i) Tussen mensen binnen de entiteit, inclusief hoe financiële verslaggevingstaken en verantwoordelijkheden worden gecommuniceerd;</p> <p>(ii) Tussen management en de met governance belaste personen; en</p> <p>(iii) Met externe partijen, zoals die met regelgevende of toezichhoudende instanties;</p>	
--	--

#### Interne beheersingsactiviteiten

<p>26. De auditor dient inzicht te verwerven in de component “interne beheersingsactiviteiten” door middel van uitvoering van risico-inschattingswerkzaamheden, door: (Zie Par. A147–A157)</p>	
<p>(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:</p> <p>(i) Interne beheersingsmaatregelen die inspelen op een risico dat is bepaald als een significant risico; (Zie Par. A158– A159)</p> <p>(ii) Interne beheersingsmaatregelen over journaalboekingen, inclusief niet-standaard journaalboekingen die worden gebruikt om niet-terugkerende, ongebruikelijke transacties of aanpassingen vast te leggen; (Zie Par. A160–A161)</p>	<p>en</p> <p>(d) Voor elke interne beheersingsmaatregel onder (a) of (c) (ii): (Zie Par. A175–A181)</p> <p>(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</p> <p>(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.</p>

<p>(iii) Interne beheersingsmaatregelen waarvoor de auditor van plan is de effectieve werking te toetsen bij het bepalen van de aard, timing en omvang van gegevensgerichte werkzaamheden, waaronder interne beheersingsmaatregelen die inspelen op risico's waarvoor gegevensgerichte werkzaamheden alleen geen voldoende en geschikte controle-informatie bieden; en (Zie Par. A162–A164)</p> <p>(iv) Andere interne beheersingsmaatregelen waarvan de auditor overweegt dat deze geschikt zijn om de auditor 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 auditor; (Zie Par. A165)</p> <p>(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)</p> <p>(c) Voor dergelijke IT-applicaties en andere aspecten van de IT omgeving geïdentificeerd in (b), het identificeren van: (Zie Par. A173– A174)</p> <p>(i) de bijbehorende risico's die voortkomen uit het gebruik van IT; en</p> <p>(ii) De <i>general IT-controls</i> van de entiteit die inspelen op dergelijke risico's;</p>	
--	--

*Tekortkomingen binnen het interne beheersingssysteem van de entiteit*

27. Gebaseerd op de evaluatie door de auditor van elk van de componenten van het interne beheersingssysteem van de entiteit, dient de auditor te bepalen of een of meer tekortkomingen in de interne beheersing zijn geïdentificeerd. (Zie Par. A182–A183)

**Het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang (Zie Par. A184–A185)**

*Identificeren van risico's op een afwijking van materieel belang*

28. De auditor 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 auditor 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 auditor 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 auditor het inherente risico in te schatten door de waarschijnlijkheid en de orde van grootte van een afwijking in te schatten. Daarbij dient de auditor 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 auditor dient te bepalen of een of meer van de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang een significant risico is. (Zie Par. A218–A221)

33. De auditor 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 auditor van plan is de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen te toetsen, dient hij het interne beheersingsrisico in te schatten. Als de auditor niet van plan is om de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen te toetsen, dient zijn inschatting van het interne beheersingsrisico zodanig te zijn dat de inschatting van het risico op een afwijking van materieel belang hetzelfde is als de inschatting van inherent risico. (Zie Par. A226–A229)

*Evalueren van de controle-informatie verkregen uit de risico-inschattingswerkzaamheden*

35. De auditor 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 auditor 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 auditor rekening te houden met alle controle-informatie verkregen uit de risico-inschattingen, 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 auditor te evalueren of deze vaststelling geschikt blijft. (Zie Par. A233–A235)

*Herziening van de risico-inschatting*

37. Als de auditor nieuwe informatie verkrijgt die niet consistent is met de controle-informatie waarop de auditor oorspronkelijk de identificatie of inschattingen van de risico's op een afwijking van materieel belang baseerde, dient de auditor de identificatie of inschatting te herzien. (Zie Par. A236)

## **Documentatie**

38. De auditor dient in de controledocumentatie op te nemen:<sup>13</sup> (Zie Par. A237–A241)
- (a) De bespreking tussen het opdrachtteam en de significante beslissingen die zijn genomen;
  - (b) De belangrijke elementen van het verworven inzicht van de auditor in overeenstemming met paragrafen 19, 21, 22, 24 en 25; de informatiebronnen waaruit het inzicht van de auditor is verkregen; en de uitgevoerde risico-inschattingen;
  - (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 beweegredenen voor de significante oordeelsvormingen die gemaakt zijn.

## **Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten**

**Definities** (Zie Par. 12)

*Beweringen* (Zie Par. 12(a))

- A1. Categorieën van beweringen worden bij het identificeren, inschatten en inspelen op de risico's op een afwijking van materieel belang door auditors gebruikt om de verschillende soorten potentiële afwijkingen van materieel belang die kunnen voorkomen te overwegen. Voorbeelden van deze categorieën beweringen worden beschreven in paragraaf A190. De beweringen verschillen van de schriftelijke bevestigingen vereist door ISA 580<sup>14</sup> om bepaalde aangelegenheden te bevestigen of andere controle-informatie te ondersteunen.

<sup>13</sup> ISA 230, *Controledocumentatie*, paragrafen 8–11 en A6–A7

<sup>14</sup> ISA 580, *Schriftelijke bevestigingen*



*Interne beheersingsmaatregelen (Zie Par. 12(c))*

- A2. Interne beheersingsmaatregelen zijn ingebed in de componenten van het interne beheersingssysteem van de entiteit.
- A3. Beleidslijnen worden geïmplementeerd door de handelingen van het personeel binnen de entiteit, of door de terughoudendheid van het personeel om handelingen te ondernemen die in strijd zouden zijn met dergelijke beleidslijnen.
- A4. Procedures kunnen verplicht worden gesteld door formele documentatie of andere communicatie door het management of de met governance belaste personen, of kunnen het gevolg zijn van gedragingen die niet verplicht zijn maar eerder bepaald worden door de cultuur van de entiteit. Procedures kunnen worden afgedwongen 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 beheersingsmaatregelen zijn interne beheersingsmaatregelen die directe interne beheersingsmaatregelen ondersteunen.

*Interne beheersingsmaatregelen voor informatieverwerking (Zie Par. 12(e))*

- A6. Risico's voor de integriteit van informatie komen voort uit vatbaarheid voor een ineffectieve implementatie van de informatiebeleidslijnen van de entiteit; dit zijn beleidslijnen die de informatiestromen, vastleggingen en processen inzake financiële verslaggeving in het informatiesysteem van de entiteit definiëren. Interne beheersingsmaatregelen voor informatieverwerking zijn procedures die effectieve implementatie van de informatiebeleidslijnen van de entiteit ondersteunen. Interne beheersingsmaatregelen voor informatieverwerking kunnen geautomatiseerd zijn (d.w.z. ingebed in IT-applicaties) of handmatig (bijvoorbeeld interne beheersingsmaatregelen over invoer- of uitvoer) en kunnen steunen op andere interne beheersingsmaatregelen, waaronder die voor informatieverwerking of *general IT controls*.

*Inherente risicofactoren (Zie Par. 12(f))*

<b>Bijlage 2</b> bevat verdere overwegingen met betrekking tot het verwerven van inzicht in inherente risicofactoren.
---

- A7. Inherente risicofactoren kunnen kwalitatief of kwantitatief zijn en de vatbaarheid van beweringen voor afwijkingen beïnvloeden. Kwalitatieve inherente risicofactoren met betrekking tot het opstellen van informatie vereist door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving omvatten:
- Complexiteit;
  - Subjectiviteit;
  - Wijzigingen;
  - Onzekerheid; of
  - Vatbaarheid voor afwijkingen als gevolg van tendentie bij het management of andere frauderisicofactoren voor zover ze het inherente risico beïnvloeden.
- A8. Andere inherente risicofactoren, die van invloed zijn op de vatbaarheid van een bewering met betrekking tot een transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting voor een afwijking kunnen omvatten:

- De kwantitatieve of kwalitatieve significantie van de transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting; of
- De hoeveelheid of een gebrek aan uniformiteit in de samenstelling van de elementen die moeten worden verwerkt via de transactiestroom of het rekeningsaldo, of weergegeven in de toelichting.

*Relevante beweringen (Zie Par. 12(h))*

A9. Een risico op een afwijking van materieel belang kan betrekking hebben op meer dan één bewering, in welk geval alle beweringen waarop een dergelijk risico betrekking heeft, relevante beweringen zijn. Als een bewering geen geïdentificeerd risico heeft op een afwijking van materieel belang, dan is het geen relevante bewering.

*Significant risico (Zie Par. 12(l))*

A10. Significantie kan worden omschreven als het relatieve belang van een aangelegenheid en wordt ingeschat door de auditor in de context waarin de aangelegenheid wordt overwogen. Significantie kan worden overwogen door na te gaan in hoeverre inherente risicofactoren van invloed zijn op de waarschijnlijkheid dat een afwijking voorkomt en de orde van grootte van de potentiële afwijking indien die afwijking zou voorkomen.

**Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden (Zie Par. 13–18)**

A11. De risico's op een afwijking van materieel belang die moeten worden geïdentificeerd en ingeschat, omvatten zowel die het gevolg zijn van fraude als die welke het gevolg zijn van fouten en beide worden in deze ISA behandeld. De significantie van fraude is echter zodanig dat verdere vereisten en leidraden zijn opgenomen in ISA 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.<sup>15</sup> Bovendien bieden de volgende ISA's 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:

- ISA 540 (Herzien)<sup>16</sup> met betrekking tot schattingen;
- ISA 550 met betrekking tot relaties en transacties met verbonden partijen;
- ISA 570<sup>17</sup> met betrekking tot continuïteit; en
- ISA 600<sup>18</sup> 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 auditor alert te blijven voor controle informatie die niet tendeert naar het bevestigen van het bestaan van risico's of die tegenstrijdig kan zijn met het bestaan van risico's. Een professioneel-kritische instelling is een houding die door de auditor wordt toegepast wanneer professionele oordeelsvormingen worden gemaakt die vervolgens de basis vormen voor de handelingen van de auditor. De auditor past professionele oordeelsvorming toe bij het bepalen wanneer de auditor controle-informatie heeft die een geschikte basis verschaft voor risico-inschatting.

<sup>15</sup> ISA 240, paragrafen 12–27

<sup>16</sup> ISA 540 (Herzien), *De controle van schattingen en toelichtingen daarop*

<sup>17</sup> ISA 570, *Continuïteit*

<sup>18</sup> ISA 600, *Speciale overwegingen — Controles van financiële overzichten van de groep (inclusief het werk van groepsauditors)*

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

- Tegenstrijdige informatie en de betrouwbaarheid van documenten ter discussie stellen;
- Overwegen van reacties op verzoeken om inlichtingen en andere informatie verkregen van het management en de met governance belaste personen;
- Alert zijn op omstandigheden die kunnen wijzen op mogelijke afwijking als gevolg van fraude of fouten; en
- Overwegen of de verkregen controle-informatie de identificatie en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang van de auditor ondersteunt in het licht van de aard en omstandigheden van de entiteit.

*Waarom het verkrijgen van controle-informatie op een niet-tendentieuze manier belangrijk is (Zie Par. 13)*

A14. Het opzetten en uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden om controle-informatie te verkrijgen ter ondersteuning van de identificatie en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang op een niet-tendentieuze manier kan de auditor helpen bij het identificeren van mogelijk tegenstrijdige informatie. Die informatie kan de auditor 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 auditor hoeft echter niet een volledige zoekopdracht uit te voeren om alle mogelijke bronnen van controle-informatie te identificeren. Naast informatie uit andere bronnen<sup>19</sup>, kunnen informatiebronnen voor risico-inschattingswerkzaamheden omvatten:

- Interacties met het management, de met governance belaste personen en ander personeel van de entiteit op sleutelposities, zoals interne auditors.
- Bepaalde externe partijen zoals regelgevers of toezichhouders, ongeacht of deze direct of indirect zijn verkregen.
- Openbaar beschikbare informatie over de entiteit, bijvoorbeeld door de entiteit uitgegeven persberichten, materialen voor analisten of vergaderingen van investeerdersgroepen, analistenrapporten of informatie over handelsactiviteit.

Ongeacht de informatiebron houdt de auditor rekening met de relevantie en betrouwbaarheid van de informatie die moet worden gebruikt als controle-informatie in overeenstemming met ISA 500.<sup>20</sup>

*Schaalbaarheid (Zie Par. 13)*

A16. De aard en omvang van risico-inschattingswerkzaamheden zullen variëren op basis van de aard en omstandigheden van de entiteit (bijvoorbeeld mate waarin de beleidslijnen, procedures, processen en systemen van de entiteit geformaliseerd zijn). De auditor past professionele oordeelsvorming toe om de aard en omvang van de risico-inschattingswerkzaamheden die moeten worden uitgevoerd om aan de vereisten van deze ISA te voldoen, te bepalen.

---

<sup>19</sup> Zie de paragrafen A37 en A38.

<sup>20</sup> ISA 500, *Controle-informatie*, paragraaf 7

- A17. Hoewel de mate waarin de beleidslijnen, procedures, processen en systemen van een entiteit zijn geformaliseerd kan variëren, wordt van de auditor 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 bestuurd 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 auditor 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 auditor 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 auditor zich richten op veranderingen die zich sinds de voorgaande verslagperiode hebben voorgedaan.

*Soorten risico-inschattingswerkzaamheden (Zie Par. 14)*

- A19. ISA 500<sup>21</sup> legt de soorten controlewerkzaamheden uit die kunnen worden uitgevoerd bij het verkrijgen van controle-informatie van risico-inschattingswerkzaamheden en verdere controlewerkzaamheden. De aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden kunnen worden beïnvloed door het feit dat sommige van de administratieve gegevens en andere informatie mogelijk alleen beschikbaar zijn in elektronische vorm of alleen op bepaalde tijdstippen.<sup>22</sup> De auditor kan gegevensgerichte controles of toetsingen van interne beheersingsmaatregelen uitvoeren, in overeenstemming met ISA 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 auditor 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 Par. 19–26), wordt van de auditor niet vereist om ze allemaal uit te voeren voor elk aspect van dat inzicht. Andere werkzaamheden kunnen worden uitgevoerd wanneer de te verkrijgen informatie nuttig kan zijn bij het identificeren van risico's op afwijkingen van materieel belang. Voorbeelden van dergelijke werkzaamheden kunnen het verzoeken om inlichtingen zijn bij de externe juridisch adviseur of externe toezichthouders van de entiteit, of van waarderingsdeskundigen die de entiteit heeft gebruikt.

*Geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken (Zie Par. 14)*

- A21. Gebruikmakend van geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken, kan de auditor algemene risico-inschattingswerkzaamheden uitvoeren op grote aantallen gegevens (van het grootboek,

<sup>21</sup> ISA 500, paragrafen A14–A17 en A2–A25

<sup>22</sup> ISA 500, paragraaf A12

subgrootboeken of andere operationele gegevens) alsmede voor analyse, herberekeningen, opnieuw uitvoeren of aansluitingen.

*Verzoeken om inlichtingen bij het management en anderen binnen de entiteit (Zie: Paragraaf 14 (a))*

Waarom verzoeken om inlichtingen worden gedaan bij het management en anderen binnen de entiteit

- A22. Informatie verkregen door de auditor ter ondersteuning van een geschikte basis voor de identificatie en inschatting van risico's en het opzetten van verdere controlewerkzaamheden, kan worden verkregen door middel van verzoeken om inlichtingen bij het management en degenen die verantwoordelijk zijn voor financiële verslaggeving.
- A23. Verzoeken om inlichtingen bij het management, degenen die verantwoordelijk zijn voor de financiële verslaggeving, andere geschikte personen binnen de entiteit en andere werknemers met verschillende beslissingsbevoegdheden kunnen de auditor 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 auditor 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. ISA 260<sup>23</sup> onderkent het belang van effectieve wederzijdse communicatie om de auditor 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 auditor 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 haar 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 auditors van entiteiten in de publieke sector informatie verkrijgen van aanvullende informatiebronnen zoals van de auditors die betrokken zijn bij doelmatigheids- of andere controles met betrekking tot de entiteit.

<sup>23</sup> ISA 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf 4(b)

## Verzoeken om inlichtingen bij de interne auditfunctie

**Bijlage 4** bevat overwegingen voor het verwerven van inzicht in de interne auditfunctie van een entiteit.

Waarom verzoeken om inlichtingen worden gesteld bij de interne auditfunctie (als de functie bestaat)

A25. Als een entiteit een interne auditfunctie heeft, kunnen verzoeken om inlichtingen bij de juiste personen binnen de functie de auditor 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. Auditors 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 geschikte personen in de interne auditfunctie kunnen de auditors helpen bij het identificeren van het risico op niet-naleving van de van toepassing zijnde wet- en regelgeving van materieel belang en het risico op tekortkomingen in de interne beheersing met betrekking tot financiële verslaggeving.

*Cijferanalyses (Zie Par. 14 (b))*

Waarom cijferanalyses worden uitgevoerd als een van de risico-inschattingswerkzaamheden

A27. Cijferanalyses helpen bij het identificeren van inconsistenties, ongebruikelijke transacties of gebeurtenissen, bedragen, ratio's en trends die wijzen op aangelegenheden die implicaties voor de controle kunnen hebben. Ongebruikelijke of onverwachte relaties die geïdentificeerd zijn, kunnen de auditor 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 auditor zich niet bewust van 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 auditor 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 ISA behandelt het gebruik door de auditor van cijferanalyses als risico-inschattingswerkzaamheden. ISA 520<sup>24</sup> behandelt het gebruik door de auditor van cijferanalyses als gegevensgerichte werkzaamheden ('gegevensgerichte' cijferanalyses) en de verantwoordelijkheid van de auditor om cijferanalyses nabij het einde van de controle uit te voeren. Dienovereenkomstig is het niet vereist om cijferanalyses die worden uitgevoerd als risico-inschattingswerkzaamheden uit te voeren in overeenstemming met de vereisten van ISA 520. Echter, de vereisten en toepassingsgerichte teksten in ISA 520 kunnen bruikbare leidraden bieden aan de auditor bij het uitvoeren cijferanalyses als onderdeel van de risico-inschattingswerkzaamheden.

#### Geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken

A31. Cijferanalyses kunnen worden uitgevoerd met behulp van een aantal hulpmiddelen of technieken, die geautomatiseerd kunnen zijn. Het toepassen van geautomatiseerde cijferanalyses op de gegevens kan worden aangeduid als data analyse.

#### **Voorbeeld:**

De auditor kan een spreadsheet gebruiken om een vergelijking te maken van de werkelijk vastgelegde bedragen ten opzichte van gebudgetteerde bedragen, of kan een meer geavanceerde maatregel uitvoeren door gegevens uit het informatiesysteem van de entiteit te extraheren en deze gegevens verder analyseren met behulp van visualisatietechnieken om transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen te identificeren waarvoor verdere specifieke risico-inschattingswerkzaamheden gerechtvaardigd kunnen zijn.

#### *Waarneming en inspectie (Zie Par. 14 (c))*

#### Waarom waarneming en inspectie worden uitgevoerd als risico-inschattingswerkzaamheden

A32. Waarneming en inspectie kunnen verzoeken om inlichtingen bij het management en anderen ondersteunen, bevestigen of tegenspreken en kunnen ook informatie verschaffen over de entiteit en haar omgeving.

#### Schaalbaarheid

A33. Wanneer beleidslijnen of procedures niet zijn gedocumenteerd of de entiteit minder geformaliseerde interne beheersingsmaatregelen heeft, kan de auditor 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 auditor 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 auditor kan in staat zijn functiescheiding waar te nemen.
- De auditor kan in staat zijn waar te nemen dat wachtwoorden worden ingevoerd.

<sup>24</sup> ISA 520, *Cijferanalyses*

## 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 auditors 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 rapportage van prestaties.

## *Informatie uit andere bronnen (Zie Par. 15)*

### Waarom de auditor 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 haar 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 auditor in de interne beheersingsomgeving.
- Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de toepassing ervan op de aard en omstandigheden van de entiteit.



## Andere relevante bronnen

### A38. Andere relevante informatiebronnen omvatten:

- De werkzaamheden van de auditor met betrekking tot aanvaarding of continuering van de cliëntrelatie of de controleopdracht in overeenstemming met ISA 220 (Herzien), inclusief de conclusies die hierover zijn getrokken.<sup>25</sup>
- Andere opdrachten voor de entiteit die door de opdrachtpartner zijn uitgevoerd. De opdrachtpartner kan kennis hebben verkregen die relevant is voor de controle, inclusief kennis over de entiteit en haar omgeving bij het uitvoeren van andere opdrachten voor de entiteit. Dergelijke opdrachten kunnen opdrachten tot het uitvoeren van overeengekomen specifieke werkzaamheden of andere controle- of assurance-opdrachten omvatten, inclusief opdrachten om te voldoen aan incrementele verslaggevingsvereisten in het rechtsgebied.

Informatie uit eerdere ervaringen van de auditor 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 auditor met de entiteit en uit controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd in eerdere controles kunnen de auditor informatie verschaffen die relevant is voor de bepaling door de auditor 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 auditor met de entiteit en controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd bij eerdere controles kan de auditor 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 haar activiteiten sinds de vorige financiële verslagperiode hebben ondergaan.
- Die bijzondere soorten transacties en andere gebeurtenissen of rekeningsaldi (en daarmee samenhangende toelichtingen) waar de auditor moeilijkheden ondervond bij met het uitvoeren van de noodzakelijke controlewerkzaamheden, bijvoorbeeld vanwege hun complexiteit.

A41. Van de auditor wordt vereist om te bepalen of informatie verkregen uit de vorige ervaring van de auditor met de entiteit en van controlewerkzaamheden die bij eerdere controles zijn uitgevoerd, relevant en betrouwbaar blijft, als de auditor voornemens is die informatie te gebruiken voor de doeleinden van de lopende controle. Als de aard of omstandigheden van de entiteit zijn gewijzigd of nieuwe informatie is verkregen, is de informatie uit voorgaande verslagperiodes mogelijk niet langer relevant of betrouwbaar voor de lopende controle. Om te bepalen of er wijzigingen zijn voorgekomen die de relevantie of betrouwbaarheid van dergelijke informatie kunnen beïnvloeden, kan de auditor verzoeken om inlichtingen en andere geschikte controlewerkzaamheden uitvoeren, zoals lijncontroles van relevante systemen. Als de informatie niet betrouwbaar is, kan de auditor overwegen extra werkzaamheden uit te voeren die passend zijn in de omstandigheden.

---

<sup>25</sup> ISA 220 (Herzien), *Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten*, paragraaf 12

### *Bespreking opdrachtteam (Zie Par. 17–18)*

Waarom het opdrachtteam de toepassing van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de vatbaarheid van de financiële overzichten van de entiteit voor afwijkingen van materieel belang moet bespreken

A42. De bespreking binnen het opdrachtteam over de toepassing van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de vatbaarheid van de financiële overzichten van de entiteit voor afwijkingen van materieel belang:

- Biedt een kans voor meer ervaren leden van het opdrachtteam, waaronder de 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 van het opdrachtteam in het bijzonder tegenstrijdige informatie verder te overwegen op basis van het eigen inzicht van elk lid in de aard en omstandigheden van de entiteit.
- Biedt een basis waarop leden van het opdrachtteam nieuwe informatie verkregen tijdens de controle en die van invloed kan zijn op de inschatting van risico's op een afwijking van materieel belang of op de uitgevoerde controlewerkzaamheden om in te spelen op deze risico's communiceren en delen.

ISA 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.<sup>26</sup>

A43. Een professioneel-kritische instelling is noodzakelijk voor de kritische inschatting van controle-informatie en een robuuste en open opdrachtteam bespreking, ook voor doorlopende controles, kan leiden tot verbeterde identificatie en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang. Een ander resultaat van de bespreking kan zijn dat de auditor 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 auditor (d.w.z. waar een opdrachtteam bespreking niet mogelijk is), kan overweging van de in de paragrafen A42 en A46 genoemde aangelegenheden de auditor niettemin helpen om te identificeren waar er risico's kunnen zijn op afwijkingen van materieel belang.

---

<sup>26</sup> ISA 240, paragraaf 16

A45. Wanneer een opdracht wordt uitgevoerd door een groot opdrachtteam, zoals voor een controle van financiële overzichten van de groep, is het niet altijd noodzakelijk of praktisch uitvoerbaar dat de bespreking alle leden in een enkele bespreking omvat (bijvoorbeeld in een controle die meerdere locaties betreft), noch is het nodig dat alle leden van het opdrachtteam op de hoogte worden gehouden van alle beslissingen die in de bespreking zijn genomen. De opdrachtpartner kan aangelegenheden bespreken met kernleden van het opdrachtteam, met inbegrip van, indien nodig geacht, degenen met specifieke vaardigheden of kennis en degenen die verantwoordelijk zijn voor de controles van groepsonderdelen, terwijl bespreking met anderen wordt gedelegeerd, rekening houdend met de omvang van communicatie die door het hele opdrachtteam noodzakelijk wordt geacht. Een door de opdrachtpartner goedgekeurd communicatieplan kan nuttig zijn.

#### Bespreking van toelichtingen in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving

A46. Als onderdeel van de bespreking binnen het opdrachtteam, helpt rekening houden met de toelichtingsvereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving in het begin van de controle bij het identificeren van mogelijke risico's op een afwijking van materieel belang met betrekking tot toelichtingen, zelfs in omstandigheden waarin het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving alleen vereenvoudigde toelichtingen vereist. Aangelegenheden die het opdrachtteam kan bespreken omvatten:

- Veranderingen in financiële verslaggevingsvereisten die kunnen leiden tot significante nieuwe of herziene toelichtingen;
- Veranderingen in de 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 auditors van entiteiten in de publieke sector, kan er ook rekening worden gehouden met eventuele aanvullende bredere doelstellingen en bijbehorende risico's die voortkomen uit het controlemandaat of verplichtingen voor entiteiten in de publieke sector.

#### **Het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het systeem van interne beheersing van de entiteit (Zie: Par. 19–27)**

**In de bijlagen 1 tot en met 6** worden verdere overwegingen uiteengezet met betrekking tot het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het systeem van interne beheersing van de entiteit.

#### *Het verwerven van het vereiste inzicht (Zie Par. 19–27)*

A48. Het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het interne beheersingssysteem van de entiteit is een dynamisch en iteratief proces van verzamelen, bijwerken en analyseren van informatie en dit gaat door tijdens

de controle. Daarom kunnen de verwachtingen van de auditor veranderen als nieuwe informatie wordt verkregen.

A49. Het inzicht van de auditor in de entiteit en haar omgeving en het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving kan de auditor 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 auditor 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 auditor in de entiteit en haar omgeving en het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, helpt de auditor 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 auditor risico's op een afwijking van materieel belang identificeert en inschat. Dit referentiekader helpt de auditor ook bij het plannen van de controle en het uitvoeren van professionele oordeelsvorming en een professioneel-kritische instelling gedurende de gehele controle, bijvoorbeeld bij:

- Het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten in overeenstemming met ISA 315 (Herzien 2019) of andere relevante ISA's (bijv. met betrekking tot risico's op fraude in overeenstemming met ISA 240 of bij het identificeren of inschatten van risico's met betrekking tot schattingen in overeenstemming met ISA 540 (Herzien));
- 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 ISA 250 (Herzien);<sup>27</sup>
- Het evalueren of de financiële overzichten voldoende toelichtingen verschaffen in overeenstemming met ISA 700 ;<sup>28</sup>
- Het bepalen van materialiteit of uitvoeringsmaterialiteit in overeenstemming met ISA 320;<sup>29</sup> 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 auditor in de entiteit en haar omgeving en het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, is ook de basis voor de manier waarop de auditor verdere controlewerkzaamheden plant en uitvoert, bijvoorbeeld bij:

- Het ontwikkelen van verwachtingen voor gebruik bij het uitvoeren van cijferanalyses in overeenstemming met ISA 520;<sup>30</sup>
- Het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden om voldoende en geschikte controle te verkrijgen in overeenstemming met ISA 330; en

<sup>27</sup> ISA 250 (Herzien) , *Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten*, paragraaf 14

<sup>28</sup> ISA 700 , *Het vormen van een oordeel vormen en het rapporteren over financiële overzichten*, paragraaf 13 (e)

<sup>29</sup> ISA 320, *Materialiteit bij het plannen en uitvoeren van een controle*, paragrafen 10–11

<sup>30</sup> ISA 520, paragraaf 5

- 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 auditor en varieert van entiteit tot entiteit gebaseerd op de aard en omstandigheden van de entiteit, waaronder:

- De omvang en complexiteit van de entiteit, inclusief haar IT-omgeving;
- De eerdere ervaring van de auditor met de entiteit;
- De aard van de systemen en processen van de entiteit, inclusief of deze al dan niet geformaliseerd zijn; en
- De aard en vorm van de documentatie van de entiteit.

A53. De risico-inschattingswerkzaamheden van de auditor om het vereiste inzicht te verwerven, kunnen minder uitgebreid zijn in controles van minder complexe entiteiten en uitgebreider voor complexere entiteiten. De diepte van het inzicht dat door de auditor wordt vereist, zal naar verwachting minder zijn dan het inzicht dat het management bezit bij het leiden van de entiteit.

A54. Sommige stelsels inzake financiële verslaggeving staan kleinere entiteiten toe om eenvoudigere en minder gedetailleerde toelichtingen te verschaffen in de financiële overzichten. Dit ontslaat de auditor 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 het bedrijfsmodel (Zie Par. 19 (a) (i))

#### De organisatiestructuur en eigendom van de entiteit

A56. Inzicht in de organisatiestructuur en eigendom van de entiteit kan de auditor 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.<sup>31</sup>
- 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*.<sup>32 33</sup>

- 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 zijn IT-omgeving (bijv. het uitbesteden van de *hosting* van zijn IT-omgeving aan een derde of een gedeeld servicecentrum voor centraal beheer van IT-processen in een groep).

Geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken

A57. De auditor kan geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken gebruiken om inzicht te verwerven in transactiestromen en verwerking als onderdeel van de werkzaamheden van de auditor om inzicht te verwerven in het informatiesysteem. Een uitkomst van deze werkzaamheden kan zijn dat de auditor 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 haar strategie en doelstellingen voorafgaand aan de implementatie daarvan. Daarom kunnen

<sup>31</sup> ISA 550 stelt vereisten vast en geeft leidraden over de overwegingen van de auditor met betrekking tot verbonden partijen.  
<sup>32</sup> ISA 260, paragrafen A1 en A2 bieden leidraden voor de identificatie van de met governance belaste personen en legt uit dat in sommige gevallen sommige of alle personen belast met governance betrokken kunnen zijn bij het leiden van de entiteit.  
<sup>33</sup> In de ISA's wordt gesproken over listed entities

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 auditor inzicht in de governance verkrijgt

A59. Inzicht in de governance van de entiteit kan de auditor helpen bij het verwerven van inzicht in de mogelijkheid van de entiteit om passend toezicht te houden op haar 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 auditor om te overwegen bij het verwerven van inzicht in de governance van de entiteit omvatten:

- Of een of meer van de met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit.
- Het bestaan (en de scheiding) van een niet-dagelijks bestuur, indien aanwezig, van 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 auditor inzicht krijgt in het bedrijfsmodel van de entiteit

A61. Inzicht in de doelstellingen, strategie en bedrijfsmodel van de entiteit helpt de auditor 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 auditor bij het identificeren van risico's op een afwijking van materieel belang, aangezien de meeste bedrijfsrisico's uiteindelijk financiële consequenties hebben en derhalve een effect op de financiële overzichten.

#### **Voorbeelden:**

Het bedrijfsmodel van een entiteit kan op verschillende manieren steunen op het gebruik van IT:

- De entiteit verkoopt schoenen uit een fysieke winkel en gebruikt een geavanceerde voorraad- en kassasysteem om de verkoop van schoenen vast te leggen; of
- De entiteit verkoopt schoenen online zodat alle verkooptransacties in een IT omgeving worden verwerkt, inclusief het initiëren van de transacties via een website.

Voor beide entiteiten zouden de bedrijfsrisico's die voortkomen uit een significant ander bedrijfsmodel substantieel anders zijn, ondanks dat beide entiteiten schoenen verkopen.

Inzicht in het bedrijfsmodel van de entiteit

- A62. Niet alle aspecten van het bedrijfsmodel zijn relevant voor het inzicht van de auditor. 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 auditor 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 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 auditor kan overwegen bij het verkrijgen van inzicht in het bedrijfsmodel, doelstellingen, strategieën en gerelateerde bedrijfsrisico's van de entiteit die kunnen leiden tot een risico van materieel belang op afwijkingen van de financiële overzichten omvatten:
- Ontwikkelingen in de sector, zoals het gebrek aan personeel of expertise om de veranderingen in de sector aan te pakken;
  - Nieuwe producten en diensten die kunnen leiden tot hogere productaansprakelijkheid;
  - Uitbreiding van de activiteiten van de entiteit, terwijl de vraag niet nauwkeurig is geschat;
  - Nieuwe voorschriften inzake administratieve verwerking bij onvolledige of onjuiste implementatie;
  - Vereisten op grond van regelgeving resulterend in een hogere juridische blootstelling;
  - Huidige en toekomstige financieringsbehoeften, zoals verlies van financiering doordat de entiteit niet in staat is haar 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. Zo'n risico-inschattingsproces maakt deel uit van het interne beheersingssysteem van de entiteit en wordt in paragraaf 22 en de paragrafen A109–A113 besproken.



## Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

A66. Entiteiten die actief zijn in de publieke sector, kunnen op verschillende manieren waarde creëren en leveren ten opzichte van degenen die rijkdom creëren voor eigenaren, maar zullen nog steeds een 'bedrijfsmodel' hebben met een specifieke doelstelling. Aangelegenheden waarin auditors in de publieke sector inzicht kunnen verwerven die relevant zijn voor het bedrijfsmodel van de entiteit, omvatten:

- Kennis van relevante overheidsactiviteiten, inclusief gerelateerde programma's.
- Programmadoelstellingen en –strategieën, inclusief elementen van overheidsbeleidslijnen.

A67. Voor de controles van entiteiten in de publieke sector kunnen "managementdoelstellingen" worden beïnvloed door vereisten om publieke verantwoording aan te tonen en kunnen zij doelstellingen omvatten die hun oorsprong hebben in wet- en regelgeving of andere van kracht zijnde voorschriften.

Sectorgebonden factoren, regelgevingsfactoren en andere externe factoren (Zie Par. 19 (a) (ii))

### Sectorgebonden factoren

A68. Relevante sectorgebonden factoren zijn omstandigheden in de sector zoals de concurrentieomgeving, de relaties met leverancier en cliënten en technologische ontwikkelingen. Aangelegenheden die de auditor 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.<sup>34</sup>

### Regelgevingsfactoren

A70. Het regelgevingskader behoort tot de relevante regelgevingsfactoren. Het regelgevingskader omvat onder meer het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de juridische en politieke omgeving en eventuele wijzigingen daarvan. Aangelegenheden die de auditor 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.

<sup>34</sup> ISA 220 (Herzien), paragraaf 14

- 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. ISA 250 (Herzien) 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.<sup>35</sup>

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

A72. Voor de controles van entiteiten in de publieke sector kan er bepaalde wet- of regelgeving zijn die van invloed is op de activiteiten van de entiteit. Dergelijke elementen kunnen een essentiële overweging zijn bij het verwerven van inzicht de entiteit en haar omgeving.

Andere externe factoren

A73. Andere externe factoren die van invloed zijn op de entiteit en die de auditor 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 auditor inzicht verwerft in de door het management gebruikte maatstaven

A74. Inzicht in de maatstaven van de entiteit helpt de auditor 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 ISA 240 voor vereisten en leidraden met betrekking tot de risico's op fraude).

A75. Maatstaven kunnen de auditor ook wijzen op de waarschijnlijkheid van risico's op een afwijking van materieel belang van daarmee verband houdende informatie in de financiële overzichten. Prestatiemaatstaven kunnen bijvoorbeeld aangeven dat de entiteit een ongewoon snelle groei of winstgevendheid heeft in vergelijking met andere entiteiten in dezelfde sector.

Maatstaven die door het management worden gebruikt

A76. Het management en anderen meten en beoordelen gewoonlijk de aangelegenheden die zij belangrijk achten. Uit verzoeken om inlichtingen bij het management kan blijken dat het management zich baseert op bepaalde belangrijke indicatoren, openbaar beschikbaar of niet, voor het evalueren van financiële prestaties en het nemen van actie. In dergelijke gevallen kan de auditor relevante prestatimaatstaven identificeren, intern of extern, door de informatie die de entiteit gebruikt om haar 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:

---

<sup>35</sup> ISA 250 (Herzien), paragraaf 13

- 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 prestatie maatstaven met betrekking tot de prestaties van de entiteit of de financiële positie (bijvoorbeeld een maximaal werkkapitaalbedrag). Het inzicht van de auditor in de prestatie maatstaven die de bank gebruikt, kan helpen bij het identificeren van gebieden waar een hogere vatbaarheid is voor het risico op een afwijking van materieel belang.
- Voor sommige entiteiten waarvan de aard en omstandigheden complexer zijn, zoals degenen die actief zijn in de verzekerings- of banksector, kunnen prestaties of financiële positie gemeten worden aan wettelijke vereisten (bijv. wettelijke ratio-vereisten zoals kapitaaltoereikendheid en liquiditeitseisen). Het inzicht van de auditor in deze prestatie maatstaven 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 voor entiteiten waar financiële informatie openbaar is. De auditor kan ook openbaar beschikbare informatie beschouwen om de hem te helpen beter inzicht te verwerven in de activiteiten of tegenstrijdige informatie te identificeren zoals informatie van:

- Analisten of kredietbeoordelaars.
- Nieuws en andere media, inclusief sociale media.
- Belastingautoriteiten.
- Regelgevers of toezichhouders.
- Vakbonden.
- Financiers.

Dergelijke financiële informatie kan vaak worden verkregen van de gecontroleerde entiteit.

A80. Het meten en beoordelen van financiële prestaties is niet hetzelfde als het monitoren van het systeem van interne beheersing (besproken als onderdeel van het systeem van interne beheersing in paragrafen A114–A122), hoewel hun doelen elkaar kunnen overlappen:

- De meting en beoordeling van prestaties is gericht op de vraag of bedrijfsprestaties voldoen aan de doelstellingen van het management (of van derden).

- Het monitoren van het systeem van interne beheersing heeft daarentegen betrekking op het monitoren van de effectiviteit van interne beheersingsmaatregelen, inclusief degenen met betrekking tot de meting en beoordeling van de financiële prestatie door het management.

In sommige gevallen bieden prestatie-indicatoren echter ook informatie die het management in staat stelt om tekortkomingen in de interne beheersing te identificeren.

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

A81. Naast het overwegen van relevante maatstaven die door een entiteit in de publieke sector worden gebruikt om de financiële prestaties van de entiteit in te schatten, kunnen auditors van entiteiten in de publieke sector ook niet-financiële informatie overwegen zoals het behalen van resultaten van algemeen nut (bijvoorbeeld het aantal mensen dat wordt bijgestaan door een specifiek programma).

*Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving (Zie Par. 19 (b))*

Inzicht in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de grondslagen voor financiële verslaggeving van de entiteit

A82. Aangelegenheden die de auditor 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 rekening houden met 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 de 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.

- ISA's 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 auditor helpen bij het overwegen waar wijzigingen in de financiële verslaggeving van de entiteit (bijvoorbeeld vanuit voorgaande verslagperiodes) kunnen worden verwacht.

**Voorbeeld:**

Als de entiteit gedurende de verslagperiode een significante fusie of overname heeft gehad, zou de auditor 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 auditor helpen bevestigen dat het inzicht verkregen in de voorgaande verslagperiode van toepassing blijft.

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

A84. Het van toepassing zijnde stelsel voor financiële verslaggeving in een entiteit in de publieke sector wordt bepaald door de wet- en regelgevingskaders die relevant zijn voor elke jurisdictie of binnen elk geografisch gebied. Aangelegenheden die overwogen kunnen worden bij de toepassing door de entiteit van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en hoe het van toepassing is in de context van de aard en omstandigheden van de entiteit en haar omgeving, omvatten of de entiteit financiële verslaggeving volledig op basis van toerekening of op kasbasis toepast in overeenstemming met de International Public Sector Accounting Standards, of een hybride vorm.

Hoe inherente risicofactoren de vatbaarheid van beweringen voor afwijkingen beïnvloeden (Zie Par. 19 (c))

**Bijlage 2** geeft voorbeelden van gebeurtenissen en omstandigheden die aanleiding kunnen geven voor het bestaan van risico's op een afwijking van materieel belang, ingedeeld naar inherente risicofactor.

Waarom de auditor 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 auditor 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 inherent risicofactoren de vatbaarheid van beweringen voor afwijkingen beïnvloeden, kan de auditor helpen met een voorlopig inzicht in de waarschijnlijkheid of omvang van afwijkingen, dat de auditor 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 auditor ook bij het inschatten van de waarschijnlijkheid en de orde van grootte van een mogelijke afwijking bij het inschatten van het inherente risico in overeenstemming met paragraaf 31 (a). Overeenkomstig, kan inzicht in de inherente risicofactoren de auditor ook helpen bij het opzetten en verder uitvoeren van controlewerkzaamheden in overeenstemming met ISA 330.

A86. De identificatie door de auditor 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 auditor heeft verkregen bij het uitvoeren van andere risico-inschattingwerkzaamheden, verdere controlewerkzaamheden of bij het voldoen aan andere vereisten in de ISA's (zie paragrafen 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 auditor 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 auditor van risico's op een afwijking van materieel belang en een inschatting van het inherente risico op het niveau van beweringen worden ook beïnvloed door de onderlinge relaties tussen inherente risicofactoren.

A89. Gebeurtenissen of omstandigheden die van invloed kunnen zijn op de vatbaarheid voor afwijkingen als gevolg van tendentie bij het management, kunnen ook van invloed zijn op de vatbaarheid voor afwijkingen als gevolg van andere frauderisicofactoren. Dienovereenkomstig kan dit relevante informatie zijn om te gebruiken in overeenstemming met paragraaf 24 van ISA 240, die van de auditor vereist om te evalueren of de informatie verkregen uit de andere risico-inschattingwerkzaamheden 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 ISA's.

A90. Het inzicht van de auditor in het interne beheersingssysteem van de entiteit wordt verworven door risico inschattingwerkzaamheden 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 ISA, hoeven de componenten van het interne beheersingssysteem van de entiteit niet noodzakelijkerwijs te weerspiegelen hoe een entiteit haar 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 auditors ook andere terminologie of stelsels gebruiken, mits alle componenten die in deze ISA 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. Auditors 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. Auditors van entiteiten in de publieke sector kunnen ook verantwoordelijkheden hebben om te rapporteren over naleving van wet- en regelgeving of andere van kracht zijnde voorschriften. Als gevolg hiervan, kunnen hun overwegingen over het systeem van interne beheersing breder en gedetailleerder zijn.

#### Informatietechnologie in de componenten van het interne beheersingssysteem van de entiteit

**Bijlage 5** biedt verdere leidraden voor het verwerven van inzicht in het gebruik van IT door de entiteit in de componenten van het systeem van interne beheersing.

A94. De algehele doelstelling en reikwijdte van een controle verschilt niet bij een entiteit die hoofdzakelijk actief is in een handmatige omgeving, een volledig geautomatiseerde omgeving of een omgeving met een combinatie van handmatige en geautomatiseerde elementen (d.w.z. handmatige en geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen en andere middelen die worden gebruikt in het interne beheersingssysteem van de entiteit).

#### Inzicht in de aard van de componenten van het interne beheersingssysteem van de entiteit

A95. Bij het evalueren van de effectiviteit van de opzet van interne beheersingsmaatregelen en of deze zijn geïmplementeerd (zie paragrafen A175-A181), verschaft het inzicht van de auditor in elk van de componenten van het systeem van interne beheersing van de entiteit een voorlopig inzicht in hoe de entiteit bedrijfsrisico's identificeert en hoe het daarop inspeelt. Het kan ook de identificatie en inschatting door de auditor van de risico's op een afwijking van materieel belang op verschillende manieren beïnvloeden (zie paragraaf A86). Dit helpt de auditor 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 auditor 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 auditor 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 auditor 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 haar 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 auditor van deze componenten invloed op de identificatie en inschatting door de auditor 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 auditor inclusief, zoals uitgelegd in ISA 330, een invloed op de aard, timing en omvang van de verdere werkzaamheden van de auditor.<sup>36</sup>

Inzicht verwerven in de interne beheersingsomgeving (Zie Par. 21)

Schaalbaarheid

A99. De aard van de interne beheersingsomgeving in een minder complexe entiteit zal waarschijnlijk verschillen van de interne beheersingsomgeving in een meer complexe entiteit. Zo is het bijvoorbeeld mogelijk dat zich onder de met governance belaste personen in minder complexe entiteiten geen onafhankelijk of extern lid bevindt, en dat de governancefunctie direct door de eigenaar–bestuurder wordt waargenomen als er geen andere eigenaren zijn. Dienovereenkomstig zijn sommige overwegingen over de interne beheersingsomgeving van de entiteit mogelijk minder relevant of niet van toepassing.

A100. Bovendien is het mogelijk dat controle-informatie over elementen van de interne beheersingsomgeving in minder complexe entiteiten niet beschikbaar is in documentvorm, met

---

<sup>36</sup> ISA 330, paragrafen A1–A3



name waar communicatie tussen management en ander personeel informeel is, maar de informatie kan nog steeds relevant en betrouwbaar zijn in de omstandigheden.

**Voorbeelden:**

- De organisatiestructuur in een minder complexe entiteit zal waarschijnlijk eenvoudiger zijn en kan een klein aantal werknemers dat betrokken is bij functies in verband met financiële verslaggeving omvatten.
- Als de rol van governance rechtstreeks door de eigenaar-bestuurder wordt ondernomen, kan de auditor 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 auditor in de interne beheersingsomgeving van een minder complexe entiteit.

Inzicht in de interne beheersingsomgeving (Zie Par. 21 (a))

A101. Controle-informatie voor het inzicht van de auditor in de interne beheersingsomgeving kan worden verkregen via een combinatie van verzoeken om inlichtingen en andere risico-inschattingswerkzaamheden (d.w.z. bevestigende verzoeken om inlichtingen door waarneming of inspectie van documenten).

A102. Bij het overwegen van de mate waarin het management blijkt geeft van toewijding aan integriteit en ethische waarden, kan de auditor 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.

Evaluëren van de interne beheersingsomgeving (Zie Par. 21 (b))

Waarom de auditor de interne beheersingsomgeving evalueert

A103. De evaluatie door de auditor:

- 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 auditor 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 auditor 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 auditor van de interne beheersingsomgeving

A104. De evaluatie van de auditor 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 op haar beurt 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 haar 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 auditor kan overwegen hoe de verschillende elementen van de interne beheersingsomgeving kunnen worden beïnvloed door de filosofie en werkstijl van het senior management, rekening houdend met de betrokkenheid van onafhankelijke leden van de met governance belaste personen.

A107. Hoewel de interne beheersingsomgeving een geschikte basis kan vormen voor het systeem van interne beheersing en kan helpen het risico op fraude te verminderen, is een geschikte interne beheersingsomgeving niet noodzakelijk een effectief afschrikmiddel tegen fraude.

### **Voorbeeld:**

Personeelsbeleidslijnen en procedures gericht op het aannemen van competent financieel, administratief, en IT-personeel kan het risico op fouten bij het verwerken en vastleggen van financiële informatie beperken. Dergelijk beleidslijnen en procedures kunnen echter niet de doorbreking van interne beheersingsmaatregelen door senior management beperken (bijvoorbeeld om winsten te overschatten).

A108. De evaluatie van de auditor 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 haar 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 haar financiële verslaggeving.
- De organisatiestructuur van het management met betrekking tot IT en de toegewezen middelen (bijvoorbeeld of de entiteit in een geschikte IT-omgeving en noodzakelijke verbeteringen heeft geïnvesteerd, of dat een voldoende aantal geschikte deskundige personen in dienst zijn, ook wanneer de entiteit commerciële software gebruikt (met geen of beperkte modificaties)).

Verwerven van inzicht in het risico-inschattingsproces van de entiteit (Zie Par. 22–23)

Inzicht in het risico-inschattingsproces van de entiteit (Zie Par. 22 (a))

A109. Zoals uitgelegd in paragraaf A62, geven niet alle bedrijfsrisico's aanleiding tot risico's op een afwijking van materieel belang. Bij het verwerven van inzicht in hoe het management en de met governance belaste personen bedrijfsrisico's hebben geïdentificeerd die relevant zijn voor het opstellen van de financiële overzichten en hebben besloten over handelingen om op deze risico's in te spelen, zijn aangelegenheden die de auditor 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.<sup>37</sup>

A110. De auditor kan de implicaties van dergelijke bedrijfsrisico's voor het opstellen van de financiële overzichten van de entiteit en andere aspecten van haar interne beheersingssysteem overwegen.

Evaluëren van het risico-inschattingsproces van de entiteit (Zie Par. 22 (b))

Waarom de auditor evalueert of het risico-inschattingsproces van de entiteit geschikt is

A111. De evaluatie door de auditor van het risico-inschattingsproces van de entiteit kan de auditor helpen bij het verwerven van inzicht waar de entiteit risico's heeft geïdentificeerd die kunnen voorkomen en hoe de entiteit heeft ingespeeld op die risico's. De evaluatie van de auditor hoe de entiteit haar bedrijfsrisico's identificeert, inschat en erop inspeelt, helpt de auditor bij het inzicht of deze risico's als passend voor de aard en complexiteit van de entiteit zijn geïdentificeerd, ingeschat en erop ingespeeld. Deze evaluatie kan de auditor 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).

Evaluëren of het risico-inschattingsproces van de entiteit geschikt is (Zie Par. 22 (b))

A112. De evaluatie door de auditor 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 auditor.

**Voorbeeld:**

In sommige minder complexe entiteiten, en met name door de eigenaar bestuurd entiteiten, kan een geschikte risico inschatting worden uitgevoerd door de directe betrokkenheid van het management

<sup>37</sup> ISA 240, paragraaf 19

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 auditor heeft met het management kan blijken dat het management in feite risico-inschattingswerkzaamheden 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 auditor van het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing te monitoren vaak gericht op hoe het management of de eigenaar–bestuurder direct betrokken is bij activiteiten, omdat er mogelijk geen andere monitoringactiviteiten zijn.

**Voorbeeld:**

Het management kan klachten van klanten ontvangen over onnauwkeurigheden in hun maandelijkse overzichten die de eigenaar–bestuurder alert maakt op kwesties met de timing wanneer klantbetalingen zijn opgenomen in de administratieve vastleggingen.

A115. Er zijn entiteiten die geen formeel proces voor het monitoren van het systeem van interne beheersing hebben. Bij deze entiteiten kan inzicht in het proces om het systeem van interne beheersing te monitoren inzicht in periodieke beoordelingen van management accounting informatie die is opgezet om bij te dragen aan hoe de entiteit afwijkingen voorkomt of detecteert, omvatten.

Inzicht in het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing te monitoren (Zie Par. 24 (a))

A116. Aangelegenheden die relevant kunnen zijn voor de auditor om te overwegen bij het verwerven van inzicht hoe de entiteit haar systeem van interne beheersing monitort, omvatten:

- De opzet van de monitoringactiviteiten, bijvoorbeeld of het periodieke of doorlopende monitoring is;
- De prestaties en frequentie van de monitoringactiviteiten;
- De evaluatie van de resultaten van de monitoringactiviteiten, op een tijdige basis, om te bepalen of de interne beheersingsmaatregelen effectief zijn geweest; en
- Hoe vastgestelde tekortkomingen zijn behandeld door passende corrigerende maatregelen, inclusief tijdige communicatie van dergelijke tekortkomingen aan degenen die verantwoordelijk zijn voor het nemen van corrigerende maatregelen.

A117. De auditor kan ook overwegen hoe het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing te monitoren interne beheersingsmaatregelen voor 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 voor informatieverwerking evalueren en deze wijzigen, voor zover van toepassing, voor veranderingen in omstandigheden; of

- De effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen voor informatieverwerking evalueren.
- Interne beheersingsmaatregelen die de toegangsrechten monitoren die zijn toegepast in geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen voor informatieverwerking die de functiescheiding afdwingen.
- Interne beheersingsmaatregelen die monitoren hoe fouten of tekortkomingen in de interne beheersing met betrekking tot de automatisering van financiële verslaggeving worden geïdentificeerd en behandeld.

Inzicht in de interne auditfunctie van de entiteit (Zie Par. 24 (a) (ii))

**Bijlage 4** bevat verdere overwegingen voor het verwerven van inzicht in de interne auditfunctie van de entiteit.

A118. De verzoeken om inlichtingen van de auditor bij geschikte personen binnen de interne auditfunctie helpen de auditor inzicht te verwerven in de aard van de verantwoordelijkheden van de interne auditfunctie. Als de auditor bepaalt dat de verantwoordelijkheden van de functie verband houden met de financiële verslaggeving van de entiteit, kan de auditor nader inzicht verwerven in de activiteiten die door de interne audit zijn uitgevoerd of zullen worden uitgevoerd door het auditplan van de interne auditfunctie voor de verslagperiode te beoordelen, voor zover dit bestaat, en dat plan te bespreken met de juiste personen binnen de functie. Dit inzicht, samen met de informatie die verkregen is uit verzoeken om inlichtingen van de auditor, kan ook informatie verschaffen die direct relevant is voor de identificatie en inschatting van de auditor van de risico's op een afwijking van materieel belang. Als de auditor op basis van het voorlopige inzicht van de auditor van de interne auditfunctie verwacht gebruik te maken van het werk van de interne auditfunctie om de aard of timing van controlewerkzaamheden te wijzigen of de omvang daarvan te verminderen, is ISA 610<sup>38</sup> 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 auditor 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 auditor 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 auditor 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.

<sup>38</sup> ISA 610 (herzien 2013), *Gebruikmaken van het werk van interne auditors*

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

Waarom de auditor evalueert of het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing te monitoren, geschikt is

A121. De evaluatie van de auditor over hoe de entiteit doorlopende en afzonderlijke evaluaties onderneemt voor het monitoren van de effectiviteit van interne beheersingsmaatregelen, helpt de auditor bij het verwerven van inzicht of de andere 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 auditor 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).

Evaluëren of het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing te controleren, geschikt is (Zie Par. 24 (c))

A122. De evaluatie door de auditor van de geschiktheid van het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing te monitoren, is gebaseerd op het inzicht van de auditor in het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing te monitoren.

Informatiesysteem en communicatie en interne beheersingsactiviteiten (Zie Par. 25–26)

A123. De componenten interne beheersingsmaatregelen in het “informatiesysteem en communicatie” en “interne beheersingsactiviteiten” zijn primair directe interne beheersingsmaatregelen (d.w.z. interne beheersingsmaatregelen die voldoende nauwkeurig zijn om afwijkingen op het niveau van beweringen te voorkomen, detecteren of corrigeren).

Waarom van de auditor vereist wordt inzicht te verwerven in het informatiesysteem en communicatie en interne beheersingsmaatregelen in de component “interne beheersingsactiviteiten”

A124. Van de auditor wordt vereist om inzicht te verwerven in het informatiesysteem en de communicatie van de entiteit 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
- evalueren of de component op passende wijze het opstellen van de financiële overzichten van de entiteit ondersteunt, de identificatie en inschatting van de auditor 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 auditor niet consistent zijn met verwachtingen over het systeem van interne beheersing van de entiteit dat mogelijk was opgesteld op basis van informatie die verkregen is tijdens het proces voor aanvaarding of continuering van de opdracht (Zie Par. A86).

A125. Van de auditor 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 auditor 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 ISA 330. Hoe hoger op het spectrum van inherent risico een risico is ingeschat, hoe overtuigender de controle-informatie moet zijn. Zelfs wanneer de auditor niet van plan is om de effectieve werking van geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen te toetsen, kan het inzicht van de auditor 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 auditor van het informatiesysteem en communicatie- en interne beheersingsactiviteiten

A126. Zoals uitgelegd in paragraaf A49, verwerft de auditor inzicht in de entiteit en haar omgeving en het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Dit inzicht kan de auditor 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 auditor 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 auditor 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 auditor van het informatiesysteem, kan de verwachtingen van de auditor over de significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen die aanvankelijk zijn geïdentificeerd, bevestigen of verder beïnvloeden (Zie Par. A126).

A128. Om inzicht te verwerven in hoe informatie met betrekking tot significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen in, door en uit het informatiesysteem van de entiteit stroomt, kan de auditor 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 auditor in de component "interne beheersingsactiviteiten" kan zich eerst richten op interne beheersingsmaatregelen op journaalboekingen en interne beheersingsmaatregelen waarvan de auditor 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 auditor van inherent risico kan ook het onderkennen van interne beheersingsmaatregelen in de component "interne beheersingsactiviteiten" beïnvloeden. De identificatie van interne beheersingsmaatregelen door de auditor met betrekking tot significante risico's kan bijvoorbeeld alleen te onderkennen zijn wanneer de auditor 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 auditor 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 auditor zijn uitgevoerd.

A130. De identificatie en inschatting door de auditor van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen wordt beïnvloed door zowel:

- Inzicht van de auditor in de beleidslijnen van de entiteit voor haar informatieverwerkingsactiviteiten in de component "informatiesysteem- en communicatie", en

- Identificatie en evaluatie van de auditor 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, ingewikkelde 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 ISA 330 en kan de auditor 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 auditor in het informatiesysteem kan informatie omvatten over de systemen van de entiteit (haar beleidslijnen) die zijn opgezet om nalevings- en operationele doelstellingen te bereiken, omdat dergelijke informatie relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten. Verder kunnen sommige entiteiten informatie systemen hebben die in hoge mate geïntegreerd zijn zodat interne beheersingsmaatregelen op een manier kunnen worden opgezet om tegelijkertijd financiële verslaggevings-, compliance- en operationele doelstellingen en combinaties daarvan te bereiken.

A133. Inzicht in het informatiesysteem van de entiteit omvat ook inzicht in de middelen die worden gebruikt bij de informatieverwerkingsactiviteiten van de entiteit. Informatie over de betrokken personele inzet die relevant kan zijn voor het verwerven van inzicht in risico's voor de integriteit van het informatiesysteem zijn onder meer:

- De competentie van de personen die het werk uitvoeren;
- Of er voldoende middelen zijn; en
- Of er sprake is van een passende functiescheiding.

A134. Aangelegenheden die de auditor 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 auditor 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 auditor 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 auditor kan ook geautomatiseerde technieken gebruiken om directe toegang tot of een digitale download te verkrijgen van de databases in het informatiesysteem van de entiteit die administratieve vastleggingen van transacties opslaan. Door geautomatiseerde hulpmiddelen of technieken op deze informatie toe te passen, kan de auditor het verkregen inzicht bevestigen over hoe transacties door het informatiesysteem stromen door journaalboekingen of andere digitale vastleggingen met betrekking tot een bepaalde transactie of een volledige populatie van transacties, te traceren van initiatie in de administratieve vastleggingen tot opname in het grootboek. Analyse van complete of grote sets transacties kan ook leiden tot het identificeren van variaties van de normale of verwachte verwerkingsprocedures voor deze transacties, die kunnen leiden tot de identificatie van risico's op een afwijking van materieel belang.

#### Informatie verkregen buiten het grootboek en subgrootboeken

A138. Financiële overzichten kunnen informatie bevatten die is verkregen buiten het grootboek en subgrootboeken. Voorbeelden van dergelijke informatie die de auditor kan overwegen omvatten:

- Informatie verkregen uit leaseovereenkomsten die relevant zijn voor toelichtingen in de financiële overzichten.
- Informatie toegelicht in de financiële overzichten die wordt geproduceerd door het risicomanagementsysteem van een entiteit.
- Informatie over reële waarde die door deskundigen ingeschakeld door het management is geproduceerd 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 haar 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 continuïteit te handhaven.<sup>39</sup>

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 auditor 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 auditor inzicht in de IT-omgeving die relevant is voor het informatiesysteem

A140. Het inzicht van de auditor in het informatiesysteem omvat de IT-omgeving die relevant is voor de transactiestromen en informatieverwerking in het informatiesysteem van de entiteit omdat de het gebruik van IT-applicaties door de entiteit of andere aspecten in de IT-omgeving aanleiding kan geven tot risico's van 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 auditor in de IT-omgeving kan gericht zijn op het identificeren en verwerven van inzicht in de aard en aantal van de specifieke IT-applicaties en andere aspecten van de IT-omgeving die relevant zijn voor de stromen van transacties en informatieverwerking in het informatiesysteem. Veranderingen in de stroom van transacties of informatie binnen het informatiesysteem kunnen het gevolg zijn van programma wijzigingen in IT-applicaties of directe wijzigingen in gegevens in databases die betrokken zijn bij de verwerking of opslag van die transacties of informatie.

A143. De auditor kan de IT-applicaties en de ondersteunende IT–infrastructuur gelijktijdig identificeren met het inzicht van de auditor in hoe informatie met betrekking tot significante transactiestromen, rekening saldi en toelichtingen in, door en uit het informatiesysteem van de entiteit stromen.

---

<sup>39</sup> ISA 570, paragrafen 19–20

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 auditor 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 ernaar handelen.

Evaluëren of de relevante aspecten van het informatiesysteem het opstellen van de financiële overzichten van de entiteit ondersteunen (Zie Par. 25 (c))

A146. De evaluatie door de auditor 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 beleidlijnen (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 haar 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 auditor in de component “interne beheersingsactiviteiten” is gericht op interne beheersingsmaatregelen voor 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 auditor wordt echter niet vereist om alle interne beheersingsmaatregelen voor informatieverwerking met betrekking tot de beleidlijnen van de entiteit die de transactiestromen en andere aspecten van de informatieverwerkingsactiviteiten van de entiteit definiëren voor de significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen te identificeren en te evalueren.

A149. Er kunnen ook directe interne beheersingsmaatregelen zijn die bestaan in de interne beheersingsomgeving, het risico-inschattingsproces van de entiteit of het proces van de entiteit

om het systeem van interne beheersing te monitoren, die kunnen worden geïdentificeerd in overeenstemming met paragraaf 26. Hoe indirecter de relatie tussen interne beheersingsmaatregelen die andere interne beheersingsmaatregelen ondersteunen en de interne beheersingsmaatregel die worden overwogen echter is, hoe minder effectief die interne beheersingsmaatregel kan zijn bij het voorkomen, of detecteren en corrigeren van gerelateerde afwijkingen.

**Voorbeeld:**

Gewoonlijk is een beoordeling door een verkoopmanager van een samenvatting van de verkoopactiviteit voor specifieke winkels per regio alleen indirect gerelateerd aan de risico's op een afwijking van materieel belang die relevant is voor de bewering van de volledigheid van verkoopopbrengsten. Dienovereenkomstig kan het minder effectief zijn om in te spelen op die risico's dan interne beheersingsmaatregelen die directer daaraan zijn gerelateerd, zoals de aansluiting van vervoersdocumenten met factuurdocumenten.

A150. Paragraaf 26 vereist ook dat de auditor *general IT controls* voor IT-applicaties en andere aspecten van de IT-omgeving identificeert en evalueert, waarvan de auditor heeft vastgesteld dat deze onderhevig zijn aan risico's die voortkomen het gebruik van IT, omdat *general IT controls* de blijvende effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen voor informatieverwerking ondersteunen. Een *general IT-control* alleen is meestal niet voldoende om in te spelen op risico op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen.

A151. De interne beheersingsmaatregelen waarvan de auditor de opzet moet identificeren en evalueren en de implementatie daarvan moet bepalen in overeenstemming met paragraaf 26, zijn:

- Interne beheersingsmaatregelen waarvan de auditor 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 auditor van het toetsen van interne beheersingsmaatregelen in overeenstemming met ISA 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 over journaalboekingen. De identificatie en evaluatie van dergelijke interne beheersingsmaatregelen door de auditor kunnen ook van invloed zijn op het inzicht van de auditor 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 auditor 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 auditor overweegt zijn geschikt om hem 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 auditor.

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 ISA 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.<sup>40</sup>

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 auditor van plan is om de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen te toetsen die inspelen op significante risico's, kan het verkregen inzicht over de aanpak van het management om in te spelen op deze risico's een basis vormen voor de opzet en de uitvoering

<sup>40</sup> ISA 240, paragraaf A28

van gegevensgerichte werkzaamheden die inspelen op significante risico's zoals vereist door ISA 330.<sup>41</sup> Hoewel risico's met betrekking tot significante niet-routinematige of oordeelsvormende aangelegenheden vaak minder waarschijnlijk 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 auditor 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. ISA 240<sup>42</sup> vereist dat de auditor inzicht verwerft in de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude (die worden behandeld als significante risico's), en legt verder uit dat het belangrijk is voor de auditor 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 over 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 over 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 auditor van verdere controlewerkzaamheden.

**Voorbeeld:**

Bij een controle van een minder complexe entiteit is het informatiesysteem van de entiteit mogelijk niet complex en kan de auditor mogelijk niet van plan zijn om te steunen op de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen. Verder kan de auditor geen significante risico's of andere risico's op een afwijking van materieel belang hebben geïdentificeerd waarvoor het noodzakelijk is voor de auditor om de opzet van interne beheersingsmaatregelen te evalueren en te bepalen dat deze zijn geïmplementeerd. Bij een dergelijke controle kan de auditor bepalen dat er geen andere geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen zijn dan de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit over journaalboekingen.

<sup>41</sup> ISA 330, paragraaf 21

<sup>42</sup> ISA 240, paragraaf 28 en A33

## Geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken

A161. Bij handmatige grootboeksystemen kunnen niet-standaard journaalboekingen mogelijk worden geïdentificeerd door inspectie van grootboeken, journaals 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 auditor mogelijk een totale lijst van alle journaalboekingen in een eenvoudige spreadsheet extraheren. Het is dan mogelijk dat de auditor de journaalboekingen sorteert door verschillende filters toe te passen, zoals valutabedrag, naam van de opsteller of beoordelaar, journaalboekingen die alleen de balans en winst – en verliesrekening verhogen, of om de vermelding aan de hand van de datum waarop de journaalboeking naar het grootboek is geboekt te bekijken om de auditor te helpen bij het opzetten van manieren van inspelen op de geïdentificeerde risico's met betrekking tot journaalposten.

Interne beheersingsmaatregelen waarvoor de auditor van plan is de effectieve werking te toetsen (Zie Par. 26 (a) (iii))

A162. De auditor 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 auditor wordt vereist, in overeenstemming met ISA 330,<sup>43</sup> 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 ze, wanneer dergelijke interne beheersingsmaatregelen bestaan die inspelen op deze risico's, worden geïdentificeerd en geëvalueerd.

A163. In andere gevallen, wanneer de auditor 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 ISA 330, moeten dergelijke interne beheersingsmaatregelen ook worden geïdentificeerd omdat ISA 330<sup>44</sup> vereist dat de auditor toetsingen van die interne beheersingsmaatregelen opzet en uitvoert.

### Voorbeelden:

De auditor kan van plan zijn om de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen te toetsen:

- Over routinematige transactiestromen omdat dergelijke toetsingen effectiever of efficiënter kunnen zijn voor grote hoeveelheden homogene transacties.
- Over de volledigheid en nauwkeurigheid van informatie die door de entiteit is geproduceerd (bijvoorbeeld interne beheersingsmaatregelen over het opstellen van door het systeem gegenereerde rapporten), om de betrouwbaarheid van die informatie te bepalen, wanneer de auditor van plan is rekening te houden met de effectieve werking van die interne beheersingsmaatregelen bij het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden.

<sup>43</sup> ISA 330, paragraaf 8 (b)

<sup>44</sup> ISA 330, paragraaf 8 (a)

- Met betrekking tot doelstellingen op het gebied van de activiteiten en de naleving van wet- en regelgeving wanneer deze betrekking hebben op gegevens die de auditor evalueert of gebruikt bij het toepassen van controlewerkzaamheden.

A164. De plannen van de auditor 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 auditor over de effectieve werking van directe interne beheersingsmaatregelen beïnvloeden.

Andere interne beheersingsmaatregelen die de auditor geschikt acht (Zie Par. 26 (a) (iv))

A165. Andere interne beheersingsmaatregelen die de auditor 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 op het spectrum van inherent risico maar die niet als significant risico bepaald zijn;
- Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het aansluiten van gedetailleerde vastleggingen met het grootboek; of
- Aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de gebruikersorganisatie bij gebruik van een serviceorganisatie.<sup>45</sup>

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.

IT-applicaties en andere aspecten van de IT-omgeving identificeren (Zie Par. 26 (b))

Waarom de auditor 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 auditor 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 auditor om te steunen op geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen binnen de betrokken IT-applicaties.

<sup>45</sup> ISA 402, *Overwegingen met betrekking tot controles van entiteiten die gebruikmaken van een serviceorganisatie*



- De inschatting door de auditor van het interne beheersingsrisico op het niveau van beweringen;

**Voorbeeld:**

De blijvende effectieve werking van een interne beheersingsmaatregel voor 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 auditor 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 auditor niet van plan is om de *general IT controls* te toetsen).

- De strategie van de auditor voor het toetsen van informatie geproduceerd door de entiteit die wordt geproduceerd door of informatie betreft uit de IT-applicaties van de entiteit;

**Voorbeeld:**

Wanneer door de entiteit geproduceerde informatie om te worden gebruikt als controle-informatie geproduceerd wordt door IT applicaties, kan de auditor bepalen om interne beheersingsmaatregelen over 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 auditor van inherent risico op het niveau van beweringen; of

**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 behandelen, 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 voor informatieverwerking afhangen van *general IT controls*, kan de auditor bepalen om de effectieve werking van de *general IT controls* te toetsen, wat dan de opzet van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen voor dergelijke *general IT-controls* vereist. Als in dezelfde omstandigheden de auditor 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 auditor mogelijk de implicaties voor het controle-oordeel overwegen.

Het identificeren van IT-applicaties die onderhevig zijn aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT

A167. Voor de IT-applicaties die relevant zijn voor het informatiesysteem, kan inzicht in de aard en complexiteit van de specifieke IT-processen en *general IT controls* die de entiteit heeft, de auditor helpen bij het bepalen op welke IT-applicaties de entiteit steunt om de integriteit van informatie in het informatiesysteem van de entiteit nauwkeurig te verwerken en onderhouden. Dergelijke IT-applicaties kunnen onderhevig zijn aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT.

A168. Bij het identificeren van de IT-applicaties die onderhevig zijn aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT, moet rekening worden gehouden met interne beheersingsmaatregelen die door de auditor zijn geïdentificeerd omdat dergelijke controlemaatregelen het gebruik van IT of het steunen op IT kunnen inhouden. De auditor kan zich concentreren op de vraag of een IT-applicatie geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen omvat waarop het management steunt en die de auditor heeft geïdentificeerd, inclusief interne beheersingsmaatregelen die inspelen op risico's waarvoor gegevensgerichte werkzaamheden alleen niet voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen. De auditor 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 auditor geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen kunnen afhankelijk zijn van door het systeem gegenereerde rapporten, in welk geval de IT applicaties die deze rapporten produceren onderhevig kunnen zijn aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT. In andere gevallen is het mogelijk dat de auditor niet van plan is om te steunen op interne beheersingsmaatregelen over de door het systeem gegenereerde rapporten en van plan is om direct de *inputs* en *outputs* van dergelijke rapporten te toetsen, in welk geval de auditor mogelijk niet de gerelateerde IT-applicaties identificeert als onderhevig aan risico's die voortkomen uit IT.

#### Schaalbaarheid

A170. De mate van inzicht van de auditor 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 auditor zijn geïdentificeerd. Het aantal IT-applicaties die onderhevig zijn 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-control* over zijn 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 auditor geen geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen of andere interne beheersingsmaatregelen voor informatieverwerking (of die afhankelijk zijn van *general IT controls*) heeft geïdentificeerd, kan de auditor van plan zijn om alle informatie die door de entiteit met IT is geproduceerd rechtstreeks te toetsen en kan hij 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 geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen uit te voeren die de auditor 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 haar 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 vaardigheden in IT. 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 auditor geen IT-applicaties identificeert die onderhevig zijn aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT. Wanneer de auditor 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 auditor 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 auditor 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 zijn IT-omgeving (bijvoorbeeld het uitbesteden van de *hosting* van zijn IT-omgeving aan een derde of het gebruikmaken van een *shared service center* voor centraal beheer van IT-processen in een groep) externe of interne dienstverleners gebruikt.

Van toepassing zijnde risico's die voortkomen uit het gebruik van IT kunnen ook worden geïdentificeerd met betrekking tot *cybersecurity*. Het is waarschijnlijker dat er meer risico's zullen voortkomen uit het gebruik van IT wanneer de hoeveelheid of de complexiteit van geautomatiseerde *application controls* hoger is en het management meer steunt op deze interne beheersingsmaatregelen voor de effectieve verwerking van transacties of het effectieve onderhoud van de integriteit van onderliggende informatie.

Evalueren van de opzet en het bepalen van de implementatie van geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen in de component "interne beheersingsactiviteiten". (Zie Par. 26 (d))

A175. Bij het evalueren van de opzet van een geïdentificeerde interne beheersingsmaatregel omvat de overweging van de auditor 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 corrigeren van (d.w.z. de interne beheersingsdoelstelling).

A176. De auditor 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 auditor de implementatie beoordeelt van een interne beheersingsmaatregel die niet effectief is opgezet. Daarom evalueert de auditor 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 auditor 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 auditor de werkzaamheden in paragraaf uitvoeren 26 (b) – (d) op de nieuw opgezette of geïmplementeerde interne beheersingsmaatregelen.

A179. De auditor kan concluderen dat een interne beheersingsmaatregel, die effectief is opgezet en geïmplementeerd, geschikt kan zijn om te toetsen om rekening te houden met de effectieve werking bij het opzetten van gegevensgerichte werkzaamheden. Als een interne beheersingsmaatregel echter niet effectief is opgezet of geïmplementeerd, heeft het geen voordeel om deze te toetsen. Wanneer de auditor 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 *input* voor de risico-inschatting van de auditor 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 auditor echter van plan zijn om de effectieve werking van geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen te toetsen door deze *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 ISA 330.<sup>46</sup>

A181. Wanneer de auditor niet van plan is om de effectieve werking van geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen te toetsen, kan het verworven inzicht van de auditor 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 auditor 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,<sup>47</sup> kan de auditor bepalen dat bepaalde beleidslijnen van de entiteit in een component niet geschikt zijn voor de aard en omstandigheden van de entiteit. Een dergelijke bepaling kan een indicator zijn die de auditor helpt bij het identificeren van tekortkomingen in de interne beheersing. Als de auditor een of meer tekortkomingen in de interne beheersing heeft geïdentificeerd, kan de auditor het effect van die tekortkomingen in de interne beheersing overwegen bij het opzetten van verdere controlewerkzaamheden in overeenstemming met ISA 330.

A183. Als de auditor een of meer tekortkomingen in de interne beheersing heeft geïdentificeerd, vereist ISA 265<sup>48</sup> van de auditor om te bepalen of de tekortkomingen, afzonderlijk of in combinatie, een significant tekortkoming vormen.

De auditor past professionele oordeelsvorming toe om te bepalen of een tekortkoming een significante tekortkoming in de interne beheersing vormt.<sup>49</sup>

**Voorbeelden:**

Omstandigheden die kunnen wijzen op een significante tekortkoming in de interne beheersing omvatten aangelegenheden zoals:

<sup>46</sup> ISA 330, paragrafen 8–11

<sup>47</sup> Paragrafen 21(b), 22(b), 24(c), 25(c) en 26(d)

<sup>48</sup> ISA 265, *Meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing aan de met governance belaste personen en het management*, paragraaf 8

<sup>49</sup> ISA 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.

- 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 over 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 auditor 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 auditor 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 auditor in staat om een oordeel geven over de financiële overzichten bij een aanvaardbaar laag niveau van controlerisico.

A185. Informatie die wordt verzameld door het uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden wordt gebruikt als controle-informatie om de basis voor de identificatie en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang te verschaffen. De controle-informatie verkregen bij het evalueren van de opzet van geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen en het bepalen of die interne beheersingsmaatregelen zijn geïmplementeerd in de component "interne beheersingsactiviteiten", wordt bijvoorbeeld als controle-informatie gebruikt om de risico-inschatting te ondersteunen. Dergelijke informatie biedt ook een basis voor de auditor 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 ISA 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 auditor van afwijkingen die een redelijke mogelijkheid hebben om zowel voor te komen als om van materieel belang te zijn als ze voorkomen.<sup>50</sup>

A187. Het identificeren van de risico's op een afwijking van materieel belang vormt ook de basis voor de vaststelling door de auditor van relevante beweringen, die de auditor helpen bij het bepalen van de significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen.

#### **Beweringen**

##### **Waarom de auditor beweringen gebruikt**

A188. Bij het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang gebruikt de auditor beweringen om rekening houden met de verschillende soorten potentiële afwijkingen

---

<sup>50</sup> ISA 200, paragraaf A15(a)

die kunnen voorkomen. Beweringen waarvoor de auditor 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 auditor 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 auditor 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 auditor worden gebruikt bij het overwegen van de verschillende soorten potentiële afwijkingen die kunnen voorkomen, kunnen in de volgende categorieën vallen:

- (a) Beweringen over transactiestromen en gebeurtenissen en daarop betrekking hebbende toelichtingen tijdens de gecontroleerde periode:
  - (i) Voorkomen — de vastgelegde of toegelichte transacties en gebeurtenissen hebben inderdaad plaatsgevonden en dergelijke transacties en gebeurtenissen hebben betrekking op de entiteit.
  - (ii) Volledigheid — alle transacties en gebeurtenissen die hadden moeten worden vastgelegd, zijn ook vastgelegd en alle daarop betrekking toelichtingen die hadden moeten worden opgenomen in de financiële overzichten, zijn opgenomen.
  - (iii) Nauwkeurigheid — bedragen en andere gegevens die betrekking hebben op vastgelegde transacties en gebeurtenissen zijn op de juiste wijze vastgelegd en daarop betrekking hebbende toelichtingen zijn op de juiste wijze vastgelegd en beschreven.
  - (iv) Afgrenzing – transacties en gebeurtenissen zijn in de juiste verslagperiode vastgelegd.
  - (v) Classificatie – transacties en gebeurtenissen zijn op de juiste rekeningen vastgelegd.
  - (vi) Presentatie – transacties en gebeurtenissen zijn op de juiste wijze samengevoegd of uitgesplitst en duidelijk beschreven, en daarop betrekking hebbende toelichtingen zijn relevant en begrijpelijk in de context van de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
  
- (b) Beweringen over rekeningsaldi en daarop betrekking hebbende toelichtingen aan het einde van de verslagperiode:
  - (i) Bestaan-activa, passiva en eigenvermogensbelangen bestaan.
  - (ii) Rechten en verplichtingen – de entiteit bezit of heeft zeggenschap over de rechten op activa, en de verplichtingen zijn de verplichtingen voor de entiteit.
  - (iii) Volledigheid: – alle activa, passiva en eigenvermogensbelangen die hadden moeten worden vastgelegd, zijn ook vastgelegd en alle daarop betrekking hebbende toelichtingen die hadden moeten worden opgenomen in de financiële overzichten, zijn ook opgenomen.
  - (iv) Nauwkeurigheid, waardering en toerekening – activa, passiva en eigenvermogensbelangen zijn voor de juiste bedragen in de financiële overzichten opgenomen en de daaruit voortvloeiende waarderings- en toerekeningscorrecties zijn juist vastgelegd en daarop betrekking hebbende toelichtingen zijn juist vastgelegd en beschreven.

- (v) Classificatie-activa, passiva en eigenvermogensbelangen zijn vastgelegd op de juiste rekeningen.
- (vi) Presentatie-activa, passiva en eigenvermogensbelangen zijn op juiste wijze samengevoegd of uitgesplitst en duidelijk beschreven en daarop betrekking hebbende toelichtingen zijn relevant en begrijpelijk in de context van de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

A191. De beweringen beschreven in paragraaf A190 (a)–(b) hierboven, zo nodig aangepast, kunnen ook worden gebruikt door de auditor 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); 30)*

Waarom de auditor risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten identificeert en inschat

A193. De auditor 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 ISA 330.<sup>51</sup>

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 auditor 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

<sup>51</sup> ISA 330, paragraaf 5



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 auditor van de vraag of geïdentificeerde risico's diepgaand verband houden met de financiële overzichten ondersteunt de inschatting door de auditor van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten. In andere gevallen kan een aantal beweringen ook worden geïdentificeerd als vatbaar voor het risico en kan daarom van invloed zijn op de risico-identificatie en inschatting van de auditor 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 auditor 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 invloed zal hebben op alle beweringen.

A196. De identificatie en inschatting door de auditor van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten, wordt beïnvloed door het inzicht van de auditor in het interne beheersingssysteem van de entiteit, in het bijzonder het inzicht van de auditor 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 auditor van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten.

**Voorbeeld:**

De auditor 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 auditor kan daarom bepalen dat er een grotere vatbaarheid voor afwijkingen is vanwege frauderisicofactoren die het inherente risico beïnvloeden (d.w.z. de vatbaarheid van de financiële overzichten voor afwijkingen van materieel belang vanwege het risico op frauduleuze financiële verslaggeving, zoals te hoge opgave van activa en opbrengsten en te lage opgave van verplichtingen en kosten om ervoor te zorgen dat financiering zal worden verkregen).

A198. Het inzicht van de auditor, inclusief de bijbehorende evaluaties, van de interne beheersingsomgeving en andere componenten van het systeem van interne beheersing kunnen

twijfels doen rijzen over de mogelijkheid van de auditor 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 auditor over de integriteit van het management van de entiteit zo ernstig zijn dat de auditor 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 auditor dat significante wijzigingen in de IT-omgeving slecht zijn beheerd met weinig toezicht van het management en de met governance belaste personen. De auditor concludeert dat er significante twijfels zijn over de toestand en betrouwbaarheid van de administratieve vastleggingen van de entiteit. In dergelijke omstandigheden kan de auditor 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. ISA 705 <sup>52</sup> stelt eisen vast en geeft leidraden bij het bepalen of het nodig is voor de auditor om een gekwalificeerd oordeel te geven of een oordeelonthouding af te geven of, indien vereist in sommige gevallen, om de opdracht terug te geven indien dat onder de van toepassing zijnde wet of regelgeving mogelijk is.

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

A200. Voor entiteiten in de publieke sector kan de identificatie van risico's op het niveau van de financiële overzichten overweging van aangelegenheden omvatten die verband houden met het politieke klimaat, het publieke belang en de programma gevoeligheid.

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

**Bijlage 2** geeft voorbeelden, in de context van inherente risicofactoren, van gebeurtenissen of omstandigheden die kunnen duiden op een vatbaarheid voor afwijkingen die van materieel belang kunnen zijn.

A201. Risico's op afwijkingen van materieel belang die niet diepgaand betrekking hebben op de financiële overzichten zijn risico's op afwijkingen van materieel belang op het niveau van beweringen.

*Relevante beweringen en significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen (Zie Par. 29)*

Waarom relevante beweringen en significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen worden bepaald

A202. Bepaling van relevante beweringen en de significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen vormen de basis voor de reikwijdte van het inzicht van de auditor in het informatiesysteem van de entiteit zoals vereist om te worden verkregen in overeenstemming met paragraaf 25 (a). Dit inzicht kan de auditor verder helpen bij het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang (zie Par. A86).

<sup>52</sup> ISA 705 , *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor*

## Geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken

A203. De auditor 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 auditor 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 deze betalingen aan verbonden partijen.
- Door de stromen van een hele populatie van opbrengsttransacties te analyseren, kan de auditor 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 auditor als significant kunnen worden beschouwd, omvatten toelichtingen over:

- Liquiditeits- en schuldconvenanten van een entiteit in financiële nood.
- Gebeurtenissen of omstandigheden die hebben geleid tot de opname van een bijzondere waardevermindering.
- Belangrijkste bronnen van schattingsonzekerheid, inclusief veronderstellingen over de toekomst.
- De aard van een wijziging in de grondslagen voor financiële verslaggeving en andere relevante toelichtingen vereist door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, waar bijvoorbeeld nieuwe vereisten inzake financiële verslaggeving naar verwachting een significante invloed op de financiële positie en de financiële prestaties van de entiteit zullen hebben.
- Op aandelen gebaseerde betalingsregelingen, inclusief informatie over hoe alle opgenomen bedragen werden bepaald, en andere relevante toelichtingen.
- Verbonden partijen en transacties met verbonden partijen.
- Gevoeligheidsanalyse, inclusief de effecten van veranderingen in veronderstellingen die in de waarderingmethoden van de entiteit gebruikt worden met de bedoeling om gebruikers in staat te stellen de onderliggende waarderingonzekerheid 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 auditor de waarschijnlijkheid en de orde van grootte van een afwijking inschat

- A205. De auditor beoordeelt de waarschijnlijkheid en de orde van grootte van afwijkingen voor geïdentificeerde risico's op een afwijking van materieel belang omdat 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 auditor 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 auditor ook bij het bepalen van significante risico's. De auditor bepaalt significante risico's omdat specifieke manieren van inspelen op significante risico's vereist zijn in overeenstemming met ISA 330 en andere ISA's.
- A207. Inherente risicofactoren beïnvloeden de inschatting van de auditor 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 auditor bij een passende inschatting van het inherente risico voor risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen en in een preciezere manier van inspelen op een dergelijk risico.

#### Spectrum van inherent risico

- A208. Bij het inschatten van het inherente risico past de auditor professionele oordeelsvorming toe bij het bepalen van de significantie van de combinatie van de waarschijnlijkheid en de orde van grootte van een afwijking.
- A209. Het ingeschatte inherente risico met betrekking tot een bepaald risico op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen vertegenwoordigt een oordeelsvorming binnen een interval van lager naar hoger over 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 auditor 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 auditor 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 auditor 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 omvang, hoe lager de inschatting van inherent risico.
- A213. Voor een risico dat als hoger wordt ingeschat op het spectrum van inherent risico, betekent dit niet dat zowel omvang 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 omvang. Een hogere inherente risico-inschatting zou bijvoorbeeld kunnen resulteren uit een lagere waarschijnlijkheid maar een zeer hoge omvang.

A214. Om geschikte strategieën te ontwikkelen om te reageren op risico's op een afwijking van materieel belang, kan de auditor 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 auditor 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 auditor 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 auditor de identificatie van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten bijwerkt.

A216. In omstandigheden waarin risico's op een afwijking van materieel belang worden geïdentificeerd als risico's op het niveau van de financiële overzichten vanwege hun diepgaande invloed op een aantal beweringen en identificeerbaar zijn met specifieke beweringen, is van de auditor vereist om rekening houden met die risico's bij het inschatten van het inherente risico voor risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen.

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

A217. Bij het uitoefenen van professionele oordeelsvorming over de inschatting van het risico op een afwijking van materieel belang, kunnen auditors in de publieke sector rekening houden met de complexiteit van de voorschriften en leidraden, 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 auditor in staat om meer aandacht te richten op 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).
- ISA 330 vereist dat interne beheersingsmaatregelen die inspelen op significante risico's, worden getoetst in de huidige verslagperiode (wanneer de auditor 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.<sup>53</sup>

- ISA 330 vereist dat de auditor meer overtuigende controle-informatie verkrijgt naarmate de risico-inschatting van de auditor hoger is.<sup>54</sup>
- ISA 260 vereist communicatie met de met governance belaste personen over de significante risico's geïdentificeerd door de auditor.<sup>55</sup>
- ISA 701 vereist dat de auditor bij het bepalen van significante risico's rekening houdt met die aangelegenheden die significante aandacht van de auditor vereisten, hetgeen aangelegenheden zijn die kernpunten van controle kunnen zijn.<sup>56</sup>
- Tijdige beoordeling van controledocumentatie door de opdrachtpartner in de geschikte fasen tijdens de controle staat toe dat significante aangelegenheden, waaronder significante risico's, tijdig kunnen worden opgelost tot tevredenheid van de opdrachtpartner op of vóór de datum van de controleverklaring.<sup>57</sup>
- ISA 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 werk te sturen vereist bij het groepsonderdeel door de auditor van het groepsonderdeel.<sup>58</sup>

### Bepaling van significante risico's

A219. Bij het bepalen van significante risico's kan de auditor 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 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 ISA. ISA 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.<sup>59</sup>

#### **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 omvang is meestal erg laag (vanwege de lage niveaus van fysiek contant geld verwerkt in de winkels). De combinatie van deze twee factoren op het spectrum van inherent risico zou er waarschijnlijk niet toe leiden om het bestaan van contanten als een significant risico te bepalen.

Een entiteit is in onderhandeling om een bedrijfssegment te verkopen. De auditor 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.

<sup>53</sup> ISA 330, paragrafen 15 en 21

<sup>54</sup> ISA 330, paragraaf 7 (b)

<sup>55</sup> ISA 260, paragraaf 15

<sup>56</sup> ISA 701, *Communicatie van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor*, paragraaf 9

<sup>57</sup> ISA 220 (Herzien), paragrafen 17 en A19

<sup>58</sup> ISA 600, paragrafen 30–31

<sup>59</sup> ISA 240, paragrafen 26–28

A221. De auditor 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 die kunnen worden ingeschat als zijnde een hoger inherent risico en kunnen daarom als een significant risico worden beschouwd. Deze kunnen dit voortkomen uit aangelegenheden als:

- Transacties waarvoor meerdere aanvaardbare wijzen van administratieve verwerking bestaan, zodat subjectiviteit is betrokken.
- 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 auditor om dergelijke risico's te identificeren vanwege de implicaties voor de opzet en de uitvoering van verdere controlewerkzaamheden in overeenstemming met ISA 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 auditor wordt vereist, in overeenstemming met ISA 330,<sup>60</sup> 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 haar 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.

---

<sup>60</sup> ISA 330, paragraaf 8

- Is de mogelijkheid dat onjuiste 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. ISA 540 (Herzien) biedt verdere leidraden met betrekking tot schattingen van risico's waarvoor gegevensgerichte werkzaamheden alleen niet voldoende en geschikte controle-informatie bieden.<sup>61</sup> 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 auditor 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 auditor van het interne beheersingsrisico. De aanvankelijke verwachting van de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen is gebaseerd op de evaluatie van de auditor van de opzet en de bepaling van de implementatie van de geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen in de component "interne beheersingsactiviteiten". Zodra de auditor de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen heeft getoetst in overeenstemming met ISA 330 zal de auditor de aanvankelijke verwachting over de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen kunnen bevestigen. Als de interne beheersingsmaatregelen niet effectief werken zoals verwacht, dan moet de auditor de controle van het interne beheersingsrisico herzien in overeenstemming met paragraaf 37.

A227. De inschatting door de auditor 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 auditor 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 auditor dat de interne beheersingsmaatregelen effectief werken te bevestigen. De auditor kan van plan zijn om zowel directe als indirecte interne beheersingsmaatregelen te toetsen, met inbegrip van general IT-controls, en, zo ja, bij de inschatting van het interne beheersingsrisico rekening te houden met het gecombineerde verwachte effect van de interne beheersingsmaatregelen. Naar de mate waarin de te toetsen interne beheersingsmaatregel niet volledig inspeelt op het ingeschatte inherente risico, zal de auditor de implicaties bepalen voor de opzet van verdere controlewerkzaamheden om het controlerisico terug te brengen tot een aanvaardbaar laag niveau.

A229. Wanneer de auditor van plan is om de effectieve werking van een geautomatiseerde interne beheersingsmaatregel te toetsen, kan de auditor ook van plan zijn om de effectieve werking van

<sup>61</sup> ISA 540 (Herzien), paragrafen A87–A89



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 auditor dat de geautomatiseerde interne beheersingsmaatregel effectief werkte gedurende de verslagperiode. Wanneer de auditor verwacht dat gerelateerde general IT-controls niet effectief zijn, kan deze bepaling van invloed zijn op de inschatting van de auditor van het interne beheersingsrisico op het niveau van beweringen en moeten de verdere controlewerkzaamheden van de auditor 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 auditor kan uitvoeren in deze omstandigheden zijn vermeld in ISA 330.<sup>62</sup>

*Evaluëren van de controle-informatie verkregen uit de risicoinschattingswerkzaamheden (Zie Par. 35)*

Waarom de auditor 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 auditor 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 ISA 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.<sup>63</sup>

Een professioneel-kritische instelling

A232. Bij het evalueren van de controle-informatie uit de risico-inschattingswerkzaamheden overweegt de auditor 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 ISA 320, worden<sup>64</sup> 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 auditor is een kwestie van professionele oordeelsvorming en wordt beïnvloed door de perceptie van de auditor van de financiële informatiebehoeften van gebruikers van de financiële overzichten.<sup>65</sup> Voor de doelstelling van deze ISA en paragraaf 18 van ISA 330, zijn transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen van materieel belang als het weglaten, onjuist weergeven of

---

<sup>62</sup> ISA 330, paragrafen A29–A30

<sup>63</sup> ISA 500, paragraaf A1

<sup>64</sup> ISA 320, paragraaf A1

<sup>65</sup> ISA 320, paragraaf 4

verhullen van informatie daarover naar verwachting redelijkerwijs de economische beslissingen van gebruikers zou kunnen beïnvloeden gebaseerd op de financiële overzichten als geheel.

A234. Er kunnen transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen zijn die van materieel belang zijn maar die niet zijn vastgesteld als significante transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen (d.w.z. er zijn geen relevante beweringen geïdentificeerd).

**Voorbeeld:**

De entiteit kan een toelichting hebben over de beloning van bestuurders waarvoor de auditor geen risico op een afwijking van materieel belang heeft geïdentificeerd. De auditor 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 ISA 330.<sup>66</sup> 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 ISA 330.

*Herziening van de risico–inschatting (Zie Par. 37)*

A236. Tijdens de controle kan nieuwe of andere informatie onder de aandacht van de auditor 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 auditor controle-informatie verkrijgen dat deze op de relevante tijdstippen tijdens de controle niet effectief werkten. Evenzo bij het uitvoeren van gegevensgerichte werkzaamheden kan de auditor afwijkingen in bedragen of frequenties detecteren die groter zijn dan consistent is met de risico–inschattingen van de auditor. 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 ISA 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. ISA 230 geeft aan dat, onder andere overwegingen, er misschien geen standaardmanier is waarop de uitoefening van een professioneel-kritische instelling door de auditor is gedocumenteerd, de controledocumentatie niettemin informatie kan leveren over de uitoefening van een professioneel-kritische instelling van de auditor.<sup>67</sup> 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 auditor 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

<sup>66</sup> ISA 330, paragraaf 18

<sup>67</sup> ISA 230, paragraaf A7

risico's op een afwijking van materieel belang door de auditor. Voorbeelden van andere vereisten in deze ISA waarvoor documentatie informatie kan leveren over de uitoefening van een professioneel-kritische instelling door de auditor zijn onder andere:

- Paragraaf 13, die van de auditor vereist dat hij risico-inschattingswerkzaamheden opzet en uitvoert op een manier die niet tendeert naar het verkrijgen van controle-informatie die het bestaan van risico's kan bevestigen of om controle-informatie uit te sluiten die het bestaan van risico's kan tegenspreken;
- Paragraaf 17, die een bespreking vereist onder de kernleden van het opdrachtteam van de toepassing van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de vatbaarheid van financiële overzichten van de entiteit voor afwijkingen van materieel belang;
- Paragraaf 19(b) en 20, die van de auditor vereisen dat hij 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 auditor evalueert, op basis van de vereiste verkregen inzichten, of de componenten van het systeem van interne beheersing van de entiteit passend zijn bij de omstandigheden van de entiteit, gezien de aard en complexiteit van de entiteit en om te bepalen of een of meer tekortkomingen in de interne beheersing zijn geïdentificeerd;
- Paragraaf 35, die vereist dat de auditor 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 auditor, indien van toepassing, evalueert of bepaling van de auditor 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 manier waarop de vereisten van paragraaf 38 zijn gedocumenteerd, is voor de auditor om te bepalen met behulp van professionele oordeelsvorming.

A240. Meer gedetailleerde documentatie, die voldoende is om een ervaren auditor, 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 beweegredenen 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 auditor wordt beïnvloed door de aard, omvang en complexiteit van de entiteit en haar 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 auditor in de entiteit en aangelegenheden die daarmee verband houden te documenteren. Kernelementen<sup>68</sup> van inzicht die door de auditor zijn gedocumenteerd, kunnen diegenen omvatten waarop de auditor de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang heeft gebaseerd. De auditor 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.

---

<sup>68</sup> ISA 230, paragraaf 8

**Voorbeeld:**

Bij controles van minder complexe entiteiten kan controledocumentatie van de auditor worden opgenomen in zijn documentatie van de algemene strategie en het controleplan.<sup>69</sup> Evenzo kunnen bijvoorbeeld de resultaten van de risico inschatting van de auditor afzonderlijk worden gedocumenteerd, of kunnen deze worden gedocumenteerd als onderdeel van de documentatie van verdere controlewerkzaamheden van de auditor.<sup>70</sup>

---

<sup>69</sup> ISA 300, *Planning van een controle van financiële overzichten*, paragrafen 7, 9 en A11

<sup>70</sup> ISA 330, paragraaf 28

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

Deze bijlage legt de doelstellingen en reikwijdte van het bedrijfsmodel van de entiteit uit en geeft voorbeelden van aangelegenheden die de auditor kan overwegen bij het verwerven van inzicht in de activiteiten van de entiteit die kunnen worden opgenomen het bedrijfsmodel. Het inzicht van de auditor in het bedrijfsmodel van de entiteit en hoe dit wordt beïnvloed door haar bedrijfsstrategie en bedrijfsdoelstellingen, kan de auditor helpen bij het identificeren van bedrijfsrisico's die invloed kunnen hebben op de financiële overzichten. Bovendien kan dit de auditor 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 haar organisatiestructuur, activiteiten of reikwijdte van activiteiten, productlijnen(inclusief concurrenten en klanten daarvan), processen, groeimogelijkheden, globalisering, wettelijke vereisten en technologieën overweegt. Het bedrijfsmodel van de entiteit beschrijft hoe de entiteit financiële of bredere waarde creëert, behoudt en vastlegt voor haar belanghebbenden.
2. Strategieën zijn de benaderingen waarmee het management plannen heeft om de doelstellingen van de entiteit te bereiken, inclusief hoe de entiteit van plan is om in te spelen op de risico's en kansen waarmee zij wordt geconfronteerd. De strategieën van een entiteit worden in de loop van de tijd door het management gewijzigd om te reageren op wijzigingen in de doelstellingen en in de interne en externe omstandigheden waarin het actief is.
3. Een beschrijving van een bedrijfsmodel omvat doorgaans:
  - De reikwijdte van de activiteiten van de entiteit, en waarom zij deze doet.
  - 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 haar 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 *inputs* 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 haar 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 haar continuïteit te handhaven. Als dit zo is, zou dit implicaties kunnen hebben voor de conclusie van het management en van de auditor 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 wordt vermeld in bijlage 2.

### **Activiteiten van de entiteit**

5. Voorbeelden van aangelegenheden die de auditor kan overwegen bij het verwerven van inzicht in de activiteiten van de entiteit (opgenomen in het bedrijfsmodel van de entiteit) omvatten:

(a) Bedrijfsactiviteiten zoals:

- Aard van opbrengstenbronnen, producten of diensten en markten, inclusief betrokkenheid bij elektronische handel zoals verkoop- en marketingactiviteiten via internet.
- De uitoefening van activiteiten (bijvoorbeeld productiefasen en -methoden of activiteiten blootgesteld aan milieurisico's).
- Samenwerkingsverbanden, joint ventures en uitbesteding van activiteiten.
- Geografische spreiding en sectorsegmentatie.
- Locatie van productiefaciliteiten, magazijnen en kantoren, en locatie en hoeveelheden van voorraden.
- Belangrijkste klanten en belangrijke leveranciers van goederen en diensten, arbeidsovereenkomsten (inclusief het bestaan van cao's, pensioenrechten en andere vergoedingen na uitdiensttreding, aandelenoptie- of bonusregelingen en overheidsvoorschriften met betrekking tot arbeidsaangelegenheden).
- Activiteiten en kosten in verband met onderzoek en ontwikkeling.
- Transacties met verbonden partijen.

(b) Investerings- en investeringsactiviteiten zoals:

- Geplande of recent uitgevoerde overnames of desinvesteringen.
- Investerings- en verkoop van effecten en leningen.
- Kapitaalinvesterings.
- Investerings- in niet-geconsolideerde entiteiten, inclusief deelnemingen zonder zeggenschap, joint ventures en voor een bijzonder doel opgerichte entiteiten.

(c) Financiering en financieringsactiviteiten zoals:

- Eigendomsstructuur van belangrijke dochterondernemingen en verbonden entiteiten, inclusief geconsolideerde en niet-geconsolideerde structuren.
- Structuur van de schulden en bijbehorende voorwaarden, inclusief niet in de balans opgenomen financierings- en leaseovereenkomsten.
- Uiteindelijk gerechtigden (bijvoorbeeld lokale, buitenlandse, zakelijke reputatie en ervaring) en verbonden partijen.
- Gebruik van afgeleide financiële instrumenten.

## Aard van voor een bijzonder doel opgerichte entiteiten

6. Een voor een bijzonder doel opgerichte entiteit (ook wel *special purpose entity* of *special-purpose vehicle* genoemd) is een entiteit die doorgaans voor een beperkt en duidelijk omschreven doel wordt opgericht, zoals het aangaan van een leaseovereenkomst of een securitisatie van financiële activa, of om onderzoeks- en ontwikkelingsactiviteiten uit te voeren. Zij kan de vorm aannemen van een vennootschap, een trust, een maatschap of een entiteit zonder rechtspersoonlijkheid. Vaak is het zo dat de entiteit namens welke de voor een bijzonder doel opgerichte entiteit tot stand is gebracht activa transfereert naar deze laatste (bijvoorbeeld als onderdeel van een transactie waarbij financiële activa van de balans worden gehaald), het recht verkrijgt om de activa van de voor een bijzonder doel opgerichte entiteit te gebruiken, of diensten uitvoert voor de voor een bijzonder doel opgerichte entiteit, terwijl andere partijen mogelijk financiering verschaffen aan de voor een bijzonder doel opgerichte entiteit. Zoals ISA 550 aangeeft, kan een voor een bijzonder doel opgerichte entiteit in bepaalde omstandigheden een verbonden partij van de entiteit zijn.<sup>71</sup>
7. Stelsels inzake financiële verslaggeving specificeren vaak gedetailleerde voorwaarden die geacht worden vergelijkbaar te zijn met die van zeggenschap, of omstandigheden waaronder moet worden overwogen om de voor een bijzonder doel opgerichte entiteit in de consolidatiekring op te 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.

---

<sup>71</sup> ISA 550, paragraaf A7

## Inzicht verwerven in inherente risicofactoren

Deze bijlage geeft nadere uitleg over de inherente risicofactoren, evenals aangelegenheden die de auditor kan overwegen bij het verweven van inzicht in en toepassen van de inherente risicofactoren bij het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen.

### De inherente risicofactoren

1. Inherente risicofactoren zijn kenmerken van gebeurtenissen of omstandigheden die de vatbaarheid van een bewering met betrekking tot een transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting voor een afwijking beïnvloeden, die het gevolg zijn van fraude of fouten en voordat er rekening wordt gehouden met interne beheersingsmaatregelen. Dergelijke factoren kunnen kwalitatief of kwantitatief zijn en omvatten complexiteit, subjectiviteit, wijzigingen, onzekerheid of vatbaarheid voor afwijkingen als gevolg van tendentie bij het management of andere frauderisicofactoren<sup>72</sup> voor zover deze inherent 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 auditor ook inzicht in de manier waarop inherente risicofactoren van invloed zijn op de vatbaarheid van beweringen voor afwijkingen bij het opstellen van de financiële overzichten.
2. Inherente risicofactoren met betrekking tot het opstellen van informatie vereist door het van toepassing stelsel inzake financiële verslaggeving (in deze paragraaf aangeduid als "vereiste informatie") omvatten:
  - *Complexiteit* – komt voort uit de aard van de informatie of de manier waarop de vereiste informatie wordt opgesteld, inclusief wanneer dergelijke opstellingsprocessen inherent moeilijker toe te passen zijn. Er kan bijvoorbeeld complexiteit ontstaan:
    - Bij het berekenen van voorzieningen voor leverancierskorting omdat het nodig kan zijn om rekening te houden met verschillende commerciële voorwaarden bij veel verschillende leveranciers of veel onderling verbonden commerciële voorwaarden die allemaal relevant zijn voor de berekening van de verschuldigde kortingen; of
    - Wanneer er veel potentiële gegevensbronnen zijn met verschillende kenmerken gebruikt bij het maken van een schatting, de verwerking van die gegevens betrekking heeft op veel met elkaar verbonden stappen en de gegevens daarom inherent moeilijker te identificeren, vast te leggen, toegang te krijgen, te begrijpen of te verwerken zijn.
  - *Subjectiviteit* – komt voort uit inherente beperkingen in de mogelijkheid om vereiste informatie op een objectieve manier op te stellen, vanwege beperkingen in de beschikbaarheid van kennis of informatie, zodanig dat het management mogelijk een keuze of een subjectieve oordeelsvorming moet maken over de juiste benadering om de resulterende informatie op te nemen in de financiële overzichten. Vanwege verschillende benaderingen bij het opstellen van de vereiste informatie, zouden verschillende uitkomsten kunnen voortkomen uit de juiste toepassing van de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Naarmate beperkingen in kennis of gegevens toenemen, neemt de subjectiviteit in de oordeelsvormingen gemaakt door redelijk

---

<sup>72</sup> ISA 240, paragrafen A24–A27



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 de 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 de 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. Schattingonzekerheid ontstaat bijvoorbeeld wanneer het vereiste geldbedrag niet met precisie kan worden bepaald en de uitkomst van de schatting niet bekend is vóór de datum dat de financiële overzichten zijn voltooid.
  - *Vatbaarheid voor afwijkingen als gevolg van tendentie bij het management of andere frauderisicofactoren voor zover ze inherent risico beïnvloeden* —vatbaarheid voor tendentie bij het management resulteert uit omstandigheden die vatbaarheid creëren voor opzettelijk of onopzettelijk falen door het management om neutraliteit te handhaven bij het opstellen van de informatie. Tendentie bij het management wordt vaak geassocieerd met bepaalde voorwaarden die het potentieel hebben dat het management geen neutraliteit behoudt bij het 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–A5 van ISA 240.
3. Wanneer complexiteit een inherente risicofactor is, kan er een inherente behoefte aan complexere processen bij het opstellen van de informatie en dergelijke processen kunnen inherent moeilijker toe te passen zijn. Als gevolg hiervan kan het toepassen van gespecialiseerde vaardigheden of kennis vereist zijn en kan het nodig zijn om gebruik te maken van een deskundige ingeschakeld door het management.
4. Wanneer de oordeelsvorming van het management subjectiever is, kan de vatbaarheid voor afwijkingen als gevolg van tendentie bij het management, hetzij onopzettelijk of opzettelijk, ook toenemen. Bijvoorbeeld significante oordeelsvormingen van het management kunnen een rol spelen bij het maken van schattingen die zijn geïdentificeerd als dat zij hoge

schattingonzekerheid hebben en conclusies met betrekking tot methoden, gegevens en veronderstellingen kunnen onopzettelijke of opzettelijke tendentie bij het management weerspiegelen.

**Voorbeelden van gebeurtenissen of omstandigheden die aanleiding kunnen geven tot het bestaan van risico's op een afwijking van materieel belang**

5. Hierna volgen voorbeelden van gebeurtenissen (inclusief transacties) en omstandigheden die kunnen wijzen op de het bestaan van risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten, op het niveau van de financiële overzichten of het niveau van beweringen. De voorbeelden van inherente risicofactoren bevatten een breed scala aan gebeurtenissen en omstandigheden; niet alle gebeurtenissen en omstandigheden zijn echter relevant voor elke controleopdracht en de lijst met voorbeelden is niet noodzakelijk volledig. De gebeurtenissen en omstandigheden zijn gecategoriseerd door de inherente risicofactor die in de gegeven omstandigheden het grootste effect kan hebben. Belangrijk is dat vanwege de onderlinge relaties tussen inherente risicofactoren, de voorbeelden van gebeurtenissen en omstandigheden waarschijnlijk ook in verschillende mate onderhevig zijn aan of beïnvloed worden door andere inherente risicofactoren.

Relevante inherent risicofactor:	Voorbeelden van gebeurtenissen of omstandigheden die kunnen wijzen op het bestaan van risico's op afwijkingen van materieel belang op het niveau van beweringen:
Complexiteit	<p>Regelgeving:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Activiteiten die onderhevig zijn aan een hoge mate van complexe regelgeving.</li> </ul> <p>Bedrijfsmodel:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Het bestaan van complexe samenwerkingsverbanden en joint ventures.</li> </ul> <p>Van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Boekhoudkundige waarderingen met complexe processen.</li> </ul> <p>Transacties:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Gebruik van niet in de balans opgenomen financiering, voor een bijzonder doel opgerichte entiteiten en andere complexe financieringsovereenkomsten.</li> </ul>
Subjectiviteit	<p>Van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Een breed scala aan mogelijke waarderingscriteria van een schatting. Bijvoorbeeld de opname door het management van afschrijvingen of opbrengsten en kosten uit de bouw.</li> <li>• Selectie door het management van een waarderingstechniek of model voor niet-vlottende activa, zoals vastgoedbeleggingen.</li> </ul>
Wijzigingen	<p>Economische omstandigheden:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Activiteiten in regio's die economisch onstabiel zijn, bijvoorbeeld landen met significante devaluatie van valuta of sterk inflatoire economieën.</li> </ul> <p>Markten:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Activiteiten blootgesteld aan volatiele markten, bijvoorbeeld handel in futures.</li> </ul>

	<p>Klant verlies:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Continuïteits- en liquiditeitsproblemen, waaronder verlies van significante klanten.</li> </ul> <p>Sectormodel:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Veranderingen in de sector waarin de entiteit actief is.</li> </ul> <p>Bedrijfsmodel:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Veranderingen in de toeleveringsketen.</li> <li>• Nieuwe producten of diensten ontwikkelen of aanbieden, of het starten van nieuwe bedrijfsactiviteiten.</li> </ul> <p>Geografie</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Uitbreiden naar nieuwe locaties.</li> </ul> <p>Structuur van de entiteit:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Veranderingen in de entiteit zoals grote overnames of reorganisaties of andere ongebruikelijke gebeurtenissen.</li> <li>• Entiteiten of bedrijfssegmenten die waarschijnlijk zullen worden verkocht.</li> </ul> <p>Personeelscompetentie:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Veranderingen in personeel op sleutelposities, waaronder vertrek van belangrijke executives</li> </ul> <p>IT:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Veranderingen in de IT-omgeving.</li> <li>• Installatie van significante nieuwe IT-systemen met betrekking tot financiële verslaggeving.</li> </ul> <p>Van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Toepassing van nieuwe boekhoudkundige regels.</li> </ul> <p>Kapitaal:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Nieuwe beperkingen op de beschikbaarheid van kapitaal en krediet.</li> </ul> <p>Regelgeving:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Aanvang van onderzoeken naar de activiteiten of financiële resultaten van de entiteit door regelgevende of overheidsinstanties.</li> <li>• Gevolgen van nieuwe wetgeving met betrekking tot milieubescherming.</li> </ul>
Onzekerheid	<p>Rapportage:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Gebeurtenissen of transacties die een significante waarderingsonzekerheid met zich meebrengen, inclusief schattingen en toelichtingen daarop.</li> <li>• Lopende rechtszaken en voorwaardelijke verplichtingen, bijvoorbeeld garanties op verkopen, financiële garanties en milieusanering.</li> </ul>
Gevoeligheid voor een	<p>Rapportage:</p>

<p>afwijking door tendentie bij het management of andere fraude risicofactoren voor zover zij inherent risico beïnvloeden</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Gelegenheden voor management en medewerkers om deel te nemen aan frauduleuze financiële verslaggeving, inclusief het weglaten of verhullen van significante informatie in toelichtingen.</li> </ul> <p>Transacties:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Significante transacties met verbonden partijen.</li> <li>• Significants aantal niet-routinematige of niet-systematische transacties inclusief intercompany-transacties en transacties met grote opbrengsten aan het einde van de verslagperiode.</li> <li>• Transacties die worden geregistreerd op basis van de intentie van het management; bijvoorbeeld voor herfinanciering van schulden, te verkopen activa en classificatie van verhandelbare effecten.</li> </ul>
---	---

*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.

### **Inzicht in het systeem van interne beheersing van de entiteit**

1. Het interne beheersingssysteem van de entiteit kan worden weerspiegeld in handboeken over beleidslijnen en procedures, systemen en formulieren, en de daarin ingebedde informatie, en wordt door mensen beïnvloed. Het systeem van interne beheersing van de entiteit wordt geïmplementeerd door het management, de met governance belaste personen en ander personeel op basis van de structuur van de entiteit. Het systeem van interne beheersing van de entiteit kan worden toegepast op basis van de beslissingen van het management, de met governance belaste personen of ander personeel en in de context van vereisten op grond van wet- en regelgeving, voor het operationele model van de entiteit, de juridische structuur van de entiteit, of een combinatie hiervan.
2. In deze bijlage worden de componenten van, evenals de beperkingen van, het systeem interne beheersing van de entiteit nader toegelicht zoals uiteengezet in paragrafen 12(m), 21–26 en A90–A181, aangezien deze betrekking hebben op een controle van financiële overzichten.
3. In het interne beheersingssysteem van de entiteit zijn aspecten opgenomen die betrekking hebben op de verslaggevingsdoelstellingen van de entiteit, inclusief de doelstellingen voor financiële verslaggeving, maar het kan ook aspecten omvatten die betrekking hebben op de doelstellingen op het gebied van de activiteiten of naleving van wet- en regelgeving, wanneer dergelijke aspecten relevant zijn voor financiële verslaggeving.

**Voorbeeld:**

Interne beheersingsmaatregelen over 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 zijn 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 governance belaste personen. Andere verantwoordelijkheden van de met governance belaste personen omvatten toezicht op de opzet en effectieve werking van klokkenluidersprocedures.
- (c) *Hoe de entiteit autoriteit en verantwoordelijkheid toekent bij het nastreven van 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 noodzakelijk 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 prestatimaatstaven 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 haar structuur en de aard van haar activiteiten.

#### *Het risico-inschattingsproces van de entiteit*

7. Het risico-inschattingsproces van de entiteit is een iteratief proces voor het identificeren en analyseren van risico's voor het bereiken van de doelstellingen van de entiteit en vormt de basis voor hoe het management of de met governance belaste personen de te beheersen risico's bepaalt.
8. Voor financiële verslaggevingsdoeleinden omvat het risico-inschattingsproces van de entiteit hoe het management bedrijfsrisico's identificeert die relevant zijn voor het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving van de entiteit, hun significantie inschat, de waarschijnlijkheid van hun voorkomen inschat, en beslist over handelingen om ze te beheersen en de resultaten daarvan. Het risico-inschattingsproces van de entiteit kan bijvoorbeeld ingaan op hoe de entiteit de mogelijkheid van niet-geregistreerde transacties overweegt of significante schattingen die zijn vastgelegd in de financiële overzichten identificeert en analyseert.
9. Risico's die relevant zijn voor betrouwbare financiële verslaggeving omvatten externe en interne gebeurtenissen, transacties of omstandigheden die kunnen voorkomen en die een negatieve invloed hebben op de mogelijkheid van een entiteit om financiële informatie te initiëren, vast te leggen, te verwerken en te rapporteren die consistent is met de beweringen van het management in de financiële overzichten. Het management kan plannen, programma's of handelingen initiëren om in te spelen op specifieke risico's of kan besluiten om een risico te nemen vanwege kosten of andere overwegingen. Risico's kunnen ontstaan of veranderen als gevolg van omstandigheden zoals de volgende:

- *Veranderingen in de operationele omgeving.* Veranderingen in de regelgeving, economische of operationele omgeving kan 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;
  - Risico's voor 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.<sup>73</sup> 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

<sup>73</sup> ISA 610 en Bijlage 4 van deze ISA bieden verdere leidraden met betrekking tot interne audit.



van banksaldi tijdig worden opgesteld, dat interne auditors evalueren of de verkoopmedewerkers het beleid van de entiteit met betrekking tot de voorwaarden van verkoopcontracten naleven en dat een juridische afdeling toeziet op de naleving van de beleidslijnen van de entiteit inzake ethische of handelspraktijken. Monitoring moet er ook voor zorgen dat de interne beheersingsmaatregelen effectief blijven werken in de loop van de tijd. Bijvoorbeeld als de tijdigheid en de nauwkeurigheid van aansluitingen van banksaldi niet wordt gemonitord, zal het personeel waarschijnlijk stoppen met het opstellen hiervan.

12. Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing van de entiteit te monitoren, inclusief die welke onderliggende geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen monitoren, kunnen geautomatiseerd of handmatig zijn, of een combinatie van beide. Een entiteit kan bijvoorbeeld geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen voor monitoring gebruiken voor de toegang tot bepaalde technologie met geautomatiseerde rapportages van ongebruikelijke activiteiten aan het management, 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 de bedoeling 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 factureringsgegevens 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 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 auditors 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, registreren en verwerken (evenals vastleggen, verwerken en toelichten van informatie over andere gebeurtenissen en omstandigheden dan transacties) en om verantwoording af te leggen voor de daarmee verband houdende activa, passiva en eigen vermogen;

- Onjuiste verwerking van transacties op te lossen, bijvoorbeeld geautomatiseerde tussenrekeningen en procedures die worden gevolgd om elementen op deze tussenrekeningen tijdig uit te zoeken;
- Het doorbreken van het systeem of het omzeilen van interne beheersingsmaatregelen te verwerken en te verantwoorden;
- Informatie van transactieverwerking opnemen in het grootboek (bijv. overdracht van geaccumuleerde transacties uit een subgrootboek);
- Informatie verzamelen en verwerken die relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten voor andere gebeurtenissen en omstandigheden dan transacties, zoals de afschrijving van activa en veranderingen in de invorderbaarheid van activa; en
- Ervoor te zorgen dat informatie die moet worden toegelicht in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, wordt verzameld, vastgelegd, verwerkt, samengevat en op passende wijze gerapporteerd in de financiële overzichten.

16. De bedrijfsprocessen van een entiteit omvatten de activiteiten die zijn opgezet om:

- De producten en diensten van een entiteit te ontwikkelen, kopen, produceren, verkopen en distribueren;
- Te zorgen voor naleving van wet- en regelgeving; en
- Informatie vast te leggen, inclusief boekhoudkundige en financiële verslaggevingsinformatie.

Bedrijfsprocessen resulteren in de transacties die worden geregistreerd, verwerkt en gerapporteerd door het informatiesysteem.

17. De kwaliteit van informatie is van invloed op de mogelijkheid van het management om juiste beslissingen te nemen bij het leiden en beheersen van de activiteiten van de entiteit en om betrouwbare financiële verslagen op te stellen.

18. Communicatie, waarbij inzicht wordt verkregen in individuele rollen en verantwoordelijkheden met betrekking tot het systeem van interne beheersing van de entiteit, kan de vorm aannemen van handboeken over beleidslijnen, administratieve verwerking en financiële verslaggeving en memoranda. Communicatie kan ook elektronisch, mondeling en door de handelingen van het management plaatsvinden.

19. Communicatie door de entiteit van de financiële verslaggevingsrollen en –verantwoordelijkheden en van significante aangelegenheden met betrekking tot financiële verslaggeving omvat het verschaffen van inzicht in individuele rollen en verantwoordelijkheden met betrekking tot het systeem van interne beheersing van de entiteit dat relevant is voor financiële verslaggeving. Het kan aangelegenheden omvatten als de mate waarin het personeel begrijpt hoe hun activiteiten in het informatiesysteem betrekking hebben op het werk van anderen en de middelen om uitzonderingen op een passend hoger niveau binnen de entiteit te rapporteren.

#### *Interne beheersingsactiviteiten*

20. Interne beheersingsmaatregelen in de component “interne beheersingsactiviteiten” worden geïdentificeerd in overeenstemming met paragraaf 26. Dergelijk interne beheersingsmaatregelen omvatten interne beheersingsmaatregelen voor 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 haar 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 voor 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 zijn zeer vatbaar 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 kredietverkoop 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 productprijzbestanden of commissietarieven te wijzigen.

Soms is scheiding niet praktisch uitvoerbaar, kosteneffectief of haalbaar. Kleinere en minder complexe entiteiten kunnen wellicht voldoende middelen missen om een ideale scheiding te bereiken en de kosten van het inhuren van extra personeel kunnen belemmerend zijn. In deze situaties kan het management alternatieve interne beheersingsmaatregelen instellen. Als in het bovenstaande voorbeeld de verkoper productprijzbestanden 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 in een IT-applicatie geïntegreerde wijzigingscontroles 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.

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

Deze bijlage geeft verdere overwegingen met betrekking tot het verwerven van inzicht in de interne auditfunctie van de entiteit wanneer een dergelijke functie bestaat.

**Doelstellingen en reikwijdte van de interne auditfunctie**

1. De doelstellingen en reikwijdte van een interne auditfunctie, de aard van haar verantwoordelijkheden en haar 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 worden uiteengezet in een internal audit charter of taakomschrijving.
2. De verantwoordelijkheden van een interne auditfunctie kunnen het uitvoeren van werkzaamheden en de evaluatie van de resultaten hiervan omvatten om aan het management en aan de met governance belaste personen een bepaalde mate van zekerheid te verschaffen met betrekking tot de opzet en effectiviteit van risicobeheersing, het systeem van interne beheersing en governance-processen van de entiteit. Wanneer dit het geval is, kan de interne auditfunctie een belangrijke rol spelen in het proces van monitoren van het systeem van interne beheersing van de entiteit. De verantwoordelijkheden van de interne auditfunctie kunnen echter zijn gericht op het evalueren van kostenefficiëntie, doelmatigheid en doeltreffendheid van activiteiten en, wanneer dit het geval is, kunnen de werkzaamheden van de functie niet direct gerelateerd zijn aan de financiële verslaggeving van de entiteit.

**Verzoeken om inlichtingen bij de interne auditfunctie**

3. Als een entiteit een interne auditfunctie heeft, kunnen verzoeken om inlichtingen bij de juiste personen binnen de functie informatie verschaffen die nuttig is voor de auditor bij het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het systeem van interne beheersing van de entiteit en bij het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten en beweringen. Bij de uitvoering van haar werkzaamheden heeft de interne auditfunctie waarschijnlijk inzicht verkregen in de activiteiten en bedrijfsrisico's van de entiteit en kan bevindingen hebben op basis van haar werkzaamheden, zoals geïdentificeerde tekortkomingen in de interne beheersing of risico's, die een waardevolle *input* kunnen vormen voor het inzicht van de auditor 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 auditor of andere aspecten van de controle. Verzoeken om inlichtingen van de auditor worden daarom gedaan ongeacht of de auditor 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.<sup>74</sup> 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 auditor blijkt dat er bevindingen zijn die relevant kunnen zijn voor de financiële verslaggeving van de entiteit en de voor de controle van de financiële overzichten, kan de auditor het als passend beschouwen om

<sup>74</sup> De relevante vereisten zijn opgenomen in ISA 610.

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 ISA 240,<sup>75</sup> als de interne auditfunctie informatie verschafft aan de auditor met betrekking tot feitelijke, vermoedelijke of vermeende fraude, houdt de auditor hier rekening mee bij het door de auditor identificeren van het risico op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude.
6. Juiste personen binnen de interne auditfunctie bij wie verzoeken om inlichtingen worden gedaan, zijn degenen die, naar het oordeel van de auditor, over passende kennis, ervaring en autoriteit beschikken, zoals de chief internal audit executive of, afhankelijk van de omstandigheden, overige medewerkers binnen de functie. De auditor 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 auditor 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 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 auditor tevens gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie om de aard of timing van controlewerkzaamheden die door de auditor zelf worden uitgevoerd bij het verkrijgen van controle-informatie aan te passen, of de omvang hiervan te verminderen. Het is waarschijnlijker dat auditors 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 auditor, de entiteit over een interne auditfunctie beschikt die n adequate en gepaste middelen heeft die in verhouding staan tot de complexiteit van de entiteit en de aard van haar activiteiten en die een directe rapportagelijijn heeft met de met governance belaste personen.
9. Indien op basis van het voorlopige inzicht van de auditor in de interne auditfunctie, de auditor 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 ISA 610 van toepassing.
10. Zoals verder in ISA 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 van management accounting informatie die zijn opgezet om bij te dragen aan de manier waarop de entiteit afwijkingen voorkomt of detecteert.

---

<sup>75</sup> ISA 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 auditor kan worden geïnformeerd over significante aangelegenheden die onder de aandacht van de interne auditfunctie kunnen komen wanneer dergelijke aangelegenheden de werkzaamheden van de auditor kunnen beïnvloeden. 200 behandelt het belang van de auditor om de controle te plannen en uit te voeren met een professioneel-kritische instelling,<sup>76</sup> inclusief alert 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 auditor te brengen. De auditor is dan in staat om dergelijke informatie in overweging te nemen bij de identificatie en inschatting van risico's op een afwijking van materieel belang door de auditor.

---

<sup>76</sup> ISA 200, paragraaf 7

**Overwegingen voor het verwerven van inzicht in informatietechnologie (IT)**

Deze bijlage geeft verdere aangelegenheden die de auditor 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 in een entiteit is afhankelijk van de aard en complexiteit van het gebruik van IT door de entiteit. Het gebruik van IT door een entiteit beïnvloedt de manier waarop de informatie die relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, wordt verwerkt, opgeslagen en gecommuniceerd en beïnvloedt daarom de manier waarop het interne beheersingssysteem van de entiteit is opgezet en geïmplementeerd. Elke component van het interne beheersingssysteem van de entiteit kan een zekere mate van IT gebruiken.

Over het algemeen komt IT het interne beheersingssysteem van een entiteit ten goede omdat het een entiteit in staat stelt om:

- Vooraf gedefinieerde bedrijfsregels consistent toe te passen en complexe berekeningen uit te voeren bij de verwerking van grote hoeveelheden transacties of gegevens;
  - De tijdigheid, beschikbaarheid en nauwkeurigheid van informatie te verbeteren;
  - Aanvullende analyse van informatie te vergemakkelijken;
  - De uitvoering van haar activiteiten en haar 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 auditor 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, registreren, verwerken en rapporteren van transacties kunnen via de IT applicaties gebruikt door de entiteit 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 auditor informatie over de aard en kenmerken van de gebruikte IT-applicaties, evenals de ondersteunende IT–infrastructuur en IT. De volgende tabel bevat voorbeelden van aangelegenheden die de auditor 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.

	<b>Voorbeelden van typische kenmerken van:</b>		
	<b>Niet complexe commerciële software</b>	<b>Middelgrote en redelijk complexe commerciële software of IT-applicaties</b>	<b>Grote of complexe IT-applicaties (bijvoorbeeld ERP systemen)</b>
Aangelegenheden die verband houden met de mate van automatisering en gebruik van gegevens:			
<ul style="list-style-type: none"> <li>De mate van geautomatiseerde procedures voor verwerking en de complexiteit van die procedures, inclusief of er sprake is van hoog geautomatiseerde, papierloze verwerking is.</li> </ul>	N.V.T.	N.V.T.	Uitgebreide en vaak complexe geautomatiseerde procedures
<ul style="list-style-type: none"> <li>De mate van steunen op systeem gegenereerde rapporten door de entiteit in de verwerking van informatie</li> </ul>	Eenvoudige geautomatiseerde rapport logica	Eenvoudige relevante geautomatiseerde rapport logica	Complexe geautomatiseerde rapport logica; rapport generator software
<ul style="list-style-type: none"> <li>Hoe gegevens worden ingevoerd (d.w.z. handmatige invoer, klant– of leveranciersinvoer of het laden van bestanden).</li> </ul>	Handmatige gegevensinvoer	Kleine aantallen gegevensinvoer of eenvoudige interfaces	Grote aantallen gegevensinvoer of complexe interfaces

	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)
<ul style="list-style-type: none"> <li>Hoe IT communicatie tussen applicaties, databases of andere aspecten van de IT omgeving faciliteert, intern en extern, indien passend, door systeem interfaces.</li> </ul>	Geen geautomatiseerde interfaces (alleen handmatige invoer)	Kleine aantallen gegevensinvoer of eenvoudige interfaces	Grote aantallen gegevensinvoer of complexe interfaces
<ul style="list-style-type: none"> <li>Het aantal en de complexiteit van gegevens in digitale vorm verwerkt door het informatiesysteem, inclusief of administratieve vastleggingen of andere informatie is opgeslagen in digitale vorm en de locatie van opgeslagen gegevens.</li> </ul>	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; <sup>77</sup> Gebruik van interne of externe IT-service providers (bijv. opslag van derden of <i>hosting</i> van gegevens)
Aangelegenheden die verband houden met de IT applicaties en IT infrastructuur:			
<ul style="list-style-type: none"> <li>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).</li> </ul>	Gekochte applicatie met weinig of geen maatwerk	Gekochte applicatie of eenvoudige verouderde of <i>low-end</i> ERP-applicaties met weinig of geen maatwerk	Op maat ontwikkelde applicaties of complexere ERP's met significant maatwerk
<ul style="list-style-type: none"> <li>De complexiteit van de aard van de IT applicaties en de onderliggende IT infrastructuur.</li> </ul>	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

<sup>77</sup> 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.

	<b>Voorbeelden van typische kenmerken van:</b>		
	<b>Niet complexe commerciële software</b>	<b>Middelgrote en redelijk complexe commerciële software of IT-applicaties</b>	<b>Grote of complexe IT-applicaties (bijvoorbeeld ERP systemen)</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Of er sprake is van <i>third party hosting</i> of uitbesteding van IT.</li> </ul>	Indien uitbesteed, competente, volwassen, bewezen leverancier (bijv. cloud provider)	Indien uitbesteed, competente, volwassen, bewezen provider (bijv. cloud provider)	Competente, volwassen bewezen leverancier voor bepaalde applicaties en nieuwe of startup provider voor anderen
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Of de entiteit nieuwe technologieën gebruikt die invloed hebben op haar financiële verslaggeving.</li> </ul>	Geen gebruik van nieuwe technologieën	Beperkt gebruik van nieuwe technologieën in sommige applicaties	Gemengd gebruik van nieuwe technologieën over platforms heen
Aangelegenheden gerelateerd aan IT processen:			
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Het personeel betrokken bij het onderhouden van de IT omgeving (het aantal en vaardigheidsniveau van de IT ondersteunende middelen die de beveiliging beheren en veranderingen in de IT omgeving).</li> </ul>	Weinig personeel met beperkte IT-kennis om leveranciers upgrades te verwerken en toegang te beheren	Beperkt personeel met IT-vaardigheden / gewijd aan IT	Toegewijde IT afdelingen met bekwaam personeel, inclusief programmeervaardigheden
<ul style="list-style-type: none"> <li>• De complexiteit van processen om toegangsrechten te beheren.</li> </ul>	Een enkele persoon met beheerders toegang beheert toegangsrechten	Weinig personen met beheerderstoegang beheren toegangsrechten	Complexe processen beheerd door IT afdeling voor toegangsrechten
<ul style="list-style-type: none"> <li>• De complexiteit van de beveiliging over de IT omgeving, inclusief kwetsbaarheid van de IT applicaties, databases, en andere aspecten van de IT omgeving voor cyberrisico's, vooral wanneer er web-gebaseerde transacties zijn of transacties waarbij externe interfaces betrokken zijn.</li> </ul>	Eenvoudige toegang ter plaatse zonder externe web-gerichte elementen	Sommige web-gebaseerde applicaties met voornamelijk eenvoudige, rol-gebaseerde beveiliging	Meerdere platforms met web-gebaseerde toegang en complexe beveiligingsmodellen
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Of programma wijzigingen zijn gemaakt in de manier waarop</li> </ul>	Commerciële software zonder	Enkele commerciële applicaties	Nieuw of groot aantal of complexe veranderingen,

	<b>Voorbeelden van typische kenmerken van:</b>		
	<b>Niet complexe commerciële software</b>	<b>Middelgrote en redelijk complexe commerciële software of IT-applicaties</b>	<b>Grote of complexe IT-applicaties (bijvoorbeeld ERP systemen)</b>
informatie wordt verwerkt en de omvang van zulke veranderingen tijdens de verslagperiode.	geïnstalleerde broncode	zonder broncode en andere volwassen applicaties met een klein aantal of eenvoudige veranderingen; traditionele levenscyclus van systeemontwikkeling	verschillende ontwikkelingscycli elk jaar.
<ul style="list-style-type: none"> <li>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).</li> </ul>	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
<ul style="list-style-type: none"> <li>Of er een significante dataconversie was tijdens de verslagperiode en, indien dit het geval is, de aard en significantie van de aangebrachte wijzigingen en hoe de conversie was ondernomen.</li> </ul>	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

### *Nieuwe technologieën*

- 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 auditor dergelijke technologieën opnemen in de identificatie van IT-applicaties en andere aspecten van de IT-omgeving die onderhevig zijn aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT. Terwijl nieuwe technologieën wellicht als geavanceerder of complexer worden beschouwd in vergelijking met bestaande technologieën, blijven de verantwoordelijkheden van de auditor 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 auditor kan overwegen om inzicht te verwerven in de aard van een commercieel boekhoudsoftwarepakket n wat de enige IT-applicatie kan zijn die door een minder complexe entiteit in zijn informatiesysteem wordt gebruikt, kunnen omvatten:
  - De mate waarin de software gevestigd 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 auditor kan echter overwegen in hoeverre de entiteit de software kan configureren wanneer hij de volledigheid en nauwkeurigheid van informatie geproduceerd door de software die wordt gebruikt als controle-informatie beschouwt; en
  - De mate waarin gegevens met betrekking tot het opstellen van de financiële overzichten direct kunnen zijn benaderd (d.w.z. directe toegang tot de database zonder de IT-applicatie te gebruiken) en het aantal gegevens dat worden verwerkt. Hoe groter het aantal gegevens, hoe groter de kans dat de entiteit interne beheersingsmaatregelen nodig heeft die betrekking hebben op het handhaven van de integriteit van de gegevens, waaronder general IT-controls over 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, zijn 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 voor informatieverwerking, kan de auditor 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 auditor 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 over invoer, verwerking en uitvoer omvatten, zoals een aansluiting in drie richtingen van een inkooporder, verzending van een vervoersdocument en een leveranciersfactuur. Wanneer geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen door de auditor worden geïdentificeerd en de auditor bepaalt door het inzicht in de IT-omgeving dat de entiteit steunt op de IT-applicatie die deze geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen omvat, is het waarschijnlijker dat de auditor 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 auditor geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen heeft geïdentificeerd, onderhevig zijn aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT, zal de auditor 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 over dergelijke wijzigingen zijn geformaliseerd, kunnen ook relevante overwegingen zijn. De auditor zal waarschijnlijk ook het risico op ongepaste toegang tot of wijzigingen in gegevens overwegen.
10. Door het systeem gegenereerde rapporten die de auditor voornemens is te gebruiken als controle-informatie, kunnen bijvoorbeeld een rapport over de ouderdom van handelsvorderingen of een rapport over de waardering van voorraden omvatten. Voor dergelijke rapporten kan de auditor controle-informatie verkrijgen over de volledigheid en nauwkeurigheid van de rapporten door gegevensgerichte werkzaamheden op de *inputs* en *outputs* van het rapport. In andere gevallen kan de auditor van plan zijn de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen over het opstellen en het onderhoud van het rapport te toetsen, in welk geval de IT-applicatie waaruit het is geproduceerd, 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 auditor van plan zijn om de effectieve werking van *general IT controls* die inspelen op risico's die verband houden met ongepaste of ongeautoriseerde programmawijzigingen of gegevenswijzigingen in het rapport, te toetsen.
11. Sommige IT-applicaties kunnen een functie voor het schrijven van rapporten bevatten, terwijl sommige entiteiten ook afzonderlijke applicaties voor het schrijven van rapporten (d.w.z. rapportgenerators) kunnen gebruiken. In dergelijke gevallen kan het nodig zijn dat de auditor 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 auditor 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 auditor 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 komen in de vorm van 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 auditor een combinatie van beheersingsmaatregelen voor informatieverwerking overwegen, rekening houdend met het doel en de complexiteit van het betreffende computergebruik door eindgebruikers, zoals:

- Interne beheersingsmaatregelen over informatieverwerking inzake de initiatie en verwerking van de brongegevens, inclusief relevante geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen of via interfaces tot het punt van waaruit de gegevens worden geëxtraheerd (dat wil zeggen het datawarehouse);
- Interne beheersingsmaatregelen om te controleren of de logica werkt zoals bedoeld, bijvoorbeeld interne beheersingsmaatregelen die het extraheren van gegevens 'bewijzen', zoals het aansluiten van het rapport op de gegevens waarvan het is afgeleid, het vergelijken van de individuele gegevens uit het rapport met de bron en vice versa, en interne beheersingsmaatregelen die de formules of macro's controleren; of
- Gebruik van validatie softwarehulpmiddelen, die formules of macro's controleren, zoals spreadsheet integriteitshulpmiddelen.

#### **Schaalbaarheid**

15. De mogelijkheid van de entiteit om de integriteit te handhaven van de informatie die in het informatiesysteem is opgeslagen en verwerkt, kan variëren op basis van de complexiteit en het aantal gerelateerde transacties en andere informatie. Hoe groter de complexiteit en het aantal gegevens dat een significante transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting ondersteunt, hoe minder waarschijnlijk het wordt dat de entiteit de integriteit van die informatie handhaaft via interne beheersingsmaatregelen voor informatieverwerking alleen (bijvoorbeeld interne beheersingsmaatregelen voor invoer en uitvoer of interne beheersingsmaatregelen voor beoordeling). Het wordt ook minder waarschijnlijk dat de auditor 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 aantal en de complexiteit van transacties lager is, kan het management een interne beheersingsmaatregel over informatieverwerking hebben die voldoende is om de nauwkeurigheid en volledigheid van de gegevens te verifiëren (bijv. individuele 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 auditor bepalen dat de IT-applicaties die die informatie onderhouden, onderhevig zijn aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT.

Voorbeeldkenmerken van een IT-applicatie die waarschijnlijk niet onderhevig is aan risico's die voortkomen uit IT	Voorbeeldkenmerken van een IT-applicatie die waarschijnlijk onderhevig is aan risico's die voortkomen uit IT
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Zelfstandige applicaties.</li> <li>• De hoeveelheid gegevens (transacties) is niet significant.</li> <li>• De functionaliteit van de applicatie is niet complex.</li> <li>• Elke transactie wordt ondersteund door originele <i>hard copy</i> documentatie.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Applicaties zijn gekoppeld.</li> <li>• De hoeveelheid gegevens (transacties) is significant.</li> <li>• De functionaliteit van de applicatie is complex zoals: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ De toepassing initieert automatisch transacties; en</li> <li>○ Er zijn verschillende complexe berekeningen met onderliggende geautomatiseerde invoer.</li> </ul> </li> </ul>
<p>De IT-applicatie is waarschijnlijk niet onderhevig aan risico's op IT omdat:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• De hoeveelheid gegevens is niet significant en daarom steunt het management niet op <i>general IT controls</i> om de gegevens te verwerken of te onderhouden.</li> <li>• Het management steunt niet op geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen of andere geautomatiseerde functionaliteit. De auditor heeft geen geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen geïdentificeerd in overeenstemming met paragraaf 26(a).</li> <li>• Hoewel het management systeem-gegenereerde rapporten gebruikt in hun interne beheersingsmaatregelen, steunt het niet op deze rapporten. In plaats daarvan, sluit het de rapporten aan met de <i>hard copy</i> documentatie en verifieert het de berekeningen in de rapporten.</li> <li>• De auditor zal direct informatie toetsen die wordt geproduceerd door de entiteit die als controle-informatie wordt gebruikt.</li> </ul>	<p>De IT-applicatie is waarschijnlijk onderhevig aan risico's op IT omdat:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Het management steunt op een applicatie systeem om gegevens te verwerken of te onderhouden als de hoeveelheid gegevens significant is.</li> <li>• Het management steunt op het applicatie systeem om bepaalde geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen uit te voeren die de auditor ook heeft geïdentificeerd.</li> </ul>

*Andere aspecten van de IT-omgeving die onderhevig zijn aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT*

16. Wanneer de auditor IT-applicaties identificeert die onderhevig zijn aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT, zijn andere aspecten van de IT-omgeving doorgaans ook onderhevig aan risico's die voortkomen uit het gebruik van IT. De IT infrastructuur omvat de databases, het besturingssysteem en het netwerk. Databases slaan de gegevens die gebruikt worden door IT-applicaties op en kunnen bestaan uit vele onderling verbonden gegevenstabellen. Gegevens in databases kunnen ook rechtstreeks toegankelijk zijn via database managementsystemen door IT of ander personeel met database beheerrechten. Het besturingssysteem is verantwoordelijk voor het beheer van de communicatie tussen hardware, IT-applicaties en andere software die in het netwerk wordt gebruikt. Als zodanig kunnen IT-applicaties en databases direct toegankelijk zijn via het besturingssysteem. Een netwerk wordt gebruikt in de IT infrastructuur om gegevens te verzenden en informatie, middelen en diensten te delen via een gemeenschappelijke



communicatielink. Het netwerk brengt doorgaans ook een logische beveiligingslaag tot stand (ingeschakeld via het besturingssysteem) voor toegang tot de onderliggende middelen.

17. Wanneer IT-applicaties door de auditor 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 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 auditor.

*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 auditor 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 de omtrek 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 auditor 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 auditor 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 hij 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 ISA 250 (Herzien)<sup>78</sup>, 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 auditor 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 over haar IT-omgeving gebruiken of tussen bepaalde IT-applicaties, in welk geval gemeenschappelijke risico's die voortkomen uit het gebruik van IT en algemene *general IT controls* kunnen worden geïdentificeerd.
22. In het algemeen kunnen 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 auditor 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. Bovendien worden voorbeelden van *general IT controls* voor verschillende IT-processen gegeven.

---

<sup>78</sup> ISA 250 (Herzien)

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

Deze bijlage bevat verdere aangelegenheden die de auditor 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 applicatiefunctieiteit en de toegangspaden die zijn toegestaan in de technologie. Bijvoorbeeld meer interne beheersingsmaatregelen zullen relevant zijn voor in hoge mate geïntegreerde IT-applicaties met complexe beveiligingsopties dan een verouderde IT-applicatie die een klein aantal rekeningsaldi ondersteunt met toegangsmethoden alleen via transacties.

- (b) Database

General IT-controls op de databaselaag spelen typisch op de risico's in die voortkomen uit het gebruik van IT gerelateerd aan ongeautoriseerde updates van financiële verslaggevingsinformatie in de database via direct database toegang 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, wat het doorbreken van andere interne beheersingsmaatregelen kan faciliteren. 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 uitbesteding door derden, waardoor gegevensoverdrachten 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 gebruikt inloggegevens van andere gebruikers).

- *Autorisatie*

Interne beheersingsmaatregelen die gebruikers toestaat om toegang hebben tot de informatie die nodig is voor hun taakverantwoordelijkheden en verder niets, wat een passende functiescheiding mogelijk maakt.

- *Toegang verlenen*

Interne beheersingsmaatregelen om nieuwe gebruikers te autoriseren en wijzigingen in de toegangsrechten van bestaande gebruikers.

- *Toegang opheffen*

Interne beheersingsmaatregelen om gebruikerstoegang te verwijderen bij beëindiging of overdracht.

- *Toegangsprivileges*

Interne beheersingsmaatregelen over 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 over beveiligingsconfiguratie*

Elke technologie heeft over het algemeen belangrijke configuratie-instellingen die helpen de toegang tot de omgeving te beperken.

- *Fysieke toegang*

Interne beheersingsmaatregelen over fysieke toegang tot het datacenter en hardware, omdat dergelijke toegang gebruikt kan om andere interne beheersingsmaatregelen te doorbreken.

(b) Proces om programma- of andere wijzigingen in de IT-omgeving te beheren:

- *Change management proces*

Interne beheersingsmaatregelen over het proces om wijzigingen naar een productie (d.w.z. eindgebruiker) omgeving op te zetten, te programmeren, te toetsen en te migreren.

- *Functiescheiding over wijzigingsmigratie*

Interne beheersingsmaatregelen die toegang scheiden om wijzigingen in een productieomgeving aan te brengen.

- *Systeemontwikkeling of acquisitie of implementatie*

Interne beheersingsmaatregelen over de initiële ontwikkeling of implementatie van IT-applicaties (of in relatie tot andere aspecten van de IT-omgeving).

- *Data conversie*

Interne beheersingsmaatregelen over de conversie van gegevens tijdens ontwikkeling, implementatie of upgrades naar de IT-omgeving.

(c) Proces om IT-activiteiten te beheren

- *Taakplanning*

Interne beheersingsmaatregelen over 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 en zodat gegevens beschikbaar zijn en kunnen worden geraadpleegd voor tijdig herstel in geval van een storing of aanval.

- *Indringersdetectie*

Interne beheersingsmaatregelen om te monitoren op kwetsbaarheden en/of inbraken in de IT-omgeving.

De onderstaande tabel illustreert voorbeelden van *general IT controls* om in te spelen op voorbeelden van risico's die voortkomen uit het gebruik van IT, inclusief verschillende IT-applicaties op basis van hun aard.

Proces	Risico's	Interne beheersingsmaatregelen	IT-applicaties		
			Niet-complexe commerciële software – Van toepassing (Ja nee)	Middelgrote en matig complex commerciële software of IT applicaties – Van toepassing (Ja/ nee)	Grote of complexe IT applicaties (bijvoorbeeld ERP systemen) – Van toepassing (Ja/ nee)
Toegang beheren	Gebruikers-toegangs-privileges: Gebruikers hebben	Management keurt de aard en omvang van gebruikers	Ja – in plaats van beoordelingen van gebruikers–	Ja	Ja

	toegangs-privileges die verder gaan dan degenen die nodig zijn om hun toegewezen taken uit te voeren, hetgeen on gepaste functiescheiding kan creëren.	toegangs-privileges voor nieuwe en aangepast gebruikers-toegang goed, inclusief standaard applicatie profielen / rollen, kritisch financiële verslaggeving s-transacties, en functiescheiding	toegang hieronder		
		Toegang voor beëindigde of overgedragen gebruikers is tijdig verwijderd of gewijzigd	Ja – in plaats van beoordelingen van gebruikers-toegang hieronder	Ja	Ja
		Gebruikers-toegang wordt periodiek beoordeeld	Ja – in plaats van interne beheersingsmaatregelen over toegang verlenen/opheffen hierboven	Ja voor bepaalde applicaties	Ja
		Functiescheiding wordt gemonitord en conflicterende toegang wordt verwijderd of toegewezen aan mitigerende interne beheersingsmaatregelen, die zijn gedocumenteerd en getoetst	Nvt – geen systeem ingeschakelde scheiding	Ja voor bepaalde applicaties	Ja
		Toegang op Privilege-niveau (bijv. configuratie, gegevens en	Ja – waarschijnlijk alleen bij IT-applicatie-laag	Ja – bij IT applicatie en bepaalde lagen van IT omgeving	Ja op alle lagen van IT omgeving voor een platform

		veiligheids-beheerders) is geautoriseerd en op gepaste wijze beperkt		voor een platform	
Toegang beheren	Directe gegevens toegang: Ongepaste veranderingen zijn rechtstreeks gemaakt aan financiële data door andere middelen dan applicatie transacties.	Toegang tot applicatie gegevens-bestanden of database objecten / tabellen / gegevens is beperkt tot geautoriseerd personeel op basis van hun taakverantwoordelijkheden en toegewezen rol, en dergelijke toegang is goedgekeurd door het management	Nvt	Ja voor bepaalde applicaties en databases	Ja
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 gebruikersID's en wachtwoorden of andere methoden zoals een mechanisme voor het valideren dat gebruikers geautoriseerd zijn om toegang krijgen tot het systeem. Wachtwoord parameters voldoen aan de bedrijfs- of sector normen (bijv. minimum lengte wachtwoord	Ja – alleen wachtwoord authenticatie	Ja – mix van wachtwoord en multi-factor authenticatie	Ja

		en complexiteit, vervaldatum, account-vergrendeling)			
		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 gemaakt aan applicatie-systemen of programma's die relevante geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen bevatten (d.w.z. configureerbare instellingen, geautomatiseerde berekeningen en geautomatiseerde data-extractie) of rapport logica.	Applicatie wijzigingen zijn passend getoetst en goedgekeurd voordat ze verplaatst worden naar de productie omgeving	Nvt – zou verifiëren dat er geen broncode is geïnstalleerd	Ja – voor niet-commerciële software	Ja
		Toegang tot wijzigingen doorvoeren 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 gemaakt in de database structuur en relaties tussen de gegevens.	Database wijzigingen zijn passend getoetst en goedgekeurd voordat ze verplaatst worden naar	Nvt – nee database veranderingen gemaakt bij de entiteit	Ja – voor niet-commerciële software	Ja



		de productie omgeving			
Wijzigingen beheren	Systeem software wijzigingen: Ongepaste wijzigingen zijn gemaakt in systeem software (bijv. besturings-systeem, netwerk, <i>change management</i> software, toegangscontrole software).	Systeem software wijzigingen zijn op passende wijze getoetst en goedgekeurd voordat ze worden verplaatst naar de productie	Nvt – geen systeem software wijzigingen zijn gemaakt bij entiteit	Ja	Ja
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 goed van de conversie van gegevens (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 conversie-beleidslijnen en procedures	Nvt – behandeld door handmatige interne beheersingsmaatregelen	Ja	Ja
IT activiteiten	Netwerk: het netwerk voorkomt	Toegang is geauthentiseerd door unieke	Nvt – er bestaat geen aparte	Ja	Ja

	<p>onvoldoende dat onbevoegde gebruikers ongepast toegang verkrijgen tot informatie systemen.</p>	<p>gebruikers-ID's en wachtwoorden of andere methoden zoals een mechanisme voor het valideren dat gebruikers geautoriseerd zijn om toegang te krijgen tot het systeem. Wachtwoord parameters voldoen aan bedrijfs- of professionele beleidslijnen en normen (bijv. minimum lengte wachtwoord en complexiteit, vervaldatum, account-vergrendeling)</p>	<p>netwerk authenticatie methode</p>		
		<p>Netwerk is ontworpen voor gesegmenteerde web-gerichte applicaties van het interne netwerk, waar ICFR relevante applicaties toegankelijk zijn</p>	<p>Nvt – geen netwerk segmentatie toegepast</p>	<p>Ja – met oordeelsvorming</p>	<p>Ja – met oordeelsvorming</p>
		<p>Kwetsbaarheids-scans van de netwerk omtrek worden periodiek uitgevoerd door het</p>	<p>Nvt</p>	<p>Ja – met oordeelsvorming</p>	<p>Ja – met oordeelsvorming</p>

		netwerk management team, dat ook potentiële kwetsbaarheid en onderzoekt			
		Waarschuwingen worden periodiek gegenereerd om kennisgeving van bedreigingen die zijn geïdentificeerd door de inbreuk detectiesystemen te verschaffen. Deze bedreigingen zijn onderzocht door het netwerk management team	Nvt	Ja – met oordeelsvorming	Ja – met oordeelsvorming
		Interne beheersingsmaatregelen zijn geïmplementeerd om <i>Virtual Private Network</i> (VPN) toegang tot geautoriseerde en geschikte gebruikers te beperken	Nvt – geen VPN	Ja – met oordeelsvorming	Ja – met oordeelsvorming
IT Activiteiten	Gegevens back-up en herstel: Financiële gegevens kunnen niet tijdig worden hersteld of benaderd 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 taakplanning – software	Nvt – geen batch taken	Ja voor bepaalde applicaties	Ja
		Kritische systemen, programma's of taken worden gemonitord en verwerkingsfouten worden gecorrigeerd om te zorgen voor succesvolle implementatie	Nvt – geen taakmonitoring	Ja voor bepaalde applicaties	Ja

## WIJZIGINGEN IN ANDERE ISA'S

**Opmerking:** Hieronder volgen aanpassingen in andere ISA's als resultaat van de goedkeuring van ISA 315 (Herzien 2019). Deze wijzigingen treden op dezelfde datum in werking als ISA 315 (Herzien 2019) en worden aangegeven met gemarkeerde wijzigingen ten opzichte van de laatst goedgekeurde versies van de ISA's die worden aangepast. De nummers van de voetnoten zijn niet hetzelfde als in de gewijzigde ISA's en hiervoor wordt verwezen naar de desbetreffende ISA's. Deze wijzigingen in andere ISA's hebben de goedkeuring van de PIOB gekregen die heeft geconcludeerd dat het 'due process' was gevolgd in de ontwikkeling van de wijzigingen in andere ISA's en dat de juiste aandacht was besteed aan het algemeen belang.

(volgorde in ISA's loopt door elkaar, nummering klopt niet altijd (nummering aangepast) en niet in alle paragrafen is daadwerkelijk een wijziging (alleen paragrafen met wijzigingen opgenomen). Gewijzigde woorden/zinnen/paragrafen/secties .. worden aangemerkt met onderlijning)

### **ISA 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de ISA's***

#### **Toepassingsgebied van deze ISA**

...

#### **Een controle van financiële overzichten**

...

7. De ISA's bevatten doelstellingen, vereisten en toepassingsgerichte en overige verklarende teksten die erop gericht zijn de auditor te ondersteunen bij het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. De ISA's vereisen van de auditor 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 met inbegrip het systeem van de interne beheersing van de entiteit;
  - het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over de vraag of er afwijkingen van materieel belang bestaan, door het opzetten en implementeren van passende manieren van inspelen op de ingeschatte risico's;
  - het vormen van een oordeel over de financiële overzichten op basis van conclusies die uit de verkregen controle-informatie worden getrokken.

...

#### **Definities**

13. In het kader van de ISA's hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:

...

- (n) *risico op een afwijking van materieel belang* – Het risico dat de financiële overzichten, voorafgaand aan een controle, een afwijking van materieel belang bevatten. Dit risico bestaat uit twee componenten, als volgt beschreven op het niveau van beweringen (Zie Par. A15a):
- (i) *inherent risico* – De vatbaarheid van een bewering met betrekking tot een transactiestroom, rekeningsaldo of in de financiële overzichten opgenomen toelichting voor een afwijking die afzonderlijk of gezamenlijk met andere afwijkingen van materieel belang is, voordat er rekening wordt gehouden met de eventuele daarop betrekking hebbende interne beheersingsmaatregelen;
  - (ii) *intern beheersingsrisico* – Het risico dat een afwijking kan voorkomen in een bewering met betrekking tot een transactiestroom, rekeningsaldo of een in de financiële overzichten opgenomen toelichting die, afzonderlijk of gezamenlijk met

andere afwijkingen van materieel belang is, niet wordt voorkomen of niet tijdig wordt gedetecteerd en hersteld door de interne beheersing van de entiteit.

...

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

...

## **Definities**

*Financiële overzichten (Zie Par. 13 (f))*

...

*Risico op een afwijking van materieel belang (Zie Par. 13(n))*

A15a. Voor de doeleinden van de ISA's 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 omvang ervan).

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

*Het voldoende en geschikt zijn van controle-informatie*

A30. Controle-informatie is noodzakelijk om het oordeel van de auditor 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 auditor heeft bepaald of er zich sinds de vorige controle veranderingen hebben voorgedaan die relevant zouden kunnen zijn voor de lopende controle<sup>79</sup> of de kwaliteitsbeheersingsprocedures van een auditkantoor 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 auditor gebruikt, waardoor het ook controle-informatie vormt. Het merendeel van de werkzaamheden van de auditor bij het vormen van zijn oordeel bestaat uit het verkrijgen en evalueren van controle-informatie.

...

*Risico's op een afwijking van materieel belang*

...

A40. Het inherente risico wordt beïnvloed door inherente risicofactoren. is hoger voor sommige beweringen en sommige daarmee verband houdende transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen dan voor andere. Afhankelijk van de mate waarin de inherente risicofactoren de vatbaarheid van een bewering voor afwijking beïnvloeden, varieert het niveau van inherent risico op een schaal die het spectrum van inherent risico wordt genoemd. De auditor bepaalt significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen en hun relevante beweringen, als onderdeel van het proces van het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang. Dit risico kan bijvoorbeeld hoger zijn voor complexe berekeningen of voor rekeningen Rekeningsaldi die bestaan uit bedragen die voortkomen uit schattingen die onderhevig zijn aan een significante schattingonzekerheid kunnen bijvoorbeeld geïdentificeerd worden als significante rekeningsaldi en de inschatting van de auditor van inherent risico voor de gerelateerde risico's op het niveau van beweringen kan hoger zijn vanwege de hoge schattingonzekerheid.

<sup>79</sup> ISA 315 (Herzien 2019), *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving*, paragraaf 916.

A40a Externe omstandigheden die aanleiding geven tot bedrijfsrisico's kunnen ook het inherente risico beïnvloeden. Technologische ontwikkelingen bijvoorbeeld zouden een bepaald product verouderd kunnen maken, waardoor de voorraad mogelijk meer vatbaar wordt voor overwaardering. Factoren binnen de entiteit en haar omgeving die betrekking hebben op meerdere dan wel op alle soorten transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen kunnen ook het inherente risico beïnvloeden dat verbonden is aan een specifieke bewering. Voorbeelden van dergelijke factoren zijn onder meer een gebrek aan voldoende werkkapitaal om de activiteiten voort te zetten en een stagnerende sector die wordt gekenmerkt door een groot aantal faillissementen. (Dit is een deel van de 'oude' paragraaf A40).

A41. Het interne beheersingsrisico is een functie van de effectiviteit van het opzetten, het implementeren en het onderhouden door het management van de interne beheersingsmaatregelen teneinde in te spelen op geïdentificeerde risico's die het bereiken van de doelstellingen van de entiteit die relevant zijn voor het opstellen van de financiële overzichten in gevaar brengen. Ongeacht hoe goed de interne beheersing is opgezet en in werking gesteld, kan de interne beheersing de risico's op een afwijking van materieel belang echter alleen terugbrengen, en niet elimineren, vanwege de inherente beperkingen van interne beheersingsmaatregelen zelf. Voorbeelden hiervan zijn onder meer de mogelijkheid van menselijke fouten of vergissingen, interne beheersingsmaatregelen die worden omzeild via samenspanning en het ontbreken daarvan door het management. Derhalve zal er altijd enig intern beheersingsrisico bestaan. De ISA's stellen de voorwaarden vast waaronder van de auditor wordt vereist, of waaronder hij er zelf voor mag opteren, om de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen te toetsen teneinde de aard, timing en omvang van de uit te voeren gegevensgerichte controles te bepalen.<sup>80</sup>

A42. Het inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang kan in kwantitatieve termen, zoals een percentage, of in niet-quantitatieve termen worden uitgedrukt. De noodzaak voor de auditor om passende risico-inschattingen te maken is in ieder geval belangrijker dan de verschillende benaderingen waarmee ze kunnen worden gemaakt. De ISA's verwijzen ~~gewoonlijk niet afzonderlijk naar het inherente risico en het interne beheersingsrisico, maar eerder naar een gecombineerde inschatting van doorgaans naar de 'risico's op een afwijking van materieel belang' in plaats van inherent risico en interne beheersingsrisico afzonderlijk.~~ ISA 540315 (Herzien 2019)<sup>81</sup> vereist echter ~~een afzonderlijke inschatting van dat inherent risico afzonderlijk van~~ en interne beheersingsrisico ~~wordt ingeschat~~ om een basis te bieden voor het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang, ~~inclusief significante risico's, voor schattingen op het niveau van beweringen in overeenstemming met ISA 330.~~<sup>82</sup> ~~Bij het identificeren en inschatten van risico's van materiële afwijkingen voor significante transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen anders dan voor schattingen, kan de auditor wel een afzonderlijke of een gecombineerde schatting maken van het inherente risico en het interne beheersingsrisico, afhankelijk van welke controletechnieken of methodologieën de voorkeur genieten, en van praktische overwegingen.~~

(Deze paragraaf was al herzien bij de wijziging van ISA 540 (Herzien) en wordt nu opnieuw herzien).

A43a Risico's op een afwijking van materieel belang worden ingeschat op het niveau van beweringen om de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden te bepalen die nodig zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.<sup>83</sup>

...

Tijdigheid van financiële verslaggeving en het evenwicht tussen baten en kosten

...

A52. In het licht van de benaderingen die beschreven staan in paragraaf A51, bevatten de ISA's vereisten

<sup>80</sup> ISA 330, *Het inspelen door de auditor op ingeschatte risico's*, paragraaf 7-17.

<sup>81</sup> ISA 540-315 (Herzien 2019), *De controle van schattingen en toelichtingen daarop* 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten*

<sup>82</sup> ISA 330, paragraaf 7(b)

<sup>83</sup> ISA 330, paragraaf 6

voor het plannen en het uitvoeren van de controle en vereisen zij van de auditor 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;<sup>84</sup> en
- toetsingen en andere middelen gebruikt om populaties te onderzoeken op een manier die voor de auditor een redelijke basis vormt om conclusies betreffende de populatie te trekken.<sup>85</sup>

...

*Inhoud van de ISA's (Zie Par. 19)*

A60. Naast doelstellingen en vereisten (vereisten worden in de ISA's aangegeven door middel van een formulering met "dienen") bevat een ISA ook leidraden in de vorm van toepassingsgerichte en overige verklarende teksten. Een ISA kan ook inleidende teksten bevatten die de context verschaffen die relevant is om de ISA en de definities goed te kunnen begrijpen. De gehele tekst van een ISA is derhalve relevant voor het begrijpen van de doelstellingen die in een ISA worden vermeld en voor de behoorlijke toepassing van de vereisten van een ISA.

A61. Indien noodzakelijk bevatten de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten verdere uitleg over de vereisten van een ISA 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 ISA's zoals ISA 315 (Herzien 2019) waarom een controlemaatregel vereist is;
- voorbeelden bevatten van werkzaamheden die in de gegeven omstandigheden van toepassing kunnen zijn. In sommige ISA's zoals ISA 315 (Herzien 2019) 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 ISA. De toepassing van de vereisten en nadere toelichtingen daarop kunnen ook achtergrondinformatie verschaffen over aangelegenheden die in een ISA worden behandeld.

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden Overwegingen inzake schaalbaarheid

A65a Overwegingen inzake schaalbaarheid zijn opgenomen in sommige ISA's (bijv. ISA 315 (Herzien 2019), ter illustratie van de toepassing van de vereisten op alle entiteiten, ongeacht of hun aard en omstandigheden minder of meer complex zijn. Minder complexe entiteiten zijn entiteiten waarvoor de kenmerken in alinea A66 van toepassing kunnen zijn.

A65b De "specifiek voor kleinere entiteiten geldende overwegingen" die in sommige de ISA's 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*<sup>86</sup>.

A66. In het kader van aanvullende overwegingen voor controles van kleinere entiteiten refereert een 'kleinere entiteit' aan een entiteit die doorgaans kwalitatieve kenmerken vertoont zoals:

- (a) concentratie van eigendom en management bij een klein aantal personen (vaak één enkel individu – hetzij een natuurlijk persoon, hetzij een andere onderneming die de entiteit in eigendom heeft op voorwaarde dat de eigenaar de relevante kwalitatieve kenmerken vertoont); en
- (b) één of meer van de onderstaande:
  - (i) eenvoudige en ongecompliceerde transacties;
  - (ii) eenvoudige administratie;

<sup>84</sup> ISA 315 (Herzien 2019), paragraaf 5, 6, 7, 8, 9 en 10 17–22.

<sup>85</sup> ISA 330, ISA 500, ISA 520, *Cijferanalyses* en ISA 530, *Het gebruiken van steekproeven bij een controle*.

<sup>86</sup> In de ISA's wordt gesproken over 'listed entities'



- (iii) weinig productlijnen en een beperkt aantal producten binnen de productlijnen;
- (iv) eenvoudigere systemen van 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.

A67. [Verplaatst – nu A65b ]

Overwegingen specifiek voor geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken

A67a. De overwegingen die specifiek voor "geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken" in sommige ISA's zijn opgenomen (bijvoorbeeld ISA 315 (Herzien 2019), zijn ontwikkeld om uit te leggen hoe de auditor bepaalde vereisten kan toepassen bij het gebruik van geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken bij het uitvoeren van controlewerkzaamheden.

### **ISA 210, Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten**

Interne beheersing

...

A18. Het is aan het management om vast te stellen welke interne beheersing noodzakelijk is om het opstellen van de financiële overzichten mogelijk te maken. De term 'interne beheersing' omvat een breed scala aan activiteiten binnen de componenten van het systeem van interne beheersing die kunnen worden beschreven als de interne beheersingsomgeving; het risico-inschattingsproces van de entiteit; het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing te monitoren, het informatiesysteem, met inbegrip van de daarmee samenhangende bedrijfsprocessen die relevant zijn voor de financiële verslaggeving, alsmede communicatie; en interne beheersingsactiviteiten; alsmede het monitoren van de interne beheersingsmaatregelen. Deze verdeling weerspiegelt echter niet noodzakelijkerwijs de wijze waarop een bepaalde entiteit haar interne beheersing kan opzetten, implementeren en onderhouden, dan wel de wijze waarop zij een bepaalde component kan classificeren<sup>87</sup>. 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.

### **ISA 230, Controledocumentatie**

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

...

A17. Bij het opstellen van controledocumentatie kan de auditor 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 ISA 320<sup>88</sup> vastgestelde materialiteit, de ingeschatte risico's, significante aangelegenheden die tijdens de controle zijn vastgesteld, alsmede de getrokken conclusies.

### **ISA 250 (Herzien), Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten**

*Het evalueren van de gevolgen van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving* (Zie Par. 22)

<sup>87</sup> ISA 315 (Herzien 2019), paragraaf ~~A9159~~ en bijlage 34.

<sup>88</sup> ISA 320, *Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle*

A23. Zoals in paragraaf 22 is voorgeschreven, evalueert de auditor de gevolgen van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving met betrekking tot andere aspecten van de controle, met inbegrip van de risico-inschatting door de auditor 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~~activiteiten~~ 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 auditor verdere informatie verstrekken die relevant is voor de verantwoordelijkheden van de auditor in overeenstemming met paragraaf 22.

### **ISA 260, Communicatie met de met governance belaste personen**

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

...

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

A13. Aangelegenheden die worden meegedeeld, zijn onder meer:

- de wijze waarop de auditor 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 auditor plant om in te spelen op gebieden met een hoger ingeschat risico op een afwijking van materieel belang;
- de wijze waarop de auditor ~~de voor de controle relevante~~ het systeem van interne beheersing van de entiteit benadert;
- het toepassen van het begrip materialiteit in de context van een controle<sup>89</sup>;
- ...

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

#### **Inleiding**

#### **Toepassingsgebied van deze ISA**

1. Deze ISA behandelt de verantwoordelijkheid van de auditor om tekortkomingen in de interne beheersing<sup>90</sup> 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 ISA legt aan de auditor geen aanvullende verantwoordelijkheden op met betrekking tot het verwerven van inzicht in het systeem van de interne beheersing van de entiteit en het opzetten en uitvoeren van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen naast de vereisten die in ISA 315 (Herzien 2019) en ISA 330<sup>91</sup> omschreven zijn. ISA 260<sup>92</sup> stelt verdere vereisten vast en verschaft leidraden omtrent de verantwoordelijkheid van de auditor om met de met governance belaste personen over de controle te communiceren.
2. Van de auditor wordt vereist dat hij ~~een voor de controle relevant~~ inzicht in het systeem van de interne beheersing van de entiteit verwerft bij het identificeren en inschatten van de risico's op

<sup>89</sup> ISA 320, *Materialiteit bij planning en uitvoering van een controle*.

<sup>90</sup> ISA 315 (Herzien 2019), *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving*, paragraaf 4 en 12.

<sup>91</sup> ISA 330, *Inspelen door de auditor op ingeschatte risico's*.

<sup>92</sup> ISA 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*.

een afwijking van materieel belang<sup>93</sup>. Bij het maken van dergelijke risico–inschattingen neemt de auditor het systeem van de 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 auditor kan niet alleen tijdens dit risico-inschattingsproces maar ook in elk ander stadium van de controle tekortkomingen in de interne beheersing identificeren. Deze ISA specificeert welke geïdentificeerde tekortkomingen van de auditor worden vereist aan de met governance belaste personen en het management mee te delen.

*Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden*

- A3. Hoewel de aan interne beheersingsmaatregelen ten grondslag liggende concepten in de component “interne beheersingsactiviteiten” in kleinere entiteiten waarschijnlijk vergelijkbaar zijn met die van grotere entiteiten, zal de mate van formaliteit waarmee deze worden toegepast, verschillen. Daarnaast kunnen kleinere entiteiten bepaalde interne beheersingsmaatregelen niet nodig achten vanwege de interne beheersingsmaatregelen die door het management worden toegepast. Zo is het mogelijk dat de exclusieve bevoegdheid van het management om krediet aan cliënten te verstrekken en om significante aankopen goed te keuren, in een doeltreffende interne beheersing van belangrijke rekeningsaldi en transacties resulteert, waardoor minder of geen behoefte is aan meer gedetailleerde interne beheersingsmaatregelenactiviteiten.

...

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

- A8. Interne beheersingsmaatregelen kunnen opgezet zijn om individueel of gecombineerd effectief afwijkingen te voorkomen, of te detecteren en te corrigeren<sup>94</sup>. Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot vorderingen kunnen bijvoorbeeld bestaan uit zowel geautomatiseerde als handmatige interne beheersingsmaatregelen die zijn opgezet om gezamenlijk te functioneren teneinde afwijkingen in het rekeningsaldo te voorkomen dan wel te detecteren en te corrigeren. Het is mogelijk dat een tekortkoming in de interne beheersing op zich niet voldoende belangrijk is om een significante tekortkoming te vormen. Een combinatie van tekortkomingen die hetzelfde rekeningsaldo of dezelfde toelichting, ~~relevante~~ bewering, of component van het systeem van de interne beheersing van de entiteit beïnvloedt, kan evenwel de risico's op een afwijking van materieel belang dermate vergroten dat deze tot een significante tekortkoming aanleiding kan geven.

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

**Verantwoordelijkheden van de auditor**

...

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

*(in het Nederlands geen wijziging in de tekst)*

...

Besprekingen tussen de leden van het opdrachtteam

<sup>93</sup> ISA 315 (Herzien 2019), paragraaf 12. De paragrafen A68–A73 bevatten leidraden over interne beheersingsmaatregelen die relevant zijn voor de controle.

<sup>94</sup> ISA 315 (Herzien 2019), paragraaf A74.

- 16 ISA 315 (Herzien 2019) 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.<sup>95</sup> Bij deze bespreking dient specifiek aandacht te worden besteed aan hoe en waar de financiële overzichten van de entiteit vatbaar kunnen zijn voor een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude, met inbegrip van de wijze waarop de fraude zou kunnen worden gepleegd. Bij de bespreking mag geen rekening worden gehouden met de eventuele mening van de leden van het opdrachtteam dat het management en de met governance belaste personen eerlijk en integer zijn. (Zie Par. A10–A11)

*(nummering van ISA 240 in IAASB document klopt niet; geen wijziging in Nederlandse tekst, alleen bijbehorende voetnoot aangepast)*

Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden

- 17 Bij de uitvoering van risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden gericht op het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en met inbegrip van haar systeem van interne beheersing, zoals op grond van ISA 315 (Herzien 2019)<sup>96</sup> wordt vereist, dient de auditor de in de paragrafen ~~23–43~~ ~~18–25~~ genoemde werkzaamheden uit te voeren teneinde informatie te verkrijgen voor gebruik bij het identificeren van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude.

### **Met governance belaste personen**

- 21 Tenzij alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit<sup>97</sup>, dient de auditor inzicht te verwerven in de wijze waarop de met governance belaste personen toezicht uitoefenen op de door het management gevolgde processen om de risico's op fraude in de entiteit te identificeren en hierop in te spelen, alsmede in de interne beheersingsmaatregelen die het management heeft opgezet om deze risico's te beperken. (Zie Par. A19–A21)

...

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

- 28 De auditor dient de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude te beschouwen als significante risico's en bijgevolg dient hij, voor zover dit nog niet is gebeurd, inzicht te verwerven in de daarmee verband houdende de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit te identificeren, met inbegrip van de interne beheersingsactiviteiten, die op dergelijke risico's betrekking hebben inspelen, hun opzet te evalueren en te bepalen of ze geïmplementeerd zijn.<sup>98</sup> (Zie Par. A32 en A33)

...

### **Documentatie**

45. De auditor dient in de controledocumentatie<sup>99</sup> van zijn inzicht in de entiteit en haar omgeving en van de identificatie en de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang, zoals vereist op grond van ISA 315 (Herzien 2019)<sup>100</sup>, 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

<sup>95</sup> ISA 315 (Herzien 2019), paragraaf 17–1840.

<sup>96</sup> ISA 315, paragraaf 5–24.

<sup>97</sup> ISA 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf 13.

<sup>98</sup> ISA 315 (Herzien 2019), paragraaf 26(a)(i) en 26(d)

<sup>99</sup> ISA 230, *Controledocumentatie*, paragraaf 8–11 en A6.

<sup>100</sup> ISA 315 (Herzien 2019), paragraaf 3238.

- (b) de geïdentificeerde en ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang zowel op het niveau van de financiële overzichten als van beweringen die het gevolg is van fraude;  
en
- (c) Geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen in de component "interne beheersingsactiviteiten" die inspelen op ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude.

#### **Professioneel-kritische instelling (Zie Par. 12 – 14)**

A8. Het handhaven van een professioneel-kritische instelling vereist dat de auditor zich voortdurend afvraagt of de verkregen informatie en controle-informatie erop wijst dat er mogelijk een afwijking van materieel belang bestaat die het gevolg is van fraude. Dit omvat het overwegen van de betrouwbaarheid van de als controle-informatie te gebruiken informatie en, ~~indien relevant, de geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen in 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 auditor bijzonder belangrijk bij het inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude.

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

A18. ISA 315 (Herzien 2019) en ISA 610 stellen vereisten vast en verschaffen leidraden voor de controle van entiteiten die over een interne auditfunctie beschikken.<sup>101</sup> Bij de uitvoering van de werkzaamheden die op grond van deze ISA's in de context van fraude vereist zijn, kan de auditor 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.

#### *(In het Nederlands alleen aanpassing van de bijbehorende voetnoot)*

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

A19. De met governance belaste personen van een entiteit houden toezicht op de systemen van de entiteit voor risicomonitoring, het financieel beheer en het naleven van de wet. In veel landen zijn praktijken inzake *corporate governance* goed ontwikkeld en spelen de met governance belaste personen een actieve rol bij het toezicht op de inschatting door de entiteit van de risico's op fraude alsmede de ~~daarop betrekking hebbende~~ interne beheersingsmaatregelen die inspelen op dergelijke risico's. Omdat de verantwoordelijkheden van de met governance belaste personen en het management per entiteit en per land kunnen verschillen, is het belangrijk dat de auditor hun respectieve verantwoordelijkheden kent om inzicht te kunnen verwerven in het toezicht dat door de daartoe aangewezen personen wordt uitgeoefend.<sup>102</sup>

A20. Inzicht in het toezicht dat door de met governance belaste personen wordt uitgeoefend kan inzichten verschaffen met betrekking tot de vatbaarheid van de entiteit voor managementfraude, de adequaatheid van interne beheersingsmaatregelen ~~met betrekking tot die inspelen op~~ frauderisico's, en de bekwaamheid en integriteit van het management. De auditor kan dit inzicht op verschillende manieren verkrijgen, zoals door het bijwonen van vergaderingen waarop deze aangelegenheden worden besproken, het lezen van de notulen van deze vergaderingen of het verzoeken om inlichtingen bij de met governance belaste personen.

#### *Overwegen van andere informatie (Zie Par. 23)*

<sup>101</sup> ISA 315 (Herzien 2019), paragraaf ~~14(a) en 24(a)(ii)6(a)~~, 23 en ISA 610, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors*.

<sup>102</sup> In ISA 260, paragraaf A1, A2, A3, A4, A5, A6, A7 en A8, wordt besproken met wie de auditor communiceert wanneer de governance-structuur van de entiteit niet goed is gedefinieerd.

A22. Naast de informatie die is verkregen bij het uitvoeren van cijferanalyses kan andere verkregen informatie over de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het systeem van interne beheersing van de entiteit nuttig zijn bij het identificeren van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude. De bespreking tussen de leden van het opdrachtteam kan informatie verschaffen die nuttig is bij het identificeren van deze risico's. Voorts is het mogelijk dat de informatie die in het kader van het proces van aanvaarding en voortzetting van de cliënt is verkregen en de ervaring die bij het uitvoeren van andere opdrachten voor de entiteit, zoals opdrachten voor de beoordeling van tussentijdse financiële informatie, is opgedaan relevant is bij het identificeren van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude.

*Het evalueren van frauderisicofactoren (Zie Par. 24)*

...

A25. 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 inherent risico beïnvloeden, inherente risicofactoren.<sup>103</sup> Frauderisicofactoren kunnen ook betrekking hebben op omstandigheden binnen het interne beheersingssysteem van de entiteit die gelegenheid bieden om fraude te plegen of die van invloed kunnen zijn op de instelling van het management of de mogelijkheid om frauduleuze handelingen te rationaliseren. Frauderisicofactoren die een weergave zijn van een instelling die de rechtvaardiging van een frauduleuze handeling toelaat, kunnen niet altijd door de auditor worden waargenomen. Niettemin kan de auditor zich bewust worden van het bestaan van dergelijke informatie door bijvoorbeeld het vereiste inzicht in de interne beheersingsomgeving van de entiteit<sup>104</sup>. Hoewel de in bijlage 1 beschreven frauderisicofactoren een breed scala beslaan van omstandigheden waarmee de auditor kan worden geconfronteerd, vormen ze slechts voorbeelden en kunnen er ook andere risicofactoren bestaan.

...

*Het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude en het verwerven van inzicht in de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen van de entiteit (Zie Par. 27)*

A32. Derhalve is het belangrijk dat de auditor inzicht verwerft in de interne beheersingsmaatregelen die het management heeft opgezet, heeft geïmplementeerd en onderhouden teneinde fraude te voorkomen en te detecteren. Daarbij Bij het identificeren van de interne beheersingsmaatregelen die inspelen op de risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude, kan de auditor bijvoorbeeld vaststellen dat het management er bewust voor heeft gekozen de risico's te aanvaarden die met een gebrek aan functiescheiding gepaard gaan. De informatie die uit dit inzicht voortkomt uit het identificeren van interne beheersingsmaatregelen, het evalueren van hun opzet en het bepalen of ze zijn geïmplementeerd, kan tevens nuttig zijn bij het identificeren van frauderisicofactoren die van invloed kunnen zijn op de inschatting door de auditor van de risico's dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude.

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

<sup>103</sup> ISA 315 (Herzien 2019), paragraaf 12(f)

<sup>104</sup> ISA 315 (Herzien 2019), paragraaf 21

...

A42. Voorts is het belangrijk dat de auditor de risico's overweegt op een afwijking van materieel belang die verband houdt met een ongeoorloofd doorbreken van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot journaalboekingen<sup>105</sup>, omdat geautomatiseerde processen en interne beheersingsmaatregelen het risico op onopzettelijke fouten weliswaar kunnen beperken maar het risico niet uitsluiten dat iemand op ongeoorloofde wijze dergelijke geautomatiseerde processen doorbreekt, bijvoorbeeld door de bedragen te wijzigen die automatisch in het grootboek of in het systeem voor financiële verslaggeving worden geboekt. Indien informatie op een geautomatiseerde wijze wordt doorgeboekt, is het bovendien mogelijk dat er weinig of geen zichtbare controle-informatie voor een dergelijke interventie in de informatiesystemen zijn.

(Alleen nieuwe bijbehorende voetnoot)

A43. 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 aanwezigheid van frauderisicofactoren en andere informatie die de auditor 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 auditor 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 auditor de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen heeft getoetst;
- *het proces van financiële verslaggeving van de entiteit en de aard van de controle-informatie die kan worden verkregen* – bij veel entiteiten bestaat het routinematig verwerken van transacties uit een combinatie van handmatige en geautomatiseerde stappen en procedures interne beheersingsmaatregelen. Zo ook kan de verwerking van 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 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;

<sup>105</sup> ISA 315 (Herzien 2019), paragraaf 26(a)(ii)

- *journaalboekingen of andere aanpassingen die buiten het kader van de normale bedrijfsvoering worden verwerkt* – het is mogelijk dat journaalboekingen die geen standaardjournaalboekingen zijn niet in dezelfde ~~mate~~ aard en omvang aan interne beheersingsmaatregelen zijn onderworpen als terugkerende journaalboekingen die worden gebruikt om transacties zoals maandelijkse verkopen, inkopen en kasuitgaven te boeken.



## **Voorbeelden van frauderisicofactoren**

De in deze bijlage vermelde frauderisicofactoren zijn voorbeelden van factoren waarmee auditors in een groot aantal verschillende situaties kunnen worden geconfronteerd. Los daarvan worden voorbeelden gepresenteerd van twee soorten fraude die relevant zijn voor de auditor, 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 auditor 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 inherent risico beïnvloeden, en kunnen het gevolg zijn van een tendentie bij het management. Frauderisicofactoren met betrekking tot gelegenheden kunnen ook voortkomen uit andere geïdentificeerde inherente risicofactoren (bijvoorbeeld complexiteit of onzekerheid kan gelegenheden creëren die leiden tot vatbaarheid voor afwijkingen als gevolg van fraude). Frauderisicofactoren met betrekking tot gelegenheden kunnen ook betrekking hebben op omstandigheden binnen het interne beheersingssysteem van de entiteit, zoals beperkingen of tekortkomingen in de interne beheersing van de entiteit die dergelijke gelegenheden creëren. Frauderisicofactoren met betrekking tot instelling of rechtvaardiging kunnen met name voortvloeien uit beperkingen of tekortkomingen in de interne beheersingsomgeving van de entiteit.

## **Risicofactoren met betrekking tot afwijkingen die voortkomen uit frauduleuze financiële verslaggeving**

### *Gelegenheden*

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

- inadequate monitoring van de interne beheersingsmaatregelen processen om het systeem van interne beheersing van de entiteit te monitoren, met inbegrip van de geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen en de interne beheersingsmaatregelen die betrekking hebben op de tussentijdse financiële verslaggeving (indien externe rapportage vereist is);
- een hoog personeelsverloop of de inzet van niet-effectieve staf voor administratieve verwerking, interne audit of informatietechnologie;

...

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

...

### *Instelling/rechtvaardiging*

- het negeren van de noodzaak om risico's die betrekking hebben op de oneigenlijke toe-eigening van activa te monitoren of te beperken;
- het negeren van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de oneigenlijke toe-eigening van activa door bestaande interne beheersingsmaatregelen te doorbreken of door het nalaten passende corrigerende maatregelen te nemen met betrekking tot bekende tekortkomingen in de interne beheersing;

- gedrag waaruit het ongenoegen dan wel de ontevredenheid blijkt met de entiteit of met de wijze waarop ze met haar werknemers omgaat;

...

**Bijlage 2**  
(Zie Par. A40)

## 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

### Overwegingen op het niveau van beweringen

...

- indien het inschakelen van een deskundige van bijzonder belang wordt met betrekking tot een element in de financiële overzichten waarvoor het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude hoog is, het uitvoeren van aanvullende werkzaamheden met betrekking tot sommige van de, of alle, door de deskundige gehanteerde veronderstellingen, methoden of bevindingen om vast te stellen dat deze bevindingen niet onredelijk zijn, dan wel het inschakelen van een andere deskundige om dit vast te stellen;

...

### **ISA 300, Planning van een controle van financiële overzichten**

*Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden*

A21. Zoals is besproken in paragraaf A11, kan een geschikt kort memorandum dienen als documentatie van de aanpak voor de controle van een kleine entiteit. Voor het controleprogramma kunnen standaardcontroleprogramma's of checklists (Zie Par. A19) worden gehanteerd die zijn opgesteld in de veronderstelling dat het om een beperkt aantal ~~relevante~~ interne beheersingsactiviteitenmaatregelen<sup>106</sup> 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 auditor, worden aangepast.

...

### **ISA 402, Overwegingen met betrekking tot controles van entiteiten die gebruikmaken van een serviceorganisatie**

#### Inleiding

#### Toepassingsgebied van deze ISA

1. Deze ISA behandelt de verantwoordelijkheid van de auditor 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 auditor van de gebruiker ISA 315 (Herzien 2019)<sup>107</sup> en ISA 330<sup>108</sup> toepast bij het verwerven van een inzicht in de gebruikende entiteit, met inbegrip van het systeem van de interne beheersing van de entiteit dat relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten die relevant is voor de controle, dat voldoende is voor het onderkennen en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang en voor het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden die op die risico's inspelen, op te zetten en uit te voeren.

...

<sup>106</sup> ISA 315 (Herzien 2019), paragraaf 26(a)

<sup>107</sup> ISA 315 (Herzien 2019), *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving.*

<sup>108</sup> ISA 330, *Inspelen door de auditor op ingeschatte risico's.*

3. Diensten die door een serviceorganisatie worden verleend, zijn relevant voor de controle van de financiële overzichten van een gebruikersorganisatie wanneer die diensten, en de desbetreffende interne beheersingsmaatregelen, deel uitmaken van het ~~voor de financiële verslaggeving relevante~~ informatiesysteem van de gebruikersorganisatie, ~~met inbegrip van daarmee verband houdende bedrijfsprocessen dat~~ relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten. ~~Hoewel Dde meeste interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie zijn waarschijnlijk betrekking hebben op financiële verslaggeving, onderdeel van het informatiesysteem van de entiteit dat relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten, kunnen er of andere daarop betrekking hebbende interne beheersingsmaatregelen voorhanden zijn die ook relevant zijn voor de controle,~~ zoals de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de bescherming van activa. De diensten van een serviceorganisatie maken deel uit van het ~~voor de financiële verslaggeving relevante~~ informatiesysteem van een gebruikersorganisatie, ~~met inbegrip van daarmee verband houdende bedrijfsprocessen,~~ indien zij invloed hebben op een of meer van de volgende aspecten:

- (a) ~~de transactiestromen in de activiteiten van de gebruikersorganisatie die significant zijn voor de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie~~ Hoe informatie met betrekking tot significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen door het informatiesysteem van de gebruikersorganisatie stroomt, hetzij handmatig of met behulp van IT, en of deze is verkregen binnen of buiten het grootboek en subgrootboeken. Dit omvat wanneer de services van de serviceorganisatie invloed hebben op hoe;
  - i. Transacties van de gebruikersorganisatie worden geïnitieerd en hoe informatie daarover wordt vastgelegd, verwerkt, waar nodig gecorrigeerd en opgenomen in het grootboek en gerapporteerd in de financiële overzichten; en
  - ii. Informatie over gebeurtenissen of omstandigheden, anders dan transacties, door de gebruikersorganisatie wordt vastgelegd, verwerkt en toegelicht in de financiële overzichten.
- (b) ~~de procedures, zowel in IT systemen als in de handmatige systemen, waardoor de transacties van de gebruikersorganisatie tot stand worden gebracht, vastgelegd, verwerkt, naargelang nodig gecorrigeerd, overgenomen in het grootboek en in de financiële overzichten gerapporteerd; de daarmee verband houdende administratieve vastleggingen, in elektronische dan wel in handmatige vorm, onderbouwende informatie en specifieke in de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie opgenomen rekeningen en andere onderbouwende vastleggingen met betrekking tot de informatiestromen in paragraaf 3(a) die voor het tot stand brengen, vastleggen, verwerken en rapporteren van transacties van de gebruikersorganisatie worden gebruikt; dit omvat de correctie van onjuiste informatie en de wijze waarop informatie in het grootboek wordt verwerkt;~~
- (c) ~~de wijze waarop in het informatiesysteem van de gebruikersorganisatie gebeurtenissen en omstandigheden, uitgezonderd transacties, die significant zijn voor de financiële overzichten, worden vastgelegd;~~
- (c) het proces van financiële verslaggeving dat wordt gebruikt om de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie op te stellen uit de vastleggingen die beschreven zijn in paragraaf 3(b), met inbegrip van indien het betrekking heeft op toelichtingen en schattingen met betrekking tot significante transactiestromen, rekeningsaldi schattingen en toelichtingen; en
- (d) de IT omgeving van de entiteit relevant voor (a) en (c) hierboven.
- (e) ~~interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot journaalboekingen, met inbegrip van journaalboekingen die geen standaardjournaalboekingen zijn en worden gebruikt om eenmalige, ongebruikelijke transacties of correcties vast te leggen.~~

...

## Doelstellingen

7. De doelstellingen van de auditor van de gebruikersorganisatie, wanneer die gebruikersorganisatie gebruikmaakt van de diensten van een serviceorganisatie zijn:

- (a) het verwerven van een inzicht in de aard en de significantie van de door de serviceorganisatie verleende diensten en in het effect ervan op ~~de voor de controle relevante~~ het systeem van interne beheersing van de gebruikersorganisatie, dat een geschikte basis verschaft voor de identificatie en inschatting van hem in staat stelt om de risico's op een afwijking van materieel belang ~~te identificeren en in te schatten~~; en
- (b) het opzetten en uitvoeren van controlewerkzaamheden die op die risico's inspelen.

## Vereisten

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

...

10. Bij het verwerven van inzicht in ~~de voor de controle relevante~~ het systeem van interne beheersing van de entiteit overeenkomstig ISA 315 (Herzien 2019)<sup>109</sup> dient de auditor van de gebruikersorganisatie interne beheersingsmaatregelen in de component "interne beheersingsactiviteiten"<sup>110</sup> te identificeren ~~een evaluatie te verrichten van de opzet en de implementatie van de relevante interne beheersingsmaatregelen~~ bij de gebruikersorganisatie vanuit degenen die betrekking hebben op de door de serviceorganisatie verleende diensten, met inbegrip van de maatregelen die worden toegepast op de door de serviceorganisatie verwerkte transacties, hun opzet te evalueren en te bepalen of ze geïmplementeerd zijn.<sup>111</sup> (Zie Par. A12, A13 en A14)
11. De auditor van de gebruikersorganisatie dient te bepalen of hij een toereikend inzicht heeft verworven in de aard en significantie van de door de serviceorganisatie verleende diensten en het effect ervan op ~~de voor de controle relevante~~ het systeem van interne beheersing van de gebruikersorganisatie, dat ~~hem in staat stelt~~ een geschikte basis biedt om de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten.
12. Wanneer de auditor van de gebruikersorganisatie geen toereikend inzicht kan verwerven via de gebruikersorganisatie, dient hij dit inzicht te verwerven via een of meer van de volgende werkzaamheden:
  - (c) het bezoeken van de serviceorganisatie en het uitvoeren van werkzaamheden die de noodzakelijke informatie zullen verschaffen over de relevante interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie; of
  - (d) het gebruikmaken van een andere auditor om werkzaamheden te laten uitvoeren die de noodzakelijke informatie zullen verschaffen over ~~de relevante~~ interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie. (Zie Par. A15–A20).

### *Gebruik van een type 1- of type 2-rapport door de auditor van de gebruikersorganisatie om zijn inzicht in de serviceorganisatie te ondersteunen*

...

14. Wanneer de auditor van de gebruiker van plan is om een type 1- of type 2-rapport te gebruiken als controle-informatie teneinde het inzicht van de auditor in de opzet en het bestaan van interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie te ondersteunen, dient hij:
  - (b) te evalueren of de informatie in het rapport voldoende en geschikt is om inzicht te verwerven in ~~de voor de controle relevante~~ interne beheersingsmaatregelen van bij de servicegebruikersorganisatie; en

...

<sup>109</sup> ISA 315, paragraaf 12.

<sup>110</sup> ISA 315 (Herzien 2019), paragraaf 26(a)

<sup>111</sup> ISA 315 (Herzien 2019), paragraaf 26(d)

## Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

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

...

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

...

A19. Er kan van een andere auditor 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 auditor van de gebruikersorganisatie gebruikmaken van de auditor van de serviceorganisatie om deze werkzaamheden uit te voeren omdat de auditor van de serviceorganisatie een bestaande relatie heeft met de serviceorganisatie. Wanneer de auditor van de gebruikersorganisatie zich op de werkzaamheden van een andere auditor baseert, kunnen de leidraden in ISA 600<sup>112</sup> nuttig zijn, aangezien deze verband houden met het verwerven van inzicht in een andere auditor (met inbegrip van diens onafhankelijkheid en vakbekwaamheid) en met de betrokkenheid bij de werkzaamheden van een andere auditor bij het plannen van de aard, omvang en timing van dergelijke werkzaamheden en bij het evalueren van het voldoende en geschikt zijn van de verkregen controle-informatie.

...

*Gebruik van een type 1- of type 2-rapport door de auditor van de gebruikersorganisatie ter ondersteuning van zijn inzicht in de serviceorganisatie (Zie Par. 13–14)*

...

A22. Een type 1- of type 2-rapport kan, samen met informatie over de gebruikersorganisatie, de auditor van de gebruikersorganisatie inzicht helpen verwerven in:

- (a) de aspecten van interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie die van invloed kunnen zijn op de verwerking van de transacties van de gebruikersorganisatie, met inbegrip van het gebruikmaken van subserviceorganisaties;
- (b) de stroom van significante transacties door de serviceorganisatie om de punten in de transactiestromen te bepalen waar zich afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie zouden kunnen voordoen;
- (c) de interne beheersingsdoelstellingen bij de serviceorganisatie die relevant zijn voor de in de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie opgenomen beweringen; en
- (d) de vraag of de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie toereikend zijn opgezet en geïmplementeerd om verwerkingsfouten die kunnen leiden tot afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie, te voorkomen of te detecteren.

Een type 1- of type 2-rapport kan de auditor van de gebruikersorganisatie helpen voldoende inzicht te verwerven om de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten. Een type 1-rapport verstrekt echter geen controle-informatie over de effectieve werking van de ~~relevante~~ interne beheersingsmaatregelen.

...

---

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

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

...

*Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen (Zie Par. 16)*

A29. Krachtens ISA 330<sup>113</sup> wordt van de auditor van de gebruikersorganisatie vereist dat hij in bepaalde omstandigheden toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen opzet en uitvoert om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de effectieve werking van ~~relevante~~ interne beheersingsmaatregelen. In de context van een serviceorganisatie is dit vereiste van toepassing wanneer:

...

A30. Indien er geen type 2-rapport beschikbaar is, kan een auditor van een gebruikersorganisatie via die organisatie contact opnemen met de serviceorganisatie met het verzoek dat de serviceorganisatie een auditor de opdracht geeft om een type 2-rapport af te geven dat toetsingen van de effectieve werking van de ~~relevante~~ interne beheersingsmaatregelen omvat, of kan de auditor van de gebruikersorganisatie gebruikmaken van een andere auditor om werkzaamheden bij de serviceorganisatie te laten uitvoeren die de effectieve werking van die interne beheersingsmaatregelen toetsen. Een auditor van een gebruikersorganisatie kan de serviceorganisatie ook bezoeken en toetsingen van ~~relevante~~ interne beheersingsmaatregelen verrichten indien de serviceorganisatie daarmee instemt. De auditor van de gebruikersorganisatie baseert zijn risico-inschattingen op de combinatie van de controle-informatie die wordt verkregen uit de werkzaamheden van een andere auditor en uit zijn eigen werkzaamheden.

...

A33. Het kan ook noodzakelijk zijn dat de auditor van de gebruikersorganisatie aanvullende controle-informatie verkrijgt over significante wijzigingen van de ~~relevante~~ interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie buiten de periode waarop het type 2-rapport betrekking heeft, of dat hij uit te voeren aanvullende controlewerkzaamheden bepaalt. Relevante factoren bij het bepalen welke aanvullende controle-informatie moet worden verkregen over de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie die werden toegepast buiten de periode waarop het rapport van de auditor van de serviceorganisatie betrekking heeft, zijn onder meer:

...

- de effectiviteit van de interne beheersingsomgeving en ~~de monitoring van de interne beheersingsmaatregelen bij het proces van de gebruikersorganisatie om het systeem van interne beheersing te monitoren.~~

A34. Aanvullende controle-informatie kan bijvoorbeeld worden verkregen door de toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen uit te breiden tot de resterende periode of ~~door de door het proces om het systeem monitoring van de interne beheersingsmaatregelen door van de gebruikersorganisatie om het systeem van interne beheersing te monitoren, te toetsen.~~

...

A39. Van de auditor 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.<sup>114</sup> Van de auditor van de gebruikersorganisatie wordt ook vereist dat hij andere tekortkomingen in de interne beheersing, die hij tijdens de controle heeft vastgesteld en die op grond van zijn professionele oordeelsvorming voldoende belangrijk zijn om de aandacht van het management te verdienen, tijdig aan het management op het passende niveau meedeelt.<sup>115</sup> Aangelegenheden die de auditor 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:

---

<sup>113</sup> ISA 330, paragraaf 8.

<sup>114</sup> ISA 265, *Meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing aan de met governance belaste personen en het management*, paragraaf 9-10.

<sup>115</sup> ISA 265, paragraaf 10.

- de eventuele interne beheersingsmaatregelen binnen het proces van de entiteit om het systeem monitoring van de interne beheersingsmaatregelen die te monitoren dat door de gebruikersorganisatie zouden kunnen worden geïmplementeerd, inclusief de maatregelen die de auditor heeft geïdentificeerd via een type 1- of type 2-rapport;

...

## **ISA 330, Inspelen door de auditor op ingeschatte risico's**

### **Inleiding**

#### **Toepassingsgebied van deze ISA**

1. Deze ISA behandelt de verantwoordelijkheid van de auditor voor het opzetten en implementeren van manieren om op de risico's op een afwijking van materieel belang in te spelen die hij overeenkomstig ISA 315 (Herzien 2019)<sup>116</sup> bij een controle van financiële overzichten heeft geïdentificeerd en ingeschat.

(Alleen wijziging in de bijbehorende voetnoot).

#### **Controlewerkzaamheden gericht op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen**

6. De auditor 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–A8; A42–A52)
7. Bij het opzetten van verdere controlewerkzaamheden die zullen worden uitgevoerd dient de auditor:
  - (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:
    - (i) de waarschijnlijkheid en omvang op dat een afwijking van materieel belang ~~zich voordoet~~ op grond van de specifieke kenmerken van de significante transactiestroom, het rekeningsaldo of de in de financiële overzichten opgenomen toelichting die op deze afwijking betrekking heeft (dat wil zeggen het inherente risico); en
    - (ii) de vraag in hoeverre bij de risico-inschatting rekening is gehouden met ~~de relevante~~ interne beheersingsmaatregelen die inspelen op het risico op een afwijking van materieel belang (dat wil zeggen het interne beheersingsrisico), waarbij wordt vereist dat de auditor controle-informatie verkrijgt om te bepalen of deze interne beheersingsmaatregelen effectief werken (dat wil zeggen dat de auditor ~~voornemens is te steunen op van plan is om~~ de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen te toetsen bij het bepalen van de aard, timing en omvang van de gegevensgerichte controles); en (Zie Par. A9–A18)
  - (b) overtuigender controle-informatie te verkrijgen naarmate het risico door de auditor hoger wordt ingeschat. (Zie Par. A19)

#### **Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen**

8. De auditor dient toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen op te zetten en uit te voeren om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de effectieve werking van ~~relevante~~ interne beheersingsmaatregelen indien:
  - (a) de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van

<sup>116</sup> ISA 315 (Herzien 2019), *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving.*

- beweringen de verwachting omvat dat de interne beheersingsmaatregelen effectief werken (dat wil zeggen dat de auditor ~~voornemens is te steunen op~~ van plan is om de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen te toetsen bij het bepalen van de aard, timing en omvang van gegevensgerichte controlewerkzaamheden); of
- (b) gegevensgerichte controlewerkzaamheden alleen geen voldoende en geschikte controle-informatie op het niveau van beweringen kunnen verschaffen. (Zie Par. A20–A24)

#### Aard en omvang van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen

10. Bij het opzetten en uitvoeren van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen dient de auditor:
- (a) in combinatie met het verzoeken om inlichtingen ook andere controlewerkzaamheden uit te voeren gericht op het verkrijgen van controle-informatie over de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen, waaronder:
- (i) de wijze waarop de interne beheersingsmaatregelen zijn toegepast op relevante tijdstippen gedurende de verslagperiode waarop de controle betrekking heeft;
- (ii) de consistentie waarmee ze zijn toegepast; en
- (iii) de vraag door wie of met welke middelen deze zijn toegepast. (Zie Par. A26–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–A31)

...

#### Gebruikmaken van controle-informatie die tijdens vorige controles is verkregen

13. Bij het bepalen of het passend is controle-informatie over de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen te gebruiken die uit vorige controles is verkregen en zo ja, hoe lang de periode is die kan verstrijken tot het moment dat een maatregel opnieuw moet worden getoetst, dient de auditor het volgende in aanmerking te nemen:
- (a) de effectiviteit van andere ~~elementen~~ componenten van de het systeem van interne beheersing van de entiteit, met inbegrip van de interne beheersingsomgeving, het proces van monitoren door de entiteit van de het systeem van interne beheersingsmaatregelen en het proces van risico–inschatting van de entiteit;
- (b) de risico's die voortkomen uit de kenmerken van de interne beheersingsmaatregelen, waaronder de vraag of deze geautomatiseerd of handmatig zijn;
- (c) de effectiviteit van de *general IT controls*;
- (d) de effectiviteit van de interne beheersingsmaatregel en het gebruik daarvan door de entiteit, met inbegrip van de aard en omvang van deviaties in de toepassing van de maatregel die gebleken zijn bij vorige controles, alsmede de vraag of er wijzigingen in het personeel hebben plaatsgevonden die een significante invloed hebben op de toepassing van de interne beheersingsmaatregel;
- (e) de vraag of het achterwege blijven van wijzigingen in een bepaalde interne beheersingsmaatregel een risico vormt als gevolg van gewijzigde omstandigheden; en
- (f) de risico's op een afwijking van materieel belang en de mate waarin wordt gesteund op de interne beheersingsmaatregel. (Zie Par. A35)
14. Indien de auditor voornemens is de in het kader van vorige controles verkregen controle-informatie over de effectieve werking van specifieke interne beheersingsmaatregelen te gebruiken, dient hij de 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 auditor dient controle-informatie te verkrijgen over de vraag of dergelijke wijzigingen hebben plaatsgevonden door het verzoeken om inlichtingen in combinatie met waarneming of inspectie om het inzicht in deze specifieke maatregelen te bevestigen en hij dient:



- (a) wanneer zich wijzigingen hebben voorgedaan die van invloed zijn op de blijvende relevantie van deze controle-informatie die in vorige controles is verkregen, de interne beheersingsmaatregelen voor de lopende controle te toetsen; en (Zie Par. A36)
- (b) wanneer zich geen wijzigingen hebben voorgedaan, de interne beheersingsmaatregelen ten minste één keer per drie controles te toetsen en bij iedere controle een deel van de interne beheersingsmaatregelen te toetsen om de mogelijkheid te voorkomen dat in één afzonderlijke controleperiode alle interne beheersingsmaatregelen worden getoetst waarop hij voornemens is te steunen, zonder interne beheersingsmaatregelen te toetsen in de twee daaropvolgende controleperioden. (Zie Par. A37–A39)

#### Interne beheersingsmaatregelen voor significante risico's

15. Indien de auditor voornemens is te steunen op interne beheersingsmaatregelen voor een risico dat hij als een significant risico heeft aangemerkt, dient hij deze interne beheersingsmaatregelen gedurende de lopende controleperiode te toetsen.

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

#### Evaluëren van de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen

16. Bij het evalueren van de effectieve werking van ~~relevante~~ interne beheersingsmaatregelen waarop de auditor voornemens is te steunen, dient de auditor 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 aantoonst 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 auditor 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 ~~mogelijke~~ risico's op een afwijking van materieel belang in te spelen door het uitvoeren van gegevensgerichte controles.

...

#### Evaluatie van het voldoende en geschikt zijn van controle-informatie

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

#### Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

##### Algehele manieren om op risico's in te spelen (Zie Par. 5)

- A1. Algehele manieren om op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten in te spelen, kunnen het volgende inhouden:
- het opdrachtteam er nadrukkelijk op wijzen dat het noodzakelijk is een professioneel-kritische instelling te handhaven;

- het inschakelen van meer ervaren staf of staf met specifieke bekwaamheden dan wel het gebruikmaken van deskundigen;
- ~~het intensiveren van het toezicht; wijzigingen in de aard, timing en omvang van de aansturing van en het toezicht op de leden van het opdrachtteam en de beoordeling van de uitgevoerde werkzaamheden;~~
- het bij het selecteren van de uit te voeren aanvullende controlewerkzaamheden inbouwen van een hogere mate van onvoorspelbaarheid;
- Wijzigingen in de algehele controlestrategie zoals vereist door ISA 300, of geplande controlewerkzaamheden, en kunnen wijzigingen omvatten in:
  - De bepaling van de materialiteit door de auditor in overeenstemming met ISA 320.
  - De plannen van de auditor om de operationele effectiviteit van interne beheersingsmaatregelen te toetsen en de overtuigingskracht van controle-informatie die nodig is om het geplande steunen op de operationele effectiviteit 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.
- ~~het doorvoeren van algemene aanpassingen ten aanzien van de aard, timing of omvang van de controlewerkzaamheden, bijvoorbeeld door het uitvoeren van gegevensgerichte controles op de einddatum van de verslagperiode in plaats van op een tussentijdse datum; of door het aanpassen van de aard van de controlewerkzaamheden gericht op het verkrijgen van overtuigender controle-informatie.~~

...

### **Controlewerkzaamheden gericht op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen**

*De aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden (Zie Par. 6)*

- A4. De inschatting door de auditor 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 auditor kan bijvoorbeeld bepalen dat:
- (a) hij alleen door het uitvoeren van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen op effectieve wijze op het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang in een bepaalde bewering kan inspelen;
  - (b) het uitvoeren van enkel gegevensgerichte controles passend is voor bepaalde beweringen, en dat hij daarom bij de ~~desbetreffende risico~~-inschatting van het risico op een afwijking van materieel belang geen rekening houdt met de gevolgen van de interne beheersingsmaatregelen. Dit kan het geval zijn indien ~~de werkzaamheden van de auditor met betrekking tot risico~~ inschatting geen effectieve interne beheersingsmaatregelen voor die bewering aan het licht hebben gebracht omdat de auditor geen risico heeft geïdentificeerd waarvoor gegevensgerichte werkzaamheden alleen geen voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen en het daarom niet vereist is om de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen te toetsen of indien het toetsen van de interne beheersingsmaatregelen ondoelmatig zou zijn en Op grond daarvan kan de auditor niet voornemens is te steunen op van plan zijn om de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen te toetsen bij het bepalen van de aard, timing en omvang van de gegevensgerichte controles; of
  - (c) een gecombineerde benadering met gebruikmaking van zowel toetsingen van interne beheersingsmaatregelen als gegevensgerichte controles een effectieve benadering is.

De auditor 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 auditor evenwel gegevensgerichte controles op en voert hij deze uit voor elk van de transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen, onafhankelijk van de geselecteerde benadering en het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang.

...

- A7. De omvang van een controlemaatregel heeft betrekking op het aantal elementen dat wordt gecontroleerd, bijvoorbeeld de steekproefomvang of het aantal uit te voeren waarnemingen van een interne beheersingsactiviteitmaatregel.

Manieren om op de ingeschatte risico's op het niveau van beweringen in te spelen (Zie Par. 7(a))

Aard

- A9. ISA 315 (Herzien 2019) vereist dat de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen door de auditor wordt uitgevoerd door het inherente risico en het beheersingsrisico in te schatten. De auditor schat het inherente risico in door de waarschijnlijkheid en de omvang 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.<sup>117</sup> De door de auditor 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 auditor 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 auditor bepalen dat het enkel uitvoeren van gegevensgerichte cijferanalyses voldoende en geschikte controle-informatie verschaft. Indien daarentegen een risico lager wordt ingeschat vanwege omdat de auditor van plan is de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen te toetsen en de auditor voornemens is gegevensgerichte controles op te zetten uitgaande van deze inschatting als laag, voert hij toetsingen van interne beheersingsmaatregelen uit zoals op grond van paragraaf 8(a) wordt vereist. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn bij een transactiestroom met redelijk gelijksoortige, niet gecompliceerde kenmerken die routinematig wordt verwerkt en door het informatiesysteem van de entiteit intern wordt beheerst.

...

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden

- A18. Bij zeer kleine entiteiten kunnen mogelijk niet veel interne beheersingsmaatregelenactiviteiten door de auditor worden geïdentificeerd, of kan de door de entiteit vastgelegde documentatie daarvan beperkt zijn. Daarom kan het efficiënter zijn dat de auditor verdere controlewerkzaamheden uitvoert die hoofdzakelijk bestaan uit gegevensgerichte controles. In sommige zeldzame gevallen maakt het ontbreken van interne beheersingsmaatregelenactiviteiten of van andere componenten van het systeem van interne beheersing het onmogelijk om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.

...

*Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen*

<sup>117</sup> ISA 315 (Herzien 2019), paragrafen 31 en 34

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 auditor 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 auditor van plan is om deze interne beheersingsmaatregelen te toetsen. Indien op verschillende momenten van de gecontroleerde periode in belangrijke mate verschillende interne beheersingsmaatregelen werden gehanteerd, worden zij allemaal afzonderlijk overwogen.

A24. ~~Zoals is besproken in ISA 315, kan de~~De auditor 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.<sup>118</sup> 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 auditor de relevante interne beheersingsmaatregelen toetst die inspelen op de risico's waarvoor gegevensgerichte werkzaamheden alleen niet voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen.

...

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

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 auditor 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 activiteiten, zoals geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen activiteiten die op geautomatiseerde wijze worden uitgevoerd. In dergelijke omstandigheden kan mogelijk controle-informatie over de effectieve werking worden verkregen door het verzoeken om inlichtingen in combinatie met controlewerkzaamheden, zoals waarneming of het gebruikmaken van auditsoftwaretoepassingen.

Omvang van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen

A29. Vanwege de inherente consistentie van geautomatiseerde gegevensverwerking heeft het wellicht niet noodzakelijk te zijn om de omvang van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen betreffende een geautomatiseerde interne beheersingsmaatregel te vergroten. Van een geautomatiseerde interne beheersingsmaatregel kan worden verwacht dat deze consistent werkt tenzij in het programma de IT applicatie (met inbegrip van tabellen, bestanden of andere permanente data die door het programma de IT applicatie worden gebruikt) wijzigingen zijn geïmplementeerd. Nadat de auditor heeft vastgesteld dat de geautomatiseerde interne beheersingsmaatregel naar behoren werkt (hetgeen kan plaatsvinden op het moment dat deze interne beheersingsmaatregel voor het eerst is geïmplementeerd, of op elk ander moment), kan hij overwegen welke werkzaamheden moeten worden uitgevoerd om vast te stellen dat de interne beheersingsmaatregel effectief blijft werken. Dergelijke toetsingen kunnen onder meer het toetsen van de general IT-controls met betrekking tot de IT applicatie inhouden, het vaststellen dat:

- ~~• geen wijzigingen in het programma zijn aangebracht buiten de passende interne beheersingsmaatregelen inzake programmawijzigingen om;~~
- ~~• de toegestane versie van het programma is gebruikt voor het verwerken van transacties; en~~

<sup>118</sup> ISA 315 (Herzien 2019), paragraaf 3330.

- dat andere relevante 'general controls' effectief werken;
- tot dergelijke toetsingen ook het vaststellen zou kunnen behoren dat geen wijzigingen in de programma's zijn aangebracht, hetgeen bijvoorbeeld het geval kan zijn als de entiteit van standaardsoftwaretoepassingen gebruikmaakt zonder dat wijzigingen worden aangebracht of onderhoud wordt uitgevoerd. Zo kan de auditor de registratie van de 'IT security' inspecteren om controle-informatie te verkrijgen dat gedurende de periode geen ongeoorloofde toegang heeft plaatsgevonden.

A29a Evenzo kan de auditor 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 auditor geen verdere toetsingen uit te voeren om controle-informatie over de aangelegenheden genoemd in paragraaf 10(a) te verkrijgen.

A29b. Wanneer de auditor vaststelt dat een general IT-control tekortschiet, kan de auditor de aard van het (de) gerelateerde risico('s) overwegen die voortkomen uit het gebruik van IT die zijn geïdentificeerd in overeenstemming met ISA 315 (Herzien 2019)<sup>119</sup> om de basis te vormen voor de opzet van de aanvullende werkzaamheden van de auditor 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 auditor 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 overtuigige *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 auditor 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 ISA 315 (Herzien 2019) vanwege hun ondersteuning van de effectieve werking van geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen of vanwege hun ondersteuning bij het handhaven van de integriteit van de informatie die wordt gebruikt in de financiële verslaggeving van de entiteit inclusief door het systeem gegenereerde rapporten. De vereiste in paragraaf 10(b) erkent dat de auditor mogelijk al bepaalde indirecte interne beheersingsmaatregelen heeft getoetst om de aangelegenheden genoemd in paragraaf 10 (a) te adresseren. Wanneer bijvoorbeeld de auditor besluit een toetsing uit te voeren op de effectiviteit van een beoordeling door een gebruiker van een uitzonderingsrapportage waarin verkopen staan vermeld die de toegestane kredietlimiet overschrijden, vormen zowel de beoordeling door de

<sup>119</sup> ISA 315 (Herzien 2019), paragraaf 26(c)(i)

gebruiker als de daarmee verband houdende opvolging de interne beheersingsmaatregel die voor de auditor van direct belang is. Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de nauwkeurigheid van de in de rapportage opgenomen informatie (bijvoorbeeld de *general IT controls*) worden aangeduid als 'indirecte' interne beheersingsmaatregelen.

~~A31 Als gevolg van de inherente consistentie bij geautomatiseerde gegevensverwerking kan controle-informatie over de implementatie van geautomatiseerde *application controls*, gezien in combinatie met controle informatie over de effectieve werking van de general controls van de entiteit (in het bijzonder de interne beheersingsmaatregelen betreffende wijzigingen binnen de geautomatiseerde systemen) tevens belangrijke controle informatie verschaffen met betrekking tot de effectieve werking daarvan.~~

Periode waarin op de interne beheersingsmaatregelen zal worden gesteund (Zie Par. 11)

A32. Controle-informatie die alleen op een bepaald moment betrekking heeft, kan voldoende zijn voor het door de auditor beoogde doel, bijvoorbeeld het toetsen van de interne beheersingsmaatregelen betreffende de voorraadopname op de einddatum van de verslagperiode. Indien de auditor echter voornemens is gedurende een bepaalde periode op een interne beheersingsmaatregel te steunen, is het passender controles uit te voeren die het mogelijk maken controle-informatie te verschaffen die aantoont dat de interne beheersingsmaatregel op relevante momenten tijdens die periode effectief heeft gewerkt. Deze controles kunnen onder meer bestaan uit het toetsen van interne beheersingsmaatregelen van de wijze waare in het proces van deze entiteit om het systeem van de interne beheersingsmaatregelen te monitoren.

Gebruikmaken van controle-informatie die tijdens vorige controles is verkregen (Zie Par. 13)

A35. In sommige omstandigheden kan controle-informatie die bij vorige controles is verkregen controle-informatie verschaffen wanneer de auditor controlewerkzaamheden uitvoert om de blijvende relevantie en betrouwbaarheid daarvan vast te stellen. Zo kan de auditor tijdens het uitvoeren van een vorige controle hebben vastgesteld dat een geautomatiseerde interne beheersingsmaatregel naar behoren werkte. De auditor kan vervolgens controle-informatie verkrijgen om vast te stellen of er in de geautomatiseerde interne beheersingsmaatregel wijzigingen zijn aangebracht die van invloed zijn op de doorlopende effectieve werking, bijvoorbeeld door het verzoeken om inlichtingen bij het management alsmede door logboeken te inspecteren teneinde vast te stellen welke interne beheersingsmaatregelen werden gewijzigd. Het overwegen van de controle-informatie over deze wijzigingen kan leiden tot een toe- of afname van de in de lopende periode te verkrijgen controle-informatie over de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen.

Interne beheersingsmaatregelen die zijn gewijzigd sinds vorige controles (Zie Par. 14(a))

A36. Wijzigingen kunnen de relevantie en betrouwbaarheid van de bij vorige controles verkregen controle-informatie aantasten zodat hierop niet langer kan worden gesteund. Zo hebben wijzigingen in een systeem die een entiteit in staat stellen een nieuw verslag uit dit systeem te verkrijgen, waarschijnlijk geen invloed op de relevantie van de bij een vorige controle verkregen controle-informatie; een wijziging waardoor data op een andere manier worden gegroepeerd of berekend heeft hierop echter wel een invloed.

Interne beheersingsmaatregelen die niet zijn gewijzigd sinds vorige controles (Zie Par. 14(b))

A38. In het algemeen geldt dat hoe groter het risico op een afwijking van materieel belang is, of hoe meer wordt gesteund op de interne beheersingsmaatregelen, des te korter naar alle waarschijnlijkheid de periode zal zijn, voor zover bestaande, die is verstreken sinds het moment van de laatste toetsing. Factoren die deze periode kunnen verkorten, of die ertoe leiden dat in het geheel niet wordt gesteund op de bij vorige controles verkregen controle-informatie, zijn onder meer:

- een tekortschietende interne beheersingsomgeving;
- ~~het een tekortschietende~~ koming in het proces van monitoren van het systeem van de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit;
- een significant handmatig element in ~~de relevante~~ interne beheersingsmaatregelen;

- wijzigingen in de personeelsbezetting die een significante invloed hebben op de toepassing van de interne beheersingsmaatregelen;
- veranderende omstandigheden die wijzigingen in de interne beheersingsmaatregelen noodzakelijk maken;
- tekortschietende *general IT controls*.

#### Gegevensgerichte controles (Zie Par. 18)

A42. Op grond van paragraaf 18 wordt vereist dat de auditor gegevensgerichte controles opzet en uitvoert voor elk van de van materieel belang zijnde transactiestromen, rekeningsaldi en ~~in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen, ongeacht de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang.~~ Voor significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen zijn mogelijk al gegevensgerichte werkzaamheden uitgevoerd, omdat paragraaf 6 van de auditor vereist dat hij 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 ISA 315 (Herzien 2019).<sup>120</sup>
- Dit vereiste geeft weer dat:
  - (a) de risico-inschatting door de auditor een kwestie van oordeelsvorming is, waardoor het dus mogelijk is dat niet alle risico's 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. Integendeel, bij het opzetten van de uit te voeren gegevensgerichte werkzaamheden kan de overweging van de auditor van de bewering(en) waarin, indien een afwijking zou voorkomen, een redelijke mogelijkheid bestaat dat de afwijking van materieel belang is, helpen bij het identificeren van de passende aard, timing en omvang van de uit te voeren werkzaamheden.

#### Aard en omvang van gegevensgerichte controles

A45. De ~~aard~~ inschatting van het risico ~~en of de aard~~ van de bewering is van belang voor het opzetten van detailcontroles. Detailcontroles betreffende de beweringen 'bestaan' en 'voorkomen' zouden kunnen inhouden dat een selectie wordt gemaakt uit elementen die in een in de financiële overzichten opgenomen bedrag zijn begrepen en dat de daarop betrekking hebbende controle-informatie wordt verkregen. Aan de andere kant kunnen detailcontroles betreffende de bewering 'volledigheid' inhouden dat een selectie wordt gemaakt uit elementen waarvan wordt verwacht dat zij in het desbetreffende in de financiële overzichten opgenomen bedrag zijn begrepen en dat wordt onderzocht of dit inderdaad het geval is.

A46. Omdat bij de inschatting van het risico op een afwijking van materieel belang rekening wordt gehouden met de interne beheersingsmaatregelen die de auditor van plan is om te toetsen, moet de omvang van de gegevensgerichte controles mogelijk worden vergroot wanneer de uitkomsten uit de toetsingen van interne beheersingsmaatregelen onbevredigend zijn. Het vergroten van de omvang van een controlemaatregel is echter alleen passend als deze controlemaatregel zelf relevant is voor het specifieke risico.

#### Timing van gegevensgerichte controles (Zie Par. 22–23)

<sup>120</sup> ISA 315 (Herzien 2019), paragraaf 36

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 auditor worden gedetecteerd. Dit risico wordt groter naarmate het resterende deel van de periode langer is. Factoren zoals hieronder vermeld kunnen van invloed zijn op de beslissing om al dan niet gegevensgerichte controles op een tussentijdse datum uit te voeren:

- de interne beheersingsomgeving en andere ~~relevante~~ interne beheersingsmaatregelen;
- het op een later moment beschikbaar zijn van informatie die de auditor 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 auditor in staat is passende gegevensgerichte controlewerkzaamheden, dan wel gegevensgerichte controlewerkzaamheden in combinatie met toetsingen van interne beheersingsmaatregelen, uit te voeren die betrekking hebben op het resterende deel van de periode teneinde het risico terug te brengen dat afwijkingen die mogelijk op de einddatum van de verslagperiode bestaan, niet worden gedetecteerd.

A57. Onderstaande factoren kunnen van invloed zijn op het al dan niet uitvoeren van gegevensgerichte cijferanalyses met betrekking tot de periode tussen de tussentijdse datum en de einddatum van de verslagperiode:

- de vraag of de desbetreffende transactiestromen of rekeningsaldi aan het einde van de periode redelijk voorspelbaar zijn voor wat betreft bedrag, relatief belang en samenstelling;
- de vraag of de procedures die de entiteit hanteert voor het analyseren en corrigeren van dergelijke transactiestromen of rekeningsaldi op tussentijdse momenten en voor het tot stand brengen van goede afgrenzingsprocedures passend zijn;
- de vraag of het ~~voor de financiële verslaggeving van belang zijnde~~ informatiesysteem informatie over de eindsaldi en de transacties in het resterende deel van de periode zal opleveren die onderzoek mogelijk maakt naar:
  - a significante ongebruikelijke transacties of boekingen (met inbegrip van die op of rond de einddatum van de verslagperiode);
  - b andere oorzaken van significante fluctuaties of verwachte fluctuaties, die niet zijn opgetreden; en
  - c veranderingen in de samenstelling van de transactiestromen of de rekeningsaldi.

#### **Evaluatie van de toereikendheid en geschiktheid van de controle-informatie (Zie Par. 25–27)**

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 auditor 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 auditor 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 auditor 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 auditor genoodzaakt zijn de geplande controlewerkzaamheden te heroverwegen, op grond van het opnieuw bestuderen van de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang voor alle of sommige en het effect op de significante transactiestromen, rekeningsaldi, ~~in de financiële overzichten opgenomen~~ toelichtingen en daarmee verband houdende relevante



beweringen. ISA 315 (Herzien 2019) bevat verdere leidraden voor het herzien door de auditor van de risico-inschatting.<sup>121</sup>

A62. De oordeelsvorming van de auditor ten aanzien van het voldoende en geschikt zijn van de controle-informatie wordt onder meer beïnvloed door de volgende factoren:

- de significantie van een mogelijke afwijking in de bewering en de waarschijnlijkheid dat deze afzonderlijk of gezamenlijk met andere mogelijke afwijkingen een effect van materieel belang heeft op de financiële overzichten;
- de effectiviteit van de reacties van het management en van de interne beheersingsmaatregelen om op de risico's in te spelen;
- de bij vorige controles opgedane ervaring met soortgelijke mogelijke afwijkingen;
- de resultaten van uitgevoerde controlewerkzaamheden, met inbegrip van de vraag of dergelijke werkzaamheden specifieke fraudegevallen of fouten aan het licht brachten;
- de herkomst en de betrouwbaarheid van de beschikbare informatie;
- het overtuigende karakter van de controle-informatie;
- het inzicht in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en met inbegrip van haar systeem van interne beheersing.

**Documentatie** (Zie Par. 28)

A63. De vorm en omvang van controledocumentatie is een kwestie van professionele oordeelsvorming en wordt mede bepaald door de aard, omvang en complexiteit van de entiteit en haar systeem van interne beheersing, de informatie die vanuit de entiteit ter beschikking staat, en de controlemethodologie en –technieken die bij de controle zijn gehanteerd.

## **ISA 500, Controle-informatie**

### **Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten**

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

A1. Controle-informatie is noodzakelijk om het oordeel van de auditor 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 auditor heeft geëvalueerd of dergelijke informatie relevant en betrouwbaar blijft als controle-informatie voor de lopende controle bepaald of er sinds de vorige controle veranderingen hebben<sup>122</sup>) plaatsgevonden die de relevantie ervan voor de lopende controle kunnen beïnvloeden of kwaliteitsbeheersingsprocedures van aan auditkantoor voor cliëntaanvaarding en –continuering. Daarnaast zijn de administratieve vastleggingen van de entiteit en andere interne bronnen van de entiteit een belangrijke bron van controle-informatie. Informatie die als controle-informatie kan worden gebruikt, kan voortkomen uit het werk van een door het management ingeschakelde deskundige of worden verkregen van een externe informatiebron. Controle-informatie omvat zowel informatie die de beweringen van het management onderbouwt en bevestigt als alle informatie die dergelijke beweringen tegenspreekt. Bovendien wordt in sommige gevallen het ontbreken van informatie (bijvoorbeeld wanneer het management een gevraagde bevestiging weigert te verschaffen) door de auditor in aanmerking genomen, wat betekent dat het feit dat informatie ontbreekt ook controle-informatie vormt.

(Was nog niet aangepast n.a.v. wijzigingen in andere ISA's n.a.v. herziene ISA 540 (Herzien)

...

*Controlewerkzaamheden voor het verkrijgen van controle-informatie*

...

<sup>121</sup> ISA 315 (Herzien 2019), paragraaf 5334.

<sup>122</sup> ISA 315 (Herzien 2019), paragraaf 9.

## Waarneming

A17. Waarneming bestaat uit het gadeslaan van een proces dat of een procedure die door anderen wordt uitgevoerd, bijvoorbeeld het waarnemen door de auditor van de voorraadopname door het personeel van de entiteit of van de uitvoering van interne beheersingsmaatregelenactiviteiten. Waarneming verschaft controle-informatie over de uitvoering van een proces of procedure, maar is beperkt tot het tijdstip waarop de waarneming plaatsheeft en door het feit dat de wijze waarop een proces of procedure wordt uitgevoerd kan worden beïnvloed door het feit dat de uitvoerders weten dat ze worden gadeslagen. Zie ISA 501 voor verdere richtlijnen over het waarnemen van de voorraadopname<sup>123</sup>.

...

### **ISA 501, Controle-informatie – Specifieke overwegingen voor geselecteerde elementen**

#### **Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten**

##### **Voorraad**

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

...

Het evalueren van de instructies en procedures van het management (Zie Par. 4 (a) (i))

A4. Relevant bij het evalueren van de instructies en procedures van het management voor het vastleggen en beheersen van de fysieke voorraadopname is onder meer de vraag of zij gericht zijn op, bijvoorbeeld:

- de toepassing van passende interne beheersingsmaatregelenactiviteiten, bijvoorbeeld het verzamelen van gebruikte opnamelijsten van de fysieke voorraad, de administratieve verwerking van niet gebruikte opnamelijsten van de fysieke voorraad en van procedures voor opname en heropname;

...

### **ISA 530, Het gebruiken van steekproeven bij een controle**

#### **Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten**

...

##### **Steekproefopzet en –omvang en selectie van de te toetsen elementen**

*Steekproefopzet* (Zie Par. 6)

...

A7. Wanneer hij de kenmerken van een populatie overweegt om een toetsing van de interne beheersingsmaatregelen te verrichten, maakt de auditor een inschatting van de verwachte mate van deviatie op basis van zijn inzicht in de ~~desbetreffende~~ interne beheersingsmaatregelen of op basis van een onderzoek van een klein aantal elementen uit de populatie. Deze inschatting wordt gemaakt om een steekproef op te zetten en de steekproefomvang te bepalen. Indien de verwachte mate van deviatie bijvoorbeeld onaanvaardbaar hoog is, zal de auditor gewoonlijk besluiten om geen toetsing van de interne beheersingsmaatregelen te verrichten. Evenzo maakt de auditor 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.

...

---

<sup>123</sup> ISA 501, *Controle-informatie – Specifieke overwegingen voor geselecteerde elementen*.



### Voorbeeld van factoren die de steekproefomvang bij toetsingen van interne beheersingsmaatregelen beïnvloeden

Hieronder worden factoren opgesomd waarmee de auditor 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 auditor de aard of de timing van de toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen niet wijzigt noch anderszins de aanpak met betrekking tot gegevensgerichte controles om in te spelen op de ingeschatte risico's, wijzigt.

Factor 1 Toename van de mate waarin de auditor in zijn risico-inschatting rekening houdt met de relevante plannen om de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen te toetsen

...

### ISA 550 ,*Verbonden partijen*

...

### Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden

...

*Verwerven van inzicht in de relaties en transacties met verbonden partijen van de entiteit*

Bespreking tussen de leden van het opdrachtteam (Zie Par. 12)

A9. Onder meer de volgende aangelegenheden kunnen bij de bespreking tussen de leden van het opdrachtteam worden behandeld:

- ...
- het belang dat het management en de met governance belaste personen hechten aan het aanwijzen, op passende wijze administratief verwerken en toelichten van relaties en transacties met verbonden partijen (indien het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereisten inzake verbonden partijen omvat) en het daaraan gerelateerde risico dat het management de relevante interne beheersingsmaatregelen doorbreekt.

...

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

...

A12. Als het stelsel echter geen vereisten inzake verbonden partijen omvat, is het mogelijk dat de entiteit niet over dergelijke informatiesystemen beschikt. In die omstandigheden is het mogelijk dat het management geen kennis heeft van alle bestaande verbonden partijen. Het vereiste om inlichtingen in te winnen als bedoeld in paragraaf 13 blijft echter van kracht omdat het management kennis kan hebben van partijen die voldoen aan de definitie van verbonden partijen in deze ISA. In dat geval maakt het door de auditor verzoeken om inlichtingen betreffende de identiteit van de verbonden partijen van de entiteit waarschijnlijk deel uit van de overeenkomstig ISA 315 (Herzien 2019) uit te voeren risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden van de auditor om informatie te verkrijgen betreffende de organisatiestructuur, eigendom, governance en bedrijfsmodel van de entiteit:-

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

In het specifieke geval van gemeenschappelijke zeggenschapsverhoudingen zal het verzoeken om

inlichtingen door de auditor waarschijnlijk effectiever zijn wanneer dit zich toespitst op de vraag of de partijen waarmee de entiteit significante transacties aangaat of in significante mate middelen deelt, verbonden partijen zijn, aangezien het management waarschijnlijk beter van die verhoudingen op de hoogte is wanneer zij van economisch belang zijn voor de entiteit.

...

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden

A20. ~~Interne beheersingsmaatregelenactiviteiten~~ binnen kleinere entiteiten zullen waarschijnlijk minder formeel zijn, en kleinere entiteiten kennen mogelijk geen gedocumenteerd proces voor het omgaan met relaties en transacties met verbonden partijen. Een eigenaar-bestuurder kan sommige risico's die het gevolg zijn van transacties met verbonden partijen beperken of deze risico's vergroten door actieve deelname aan alle belangrijke aspecten van de transacties. Ten aanzien van die entiteiten kan de auditor in de relaties en transacties met verbonden partijen en de eventuele interne beheersingsmaatregelen in dat verband inzicht verwerven door het verzoeken om inlichtingen bij het management in combinatie met andere werkzaamheden zoals het waarnemen van de toezichthoudende en beoordelingsactiviteiten van het management en het inspecteren van de beschikbare relevante documentatie.

...

*Delen van informatie over verbonden partijen met het opdrachtteam (Zie Par. 17)*

A28. Relevante informatie inzake verbonden partijen die gedeeld kan worden onder de bij de controleopdracht betrokken teamleden is bijvoorbeeld:

- de identiteit van de verbonden partijen van de entiteit;
- de aard van de relaties en transacties met verbonden partijen.

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

...

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

...

A34. Afhankelijk van de resultaten van de risico-inschattingswerkzaamheden van de auditor kan de auditor 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 auditor 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 auditor vereist dat hij, met het oog op de naleving van het vereiste van ISA 330 om voldoende en geschikte controle-informatie inzake de werking van ~~relevante~~ interne beheersingsmaatregelen te verkrijgen,<sup>124</sup> de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit inzake volledigheid en accurate vastlegging van

---

<sup>124</sup> ISA 330, paragraaf 8(b).

relaties en transacties met verbonden partijen toetst.

...

## ISA 540 (Herzien), *De controle van schattingen en toelichtingen daarop*

### Belangrijke uitgangspunten van deze ISA

- 4 ~~Deze ISA 315 (Herzien 2019) vereist een afzonderlijke inschatting van het inherente risico voor geïdentificeerde risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen.<sup>125</sup> ten behoeve van het inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen voor schattingen. In de context van ISA 540 (Herzien) en A-afhankelijk van de aard van een bepaalde schatting, kan de vatbaarheid van een bewering voor een afwijking die van materieel belang kan zijn, onderhevig zijn aan of worden beïnvloed door schattingonzekerheid, complexiteit, subjectiviteit of andere inherente risicofactoren, en de onderlinge relatie ertussen. Zoals uitgelegd in ISA 200<sup>126</sup>, is het inherente risico voor sommige beweringen en gerelateerde transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen hoger dan voor andere. Dienovereenkomstig hangt de inschatting van inherent risico af van de mate waarin de inherente risicofactoren de waarschijnlijkheid of de omvang van een afwijking beïnvloeden. De inschatting varieert op een schaal waarnaar in deze ISA wordt verwezen als het spectrum van inherent risico. (Zie Par. A8–A9, A65–A66, Bijlage 1)~~
- 5 Deze ISA verwijst naar relevante vereisten in ISA 315 (Herzien 2019) en ISA 330 en biedt gerelateerde leidraden om het belang te benadrukken van de beslissingen van de auditor over interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot schattingen, inclusief beslissingen of:
  - er interne beheersingsmaatregelen zijn die op grond van ISA 315 (Herzien 2019) moeten worden geïdentificeerd die relevant zijn voor de controle, waarvan de auditor de opzet moet beoordelen en moet bepalen of deze zijn geïmplementeerd;
  - de effectieve werking van relevante interne beheersingsmaatregelen moet worden getoetst.
- 6 ~~Deze ISA 315 (Herzien 2019) vereist ook een afzonderlijke inschatting van het interne beheersingsrisico bij het inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen voor schattingen. Bij het inschatten van het interne beheersingsrisico houdt de auditor rekening met de vraag of de verdere controlewerkzaamheden van de auditor beogen te steunen op de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen. Als de auditor geen niet van plan is om te toetsen van de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen te toetsen uitvoert, of niet voornemens is om te steunen op de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen, kan is de inschatting door de auditor van het interne beheersingsrisico op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen voor de betreffende bewering niet worden verminderd op grond van de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen zodanig dat de inschatting van het risico op een afwijking van materieel belang hetzelfde is als de inschatting van inherent risico.<sup>127</sup> (Zie Par. A10)~~
- 8 De toepassing van een professioneel-kritische instelling met betrekking tot schattingen wordt beïnvloed door de overweging van de auditor van inherente risicofactoren, en het belang ervan neemt toe wanneer schattingen onderhevig zijn aan een grotere mate van schattingonzekerheid of in grotere mate worden beïnvloed door complexiteit, subjectiviteit of andere inherente risicofactoren. Evenzo is de toepassing van een professioneel-kritische instelling belangrijk wanneer er sprake is van grotere vatbaarheid voor afwijkingen door tendentie bij het management of door andere frauderisicofactoren voor zover zij inherent risico beïnvloeden. (Zie Par. A11)

...

<sup>125</sup> ISA 315 (Herzien 2019), paragraaf 31.

<sup>126</sup> ISA 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de ISA's*, paragraaf A40.

<sup>127</sup> ISA 530, *Het gebruiken van steekproeven bij een controle*, Bijlage 3.

## 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 inclusief het systeem van de interne beheersing van de entiteit, zoals vereist door ISA 315 (Herzien 2019)<sup>128</sup> dient de auditor inzicht te verwerven in de volgende aangelegenheden met betrekking tot de schattingen van de entiteit. De werkzaamheden van de auditor om het inzicht te verwerven, dienen te worden uitgevoerd in de mate die noodzakelijk is om controle-informatie te verkrijgen die een passende basis te bieden voor het onderkennen en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten en op het niveau van beweringen. (Zie Par. A19–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 en omstandigheden die aanleiding kunnen geven tot de noodzaak van, of wijzigingen in, schattingen die in de financiële overzichten moeten worden opgenomen of toegelicht; (Zie Par. A23)
- (b) de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving met betrekking tot schattingen (inclusief de opnamecriteria, waarderingsgrondslagen en de daaraan gerelateerde vereisten voor presentatie en toelichting); en hoe ze van toepassing zijn in de context van de aard en omstandigheden van de entiteit en haar omgeving, inclusief hoe transacties en andere gebeurtenissen of omstandigheden onderhevig zijn aan of beïnvloed worden door de inherente risicofactoren de vatbaarheid van beweringen voor afwijkingen beïnvloeden; (Zie Par. A24–A25)
- (c) regelgevingsfactoren die van belang zijn voor de schattingen van de entiteit, inclusief, indien van toepassing, regelgevingskaders in verband met prudentieel toezicht; (Zie Par. A26)
- (d) de aard van de schattingen en toelichtingen daarop waarvan de auditor verwacht dat die zijn opgenomen in de financiële overzichten van de entiteit, op basis van het inzicht van de auditor in de aangelegenheden in 13 (a)–(c) hierboven; (Zie Par. A27)

### Verwerven van inzicht in het systeem van De interne beheersing van de entiteit

- (e) de aard en omvang van toezicht en governance van de entiteit ten aanzien van het financiële rapportageproces van het management met betrekking tot schattingen; (Zie Par. A28–A30).
- (f) hoe het management de behoefte aan specialistische vaardigheden of kennis met betrekking tot schattingen identificeert en toepast, met inbegrip van het gebruikmaken van een deskundige ingeschakeld door het management; (Zie Par. A31)
- (g) hoe het risico-inschattingsproces van de entiteit risico's met betrekking tot schattingen identificeert en erop inspeelt; (Zie Par. A32–A33)
- (h) het informatiesysteem van de entiteit dat betrekking heeft op schattingen, waaronder:
  - (i) Hoe informatie met betrekking tot schattingen en toelichtingen daarop voor significante transactieklassen, rekeningsaldi of toelichtingen door het informatiesysteem van de entiteit stroomt de transactiestromen, gebeurtenissen en omstandigheden die significant zijn voor de financiële overzichten en die aanleiding geven tot de noodzaak voor of wijzigingen in schattingen en toelichtingen daarop; en (Zie Par. A34–A35)
  - (ii) voor dergelijke schattingen en toelichtingen daarop, hoe het management:
    - a. de relevante methoden, veronderstellingen of gegevensbronnen identificeert en de noodzaak voor veranderingen daarin, die passend zijn in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, inclusief hoe management: (Zie Par. A36–A37)
    - i de gebruikte methoden selecteert of opzet, en toepast, inclusief het gebruik van modellen; (Zie Par. A38–A39)

<sup>128</sup> ISA 315 (Herzien 2019), paragraaf 3, 5, 6, 9, 11, 12, 15, 16, 17, 20 en 21–19–27.

- ii de veronderstellingen selecteert die zullen worden gebruikt, inclusief het overwegen van alternatieven, en significante veronderstellingen identificeert; en (Zie Par. A40–A43)
  - iii 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”<sup>129</sup> over interne beheersingsactiviteiten die relevant zijn voor de controle van het proces van het management voor het maken van schattingen zoals beschreven in paragraaf 13(h)(ii). (Zie Par. A50, A51, A52, A53, A54)
  - (j) hoe het management de uitkomst(en) van eerdere schattingen beoordeelt en reageert op de resultaten van die beoordeling.

...

### Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten

- 16 Bij het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang in verband met een schatting en toelichtingen daarop op het niveau van beweringen, inclusief het apart inschatten van inherent risico en interne beheersingsrisico op het niveau van beweringen, zoals vereist door ISA 315 (Herzien 2019)<sup>130</sup>, dient de auditor het inherente risico en het interne beheersingsrisico afzonderlijk in te schatten. De auditor dient het volgende in aanmerking te nemen bij het identificeren van de risico's op een afwijking van materieel belang en bij het inschatten van inherent risico: (Zie Par. A64–A71)
- (a) de mate waarin de schatting onderhevig is aan schattingsonzekerheid; en (Zie Par. A72–A75)
  - (b) de mate waarin het volgende wordt beïnvloed door complexiteit, subjectiviteit of andere inherente risicofactoren: (Zie Par. A76–A79)
    - (i) de keuze en toepassing van de methode, veronderstellingen en gegevens bij het maken van de schatting; of
    - (ii) de keuze van de puntschatting van het management en toelichtingen daarop voor opname in de financiële overzichten.
- 17 De auditor 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 auditor een significant risico zijn.<sup>131</sup> Indien de auditor heeft vastgesteld dat er een significant risico bestaat, dient de auditor interne beheersingsmaatregelen te identificeren die inspelen op dat risico<sup>132</sup>, inzicht te verwerven in de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit, inclusief interne beheersingsactiviteiten, die relevant zijn voor dat risico, en te evalueren of dergelijke interne beheersingsmaatregelen effectief zijn opgezet en te bepalen of ze geïmplementeerd zijn.<sup>133</sup> (Zie Par. A80)
- ...
- 19 Zoals vereist door ISA 330,<sup>134</sup> dient de auditor toetsingen op te zetten en uit te voeren om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de effectieve werking van de relevante interne beheersingsmaatregelen, indien:

<sup>129</sup> ISA 315 (Herzien 2019), paragrafen 26(a)(i)–(iv)

<sup>130</sup> ISA 315 (Herzien 2019), paragraaf 25 en 26 31 en 34.

<sup>131</sup> ISA 315 (Herzien 2019), paragraaf 3227.

<sup>132</sup> ISA 315 (Herzien 2019), paragraaf 26(a)(i)29.

<sup>133</sup> ISA 315 (Herzien 2019), paragraaf 26(a)

<sup>134</sup> ISA 330, paragraaf 8.



- (a) de inschatting door de auditor 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 auditor 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 auditor meer overtuigende controle-informatie te verkrijgen naarmate hij meer steunt op de effectiviteit van een interne beheersingsmaatregel.<sup>135</sup> (Zie Par. A85–A89)

...

## Belangrijke uitgangspunten van deze ISA

### *Inherente risicofactoren* (Zie Par. 4)

A8 ~~Inherente risicofactoren zijn kenmerken van omstandigheden en gebeurtenissen of omstandigheden die de vatbaarheid van een bewering voor een afwijking kunnen beïnvloeden, die het gevolg zijn van fraude of fouten van een bewering met betrekking tot een transactiestroom, rekeningsaldo of toelichtingen voordat rekening wordt gehouden met interne beheersingsmaatregelen<sup>136</sup>. In bijlage 1 worden de aard van deze inherente risicofactoren en hun onderlinge relaties nader toegelicht in de context van het maken van schattingen en de presentatie ervan in de financiële overzichten.~~

A9 ~~In aanvulling op de inherente risicofactoren van schattingsonzekerheid, complexiteit of subjectiviteit, kunnen er andere inherente risicofactoren zijn die de auditor kan overwegen bij het identificeren en beoordelen. Bij het inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen<sup>137</sup> houdt de auditor, naast schattingsonzekerheid, complexiteit en subjectiviteit, ook rekening met de mate waarin inherente risicofactoren omschreven in ISA 315 (Herzien 2019) (anders dan schattingsonzekerheid, complexiteit en subjectiviteit), de vatbaarheid van beweringen voor afwijkingen over de schatting beïnvloeden. Dergelijke additionele inherente risicofactoren omvatten Deze kunnen de mate omvatten waarin de schatting onderhevig is aan, of beïnvloed wordt door:~~

- verandering in de aard of omstandigheden van de relevante elementen in de financiële overzichten, of vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving die aanleiding kunnen geven voor de noodzaak van wijzigingen in de methode, veronderstellingen of gegevens die zijn gebruikt om de schatting te maken;
- vatbaarheid voor afwijkingen als gevolg van tendentie bij het management of andere frauderisicofactoren voor zover zij inherent risico beïnvloeden bij het maken van de schatting.
- onzekerheid, anders dan schattingsonzekerheid.

### *Interne beheersingsrisico* (Zie Par. 6)

A10 ~~Een belangrijke overweging voor de auditor is Bij het inschatten van het interne beheersingsrisico op het niveau van beweringen in overeenstemming met ISA 315 (Herzien 2019), houdt de auditor er rekening mee of hij van plan is de effectiviteit van de opzet effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen te toetsen waarop de auditor voornemens is te steunen en de mate waarin de interne beheersingsmaatregelen inspelen op de geëvalueerde inherente risico's op het niveau van beweringen. Wanneer de auditor overweegt om de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen te toetsen, ondersteunt dDe evaluatie van de auditor dat de interne beheersingsmaatregelen effectief zijn opgezet en zijn geïmplementeerd, ondersteunt een~~

<sup>135</sup> ISA 330, paragraaf 9.

<sup>136</sup> ISA 315 (Herzien 2019), paragraaf 12(f)

<sup>137</sup> ISA 315 (Herzien 2019), paragraaf 31

verwachting door de auditor over de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen bij het bepalen of het vaststellen van het plan om ze te toetsen ze moeten worden getoetst.

...

### Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden

Inzicht verwerven in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het systeem van interne beheersing van de entiteit (Zie Par. 13)

A19 Paragrafen ~~19–27~~ 44–24 van ISA 315 (Herzien 2019) vereisen dat de auditor inzicht verwerft in bepaalde aangelegenheden betreffende de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en inclusief de het systeem van interne beheersing van de entiteit. De vereisten in paragraaf 13 van deze ISA hebben meer specifiek betrekking op schattingen en bouwen voort op de bredere vereisten in ISA 315 (Herzien 2019).

#### Schaalbaarheid

A20 De aard, timing en omvang van de werkzaamheden van de auditor om inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving, ~~inclusief het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het systeem van de~~ interne beheersing van de entiteit, in verband met de schattingen van de entiteit, kunnen in meer of mindere mate afhangen van de mate waarin de individuele aangelegenhe(i)d(en) van toepassing (is) zijn in de omstandigheden. De entiteit kan bijvoorbeeld weinig transacties of andere gebeurtenissen ~~en of~~ omstandigheden hebben die aanleiding geven tot de behoefte aan schattingen, de van toepassing zijnde financiële rapportage-vereisten kunnen eenvoudig toe te passen zijn en er kunnen geen relevante regelgevingsfactoren zijn. Verder vereisen de schattingen mogelijk geen significante oordeelsvormingen en is het proces voor het maken van de schattingen mogelijk minder ingewikkeld. In deze omstandigheden kunnen de schattingen in mindere mate onderhevig zijn aan of beïnvloed worden door schattingsonzekerheid, complexiteit, subjectiviteit of andere inherente risicofactoren en kunnen er minder interne ~~geïdentificeerde~~ beheersingsmaatregelen in de component “interne beheersingsactiviteiten” zijn die relevant zijn voor de controle. Indien dit het geval is, zijn de risico-identificatie en -inschattingswerkzaamheden van de auditor waarschijnlijk minder uitgebreid en kunnen deze primair worden verkregen door verzoeken om inlichtingen bij het management met passende verantwoordelijkheden voor de financiële overzichten, zoals en eenvoudige lijncontroles van het proces van het management voor het maken van de schatting (inclusief bij het evalueren of geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen in dat proces effectief zijn opgezet en bij het bepalen of de interne beheersingsmaatregel is geïmplementeerd).

De entiteit en haar omgeving

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

De vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving (Zie Par. 13(b))

A24 Het verwerven van inzicht in de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving biedt de auditor 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 auditor of ze op passende wijze zijn toegepast. Dit inzicht kan de auditor 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.<sup>138</sup>

...

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

<sup>138</sup> ISA 260, paragraaf 16(a).

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

A28 Bij toepassing van ISA 315 (Herzien 2019)<sup>139</sup> kan het inzicht van de auditor 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 auditor, ~~aangezien deze betrekking heeft op de vraag of:~~

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

...

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

A34 De significante transactiestromen, gebeurtenissen en omstandigheden die binnen het toepassingsgebied van paragraaf 13(h) vallen, zijn dezelfde als de significante transactiestromen, gebeurtenissen en omstandigheden die betrekking hebben op schattingen en toelichtingen daarop volgens paragraaf ~~25(a), 48(a) en (d)~~ van ISA 315 (Herzien 2019). Bij het verwerven van inzicht in het informatiesysteem van de entiteit met betrekking tot schattingen, kan de auditor 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 auditor categorieën van transacties, gebeurtenissen ~~en of~~ omstandigheden identificeren die aanleiding geven tot de behoefte aan schattingen en toelichtingen daarop die het management niet heeft geïdentificeerd. ISA 315 (Herzien 2019) gaat over omstandigheden waarbij de auditor de risico's op een afwijking van materieel belang identificeert die het management niet heeft geïdentificeerd, inclusief ~~het bepalen of er een significante tekortkoming in de interne beheersing is met betrekking tot het overwegen van de implicaties voor de evaluatie van de auditor van het risico-inschattingsproces van de entiteit.~~<sup>140</sup>

...

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 ISA 315 (Herzien 2019) ook relevanter voor de controle. Factoren die geschikt kunnen zijn voor de auditor om rekening mee te houden bij het verwerven van inzicht in het model en ~~in de~~ gerelateerde

<sup>139</sup> ISA 315 (Herzien 2019), paragraaf 21(a) 44.

<sup>140</sup> ISA 315 (Herzien 2019), paragraaf 22(b) 47.

geïdentificeerde interne beheersingsmaatregelen activiteiten die relevant zijn voor de controle, zijn onder meer:

- hoe het management de relevantie en nauwkeurigheid van het model bepaalt;
- de validatie of back-testing van het model, inclusief of het model vóór gebruik is gevalideerd en met regelmatige tussenpozen opnieuw is gevalideerd om te bepalen of het nog steeds geschikt is voor het beoogde gebruik. De validatie van het model door de entiteit kan een evaluatie omvatten van:
  - de theoretische deugdelijkheid van het model;
  - de mathematische integriteit van het model; en
  - de nauwkeurigheid en volledigheid van de gegevens en de geschiktheid van gegevens en veronderstellingen die in het model worden gebruikt;
- de wijze waarop het model op passende wijze tijdig wordt gewijzigd of aangepast voor veranderingen in markt- of andere omstandigheden en of er passende beleidslijnen voor de beheersing van wijzigingen van het model bestaan;
- of aanpassingen, ook overlays genoemd in bepaalde sectoren, worden gemaakt aan de *output* van het model en of dergelijke aanpassingen passend zijn in de gegeven omstandigheden in overeenstemming met de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Wanneer de aanpassingen niet passend zijn, kunnen dergelijke aanpassingen indicaties zijn voor mogelijke tendentie bij het management; en
- of het model voldoende gedocumenteerd is, inclusief de beoogde toepassingen, beperkingen, belangrijke parameters, vereiste gegevens en veronderstellingen, de resultaten van elke uitgevoerde validatie ervan en de aard van en basis voor eventuele aanpassingen aan de *output*.

...

Gegevens (Zie Par. 13(h)(ii)(a)(iii))

A44 Aangelegenheden die de auditor in overweging kan nemen bij het verwerven van inzicht in de wijze waarop het management de gegevens selecteert waarop de schattingen zijn gebaseerd, omvatten:

- de aard en bron van de gegevens, inclusief informatie verkregen van een externe informatiebron;
- de wijze waarop het management evalueert of de gegevens geschikt zijn;
- de nauwkeurigheid en volledigheid van de gegevens;
- de consistentie van de gebruikte gegevens met gegevens die in voorgaande verslagperiodes zijn gebruikt;
- de complexiteit van de IT applicaties of andere aspecten van de IT omgeving van de entiteit ~~informatietechnologiesystemen~~ die worden gebruikt om de gegevens te verkrijgen en te verwerken, inclusief wanneer het gaat om het verwerken van grote hoeveelheden gegevens;
- de wijze waarop de gegevens worden verkregen, verzonden en verwerkt en hoe de integriteit wordt gehandhaafd.

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

A50 De oordeelsvorming van de auditor bij het identificeren van ~~de voor de controle relevante~~ interne beheersingsmaatregelen in 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 auditor kan mogelijk geen ~~relevante~~ interne beheersingsmaatregelen activiteiten identificeren met betrekking tot alle ~~elementen~~ aspecten van paragraaf 13(h)(ii), ~~afhankelijk van de complexiteit die aan de schatting is verbonden.~~

A51 Als onderdeel van het ~~verwerven van inzicht in~~ identificeren van de interne beheersingsmaatregelen ~~activiteiten die relevant zijn voor de controle en het evalueren van hun opzet en bepalen of ze geïmplementeerd zijn~~, kan de auditor overwegen:

- hoe het management de geschiktheid bepaalt van de gegevens die worden gebruikt om de schattingen te maken, ook wanneer het management een externe informatiebron gebruikt of gegevens van buiten het grootboek en de subgrootboeken;
- de beoordeling en goedkeuring van schattingen, inclusief de veronderstellingen of gegevens die bij de ontwikkeling ervan zijn gebruikt, door passende niveaus van het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen;
- de functiescheiding tussen degenen die verantwoordelijk zijn voor het maken van de schattingen en degenen die de entiteit verbinden aan de gerelateerde transacties, inclusief of de toewijzing van verantwoordelijkheden op passende wijze rekening houdt met de aard van de entiteit en haar producten of diensten. In het geval van een grote financiële instelling kan relevante functiescheiding bijvoorbeeld bestaan uit een onafhankelijke functie die verantwoordelijk is voor de schatting en validatie van prijsstellingen op basis van de reële waarde van de financiële producten van de entiteit, bemand door personen wiens beloning niet aan dergelijke producten is gekoppeld;
- de effectiviteit van de opzet van de interne beheersingsmaatregelen~~activiteiten~~. In het algemeen kan het voor het management moeilijker zijn om interne beheersingsmaatregelen op te zetten die de subjectiviteit en schattingsonzekerheid behandelen op een manier die afwijkingen van materieel belang effectief voorkomt of detecteert en corrigeert dan om interne beheersingsmaatregelen op te zetten die de complexiteit behandelen. Interne beheersingsmaatregelen die subjectiviteit en schattingsonzekerheid behandelen, moeten mogelijk meer handmatige elementen bevatten, die mogelijk minder betrouwbaar zijn dan geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen, omdat ze gemakkelijker kunnen worden omzeild, genegeerd of doorbroken door het management. De effectiviteit van de opzet van interne beheersingsmaatregelen die complexiteit behandelen kan variëren afhankelijk van de reden voor en de aard van de complexiteit. Het kan bijvoorbeeld eenvoudiger zijn om effectievere interne beheersingsmaatregelen op te zetten die betrekking hebben op een methode die routinematig wordt gebruikt of op de integriteit van gegevens.

A52 Wanneer het management bij het maken van een schatting uitgebreid gebruik maakt van de informatietechnologie, omvatten ~~de voor de geïdentificeerde controle relevante~~ interne beheersingsmaatregelen in de component “interne beheersingsactiviteiten” waarschijnlijk general IT-controls en interne beheersingsmaatregelen voor informatieverwerking ~~application controls~~. Dergelijke interne beheersingsmaatregelen kunnen inspelen op risico's die verband houden met:

- de vraag of de IT applicaties of andere aspecten van de IT omgeving het informatietechnologiesysteem de mogelijkheid heeft hebben en op passende wijze is zijn geconfigureerd om grote hoeveelheden gegevens te verwerken;
- complexe berekeningen bij het toepassen van een methode. Wanneer er verschillende IT applicaties systemen nodig zijn om complexe transacties te verwerken, worden er regelmatig afstemmingen tussen de IT applicaties systemen gemaakt, met name wanneer de IT applicaties systemen geen automatische interfaces hebben of onderworpen kunnen zijn aan handmatige tussenkomst;
- de vraag of de opzet en de kalibratie van modellen periodiek wordt geëvalueerd;
- de volledige en nauwkeurige extractie van gegevens met betrekking tot schattingen uit de vastleggingen van de entiteit of uit externe informatiebronnen;
- gegevens, inclusief de volledige en nauwkeurige gegevensstroom door het informatiesysteem van de entiteit, de gepastheid van elke wijziging in de gegevens die worden gebruikt bij het maken van schattingen, het handhaven van de integriteit en beveiliging van de gegevens. Bij gebruik van externe informatiebronnen, risico's verbonden aan de verwerking of registratie van de gegevens;
- de vraag of het management interne beheersingsmaatregelen heeft over toegang, verandering en onderhoud van afzonderlijke modellen om een sterk controlespoor van de geaccrediteerde versies van modellen te behouden en om ongeoorloofde toegang tot of wijzigingen aan die modellen te voorkomen; en

- de vraag of er passende interne beheersingsmaatregelen zijn met betrekking tot de overdracht van informatie over schattingen naar het grootboek, inclusief passende interne beheersingsmaatregelen op journaalposten.

A53 In sommige sectoren, zoals banken of verzekeringen, kan de term governance worden gebruikt om activiteiten binnen de interne beheersingsomgeving, het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing te monitoren ~~monitoring van interne beheersingsmaatregelen~~ en andere componenten van het systeem van interne beheersing te beschrijven, zoals beschreven in ISA 315 (Herzien 2019).<sup>141</sup>

A54 Voor entiteiten met een interne auditfunctie kunnen haar werkzaamheden bijzonder nuttig zijn voor de auditor bij het verwerven van inzicht in:

- de aard en omvang van het gebruik van schattingen door het management;
- de opzet en de implementatie van interne beheersingsmaatregelen ~~activiteiten~~ die inspelen op de risico's die verband houden met de gegevens, veronderstellingen en modellen die worden gebruikt om de schattingen te maken;
- de aspecten van het informatiesysteem van de entiteit die de gegevens genereren waarop de schattingen zijn gebaseerd; en
- de wijze waarop nieuwe risico's met betrekking tot schattingen worden geïdentificeerd, ingeschat en beheerd.

*Beoordeling van de uitkomst of herschatting van eerdere schattingen (Zie Par. 14)*

...

A59 De waarderingsdoelstelling voor schattingen van de reële waarde en andere schattingen, gebaseerd op de huidige omstandigheden op de waarderingsdatum, heeft betrekking op percepties over waarde op een tijdstip, die aanzienlijk en snel kan veranderen als de omgeving waarin de entiteit opereert verandert. De auditor kan de beoordeling daarom richten op het verkrijgen van informatie die relevant kan zijn voor het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang. In sommige gevallen is het bijvoorbeeld niet waarschijnlijk dat het verwerven van inzicht in de veranderingen in veronderstellingen van marktpartijen die van invloed zijn op de uitkomsten van schattingen van reële waarde in een voorgaande verslagperiode, relevante controle-informatie biedt. In dit geval kan controle-informatie worden verkregen door de uitkomsten van veronderstellingen te begrijpen (zoals kasstroomprojecties) en inzicht te verwerven in de effectiviteit van het voorgaande schattingsproces van het management dat de identificatie en inschatting van ~~het~~ de risico's op een afwijking van materieel belang in de huidige verslagperiode ondersteunt.

A60 Een verschil tussen de uitkomst van een schatting en het bedrag dat is opgenomen in de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode, vormt niet noodzakelijkerwijs een afwijking van de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode. Een dergelijk verschil kan echter een afwijking inhouden als bijvoorbeeld het verschil ontstaat uit informatie die beschikbaar was voor het management toen de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode werden afgerond, of waarvan redelijkerwijs verwacht kon worden dat deze is verkregen en in aanmerking genomen in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.<sup>142</sup> Een dergelijk verschil kan het proces van het management om rekening te houden met informatie bij het maken van de schatting ter discussie stellen. Bijgevolg kan de auditor elk plan om de gerelateerde interne beheersingsmaatregelen te toetsen en de gerelateerde inschatting van het interne beheersingsrisico opnieuw inschatten beoordelen en of kan hij bepalen dat er meer overtuigende controle-informatie moet worden verkregen over de aangelegenheid. Veel stelsels inzake financiële verslaggeving bevatten leidraden voor het maken van een onderscheid tussen wijzigingen in schattingen die afwijkingen vormen en wijzigingen die geen afwijkingen vormen, alsmede voor de te volgen verwerkingswijze in elk geval.

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

<sup>141</sup> ISA 315 (Herzien 2019), Bijlage 3 paragraaf A77.

<sup>142</sup> ISA 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode*, paragraaf 14.

- A65 In paragraaf A42 van ISA 200 staat dat de ISA's ~~normaliter niet afzonderlijk~~ meestal verwijzen naar de "risico's op een afwijking van materieel belang" in plaats van inherent risico- en intern beheersingsrisico afzonderlijk. ~~Deze ISA 315 (Herzien 2019)~~ vereist ~~echter~~ een afzonderlijke inschatting van inherent risico en interne beheersingsrisico om een basis te bieden voor het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden om in te spelen op de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen<sup>143</sup>, inclusief significante risico's, ~~op het niveau van beweringen voor schattingen~~ in overeenstemming met ISA 330.<sup>144</sup>
- A66 Bij het identificeren van de risico's op een afwijking van materieel belang en bij het inschatten van inherent risico voor schattingen in overeenstemming met ISA 315 (Herzien 2019)<sup>145</sup>, wordt van de auditor vereist rekening te houden met ~~de mate waarin de schatting onderhevig is aan of beïnvloed wordt door de inherente risicofactoren die de vatbaarheid van beweringen voor afwijkingen beïnvloeden en hoe ze dit doen.~~ schattingonzekerheid, complexiteit, subjectiviteit of andere inherente risicofactoren. De overweging door de auditor van de inherente risicofactoren kan ook informatie bevatten die zal worden gebruikt om bij het bepalen:
- de waarschijnlijkheid en omvang van de afwijking in te schatten (d.w.z. waar inherent risico wordt ingeschat op het spectrum van inherent risico); en
  - ~~van de redenen voor de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen te bepalen~~ en dat de verdere controlewerkzaamheden van de auditor in overeenstemming met paragraaf 18 inspelen op die redenen.

De onderlinge relaties tussen de inherente risicofactoren worden nader toegelicht in Bijlage 1.

- A68 De relevantie en de significantie van inherente risicofactoren kan variëren tussen de ene schatting en de andere. Dienovereenkomstig kunnen de inherente risicofactoren, afzonderlijk of in combinatie, in mindere mate van invloed zijn op eenvoudige schattingen en kan de auditor minder risico's identificeren of het inherente risico ~~aan~~ dichtbij de ondergrens van het spectrum van inherent risico inschatten.
- A69 Omgekeerd kunnen de inherente risicofactoren, afzonderlijk of in combinatie, de schattingen in grotere mate beïnvloeden en ertoe leiden dat de auditor het inherente risico aan de bovengrens van het spectrum van het inherente risico inschat. Voor deze schattingen is de overweging door de auditor 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 auditor 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 auditor 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 auditor de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen<sup>146</sup> inschatten of herzien, ongeacht hoe de inherente risicofactoren de vatbaarheid van beweringen voor afwijkingen met betrekking tot de mate waarin de schatting beïnvloeden was of beïnvloed is door schattingonzekerheid, complexiteit, subjectiviteit of andere inherente risicofactoren. Gebeurtenissen die plaatsvinden na de datum van de financiële overzichten kunnen ook van invloed zijn op de keuze door de auditor 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 auditor concluderen dat er relatief weinig complexiteit of subjectiviteit is bij het maken van de schatting, en kan daarom het inherente risico op het niveau van beweringen ~~aan~~ dichtbij de ondergrens van het spectrum van inherent risico inschatten. De betaling van de bonussen na afloop van de

<sup>143</sup> ISA 315 (Herzien 2019), paragrafen 31 en 34

<sup>144</sup> ISA 300, paragraaf 7(b).

<sup>145</sup> ISA 315 (Herzien 2019), paragraaf 31(a)

<sup>146</sup> ISA 315 (Herzien 2019), paragraaf 37-34.

verslagperiode kan voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen met betrekking tot de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen.

*Andere inherente risicofactoren (Zie Par. 16(b))*

A79 De mate van subjectiviteit die gepaard gaat met een schatting, beïnvloedt de vatbaarheid van de schatting voor afwijkingen als gevolg van tendentie bij het management of andere 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 on gepaste wijze wordt beïnvloed door onopzettelijke of opzettelijke tendentie bij het management, en die daarom een afwijking bevat. Voor doorlopende controles kunnen indicaties voor mogelijke tendentie bij het management die tijdens de controle van voorgaande verslagperiodes zijn geïdentificeerd, van invloed zijn op de plannings- en risicoschattingwerkzaamheden in de huidige verslagperiode.

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

A85 Het toetsen van de effectieve werking van ~~relevante~~ interne beheersingsmaatregelen kan geschikt zijn wanneer inherent risico wordt beoordeeld als hoger in het spectrum van inherent risico, inclusief significante risico's. Dit kan het geval zijn wanneer de schatting onderhevig is aan of wordt beïnvloed door een hoge mate van complexiteit. Wanneer de schatting wordt beïnvloed door een hoge mate van subjectiviteit en daarom een aanzienlijke oordeelsvorming door het management vereist, kunnen inherente beperkingen in de effectiviteit van de opzet van interne beheersingsmaatregelen ertoe leiden dat de auditor zich meer gaat richten op gegevensgerichte werkzaamheden dan op het toetsen van de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen.

**ISA 600, Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van auditors van groepsonderdelen)**

## **Vereisten**

### **Inzicht in de groep, haar onderdelen en hun omgevingen**

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

(a) ...

### **Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten**

...

### **Definities**

...

*Significant groepsonderdeel (Zie Par. 9 (m))*

...

A6 Het opdrachtteam op groepsniveau kan een groepsonderdeel ook aanwijzen als een groepsonderdeel dat waarschijnlijk significante risico's op een afwijking van materieel belang in

<sup>147</sup> ISA 315 (Herzien 2019), *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving*.



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

...

A23 ISA 315 (Herzien 2019) verschaft leidraden met betrekking tot aangelegenheden die de auditor 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.<sup>149</sup> Bijlage 2 van deze ISA bevat leidraden met betrekking tot aangelegenheden die specifiek zijn voor een groep, met inbegrip van het consolidatieproces.

(alleen voetnoot gewijzigd)

## Bijlage 2

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

...

Interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel

1 Interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel kunnen bestaan uit een combinatie van:

- regelmatige vergaderingen tussen het management op groepsniveau en het management van de groepsonderdelen om de zakelijke ontwikkelingen te bespreken en de prestaties te beoordelen;

...

- interne beheersingsmaatregelen activiteiten binnen een IT-systeem dat door alle of een deel van de groepsonderdelen wordt gehanteerd;
- interne beheersingsmaatregelen binnen het proces van de groep om het monitoren van het systeem van interne beheersingsmaatregelen, met inbegrip van activiteiten van de interne auditfunctie en zelfbeoordelingsprogramma's, te monitoren;

...

## Bijlage 5

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

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

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

<sup>148</sup> ISA 315, paragraaf 27, 28, 29.

<sup>149</sup> ISA 315 (Herzien 2019), paragraaf A25–A49 A62–A64 en bijlage 1

• ...

## ISA 610, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors*

### Relatie tussen ISA 315 en ISA 610

...

- 7 ISA 315 behandelt de wijze waarop de kennis van en ervaring met de interne auditfunctie de auditor 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. ISA 315<sup>150</sup> behandelt tevens op welke wijze doeltreffende communicatie tussen de interne auditor en auditor een omgeving creëert waarin de auditor kan worden geïnformeerd over significante aangelegenheden die de werkzaamheden van de auditor kunnen beïnvloeden.

...

### Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

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

...

- A3 Daarnaast worden degenen die binnen de entiteit met operationele en bestuurlijke taken en verantwoordelijkheden buiten de interne auditfunctie belast zijn, doorgaans met bedreigingen in hun objectiviteit geconfronteerd die in het kader van deze ISA verhinderen dat ze worden behandeld als onderdeel van een interne auditfunctie, hoewel zij interne beheersingsmaatregelen ~~activiteiten~~ kunnen uitvoeren die overeenkomstig ISA 330 kunnen worden getoetst.<sup>151</sup> Om deze reden zal het monitoren van interne beheersingsmaatregelen dat door een eigenaar–bestuurder wordt uitgevoerd niet als het equivalent worden beschouwd voor een interne auditfunctie.

...

#### Het toepassen van een systematische en gedisciplineerde benadering (Zie Par. 15(c))

- A10 Het toepassen van een systematische en gedisciplineerde benadering voor het plannen, uitvoeren, toezicht houden op, beoordelen en documenteren van haar activiteiten onderscheidt de activiteiten van de interne auditfunctie van andere op monitoring gerichte activiteiten inzake het monitoren van de interne beheersingsmaatregelen die binnen de entiteit kunnen worden uitgevoerd.

...

- A21 Zoals in ISA 315 (Herzien 2019)<sup>152</sup> wordt uitgelegd, ~~vereisen zijn~~ significante risico's risico's die aan de bovengrens van het spectrum van inherent risico worden ingeschat speciale aandacht en zal de mogelijkheid van de auditor 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 auditor sommige toetsingen zelf uit te voeren.

...

<sup>150</sup> ISA 315 (Herzien 2019), paragraaf A120.

<sup>151</sup> Zie paragraaf 10.

<sup>152</sup> ISA 315 (Herzien 2019), paragraaf 4(e).

## **ISA 620, Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de auditor ingeschakelde deskundige**

### **Het vaststellen van de noodzaak van een door de auditor ingeschakelde deskundige (Zie Par. 7)**

A4 Het kan noodzakelijk zijn dat een door de auditor ingeschakelde deskundige de auditor assisteert op een of meer van de volgende punten:

- het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en met inbegrip van haar het systeem van interne beheersing van de entiteit;

## **ISA 701, Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor**

### **Het bepalen van kernpunten van de controle (Zie Par. 9–10)**

...

*Overwegingen bij het bepalen van die aangelegenheden die significante aandacht van de auditor vereisten (Zie Par. 9)*

...

Gebieden met een hoger risico op een afwijking van materieel belang of een significant risico geïdentificeerd overeenkomstig ISA 315 (Herzien 2019) (Zie Par. 9(a))

...

A20 ISA 315 (Herzien 2019) definieert een significant risico als een geïdentificeerd ~~en ingeschat~~ risico op een afwijking van materieel belang waarvoor de inschatting van het inherente risico dichtbij de bovengrens van het spectrum van inherent risico is vanwege de mate waarin de inherente risicofactoren de combinatie van de waarschijnlijkheid dat een afwijking voorkomt en de omvang van de mogelijke afwijking als die afwijking voorkomt, beïnvloeden waaraan, op grond van de oordeelsvorming van de auditor, tijdens de controle speciale aandacht moet worden besteed.<sup>153</sup> 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 auditor vereisen.

...

## **ISA 720 (herzien), De verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot andere informatie**

### **Lezen en overwegen van de andere informatie (Zie Par. 14–15)**

...

A31 De kennis van de auditor verkregen tijdens de controle omvat het inzicht van de auditor in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en, inclusief het systeem van de interne beheersing van de entiteit, verkregen in overeenstemming met ISA 315 (Herzien 2019)<sup>154</sup>. ISA 315 (Herzien 2019) zet het vereiste inzicht van de auditor uiteen, hetgeen aangelegenheden omvat zoals het verkrijgen van inzicht in:

- a de organisatiestructuur, eigendom en governance en bedrijfsmodel van de entiteit, inclusief

<sup>153</sup> ISA 315 (Herzien 2019), paragraaf 12(l)

<sup>154</sup> ISA 315 (Herzien 2019), *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving*, paragraaf 19–27, 41 en 42.

- de mate waarin het bedrijfsmodel het gebruik van IT integreert
- b ~~de~~ relevante sectorspecifieke factoren, regelgeving en andere externe factoren;
  - c de relevante gebruikte interne en externe maatregelen om de financiële prestaties van de entiteit te beoordelen.
  - d ~~de aard van de entiteit;~~
  - e ~~de keuze en toepassing door de entiteit van grondslagen voor financiële verslaggeving;~~
  - f ~~de doelstellingen en strategieën van de entiteit;~~
  - g ~~de wijze waarop de entiteit haar financiële prestaties meet en beoordeelt;~~
  - d de interne beheersing van de entiteit.

...

**Reageren wanneer er een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten bestaat of het inzicht van de auditor in de entiteit en haar omgeving moet worden geactualiseerd (Zie Par. 20)**

A51 Bij het lezen van de andere informatie, kan de auditor zich bewust worden van nieuwe informatie die implicaties heeft voor:

- het inzicht van de auditor 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 auditor te herzien, aanduiden;<sup>155</sup>
- ...

---

<sup>155</sup> ISA 315 (Herzien 2019), paragraaf 11, 31 en A1.

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

De IAASB en IFAC aanvaarden geen aansprakelijkheid voor schade die wordt berokkend aan personen die handelen of nalaten te handelen op basis van het materiaal in deze publicatie, ongeacht of deze schade door nalatigheid of anderszins is veroorzaakt.

*International Standards on Auditing, International Standards on Assurance Engagements, International Standards on Review Engagements, International Standards on Related Services, International Standards on Quality Control, International Auditing Practice Notes, Exposure Drafts, Consultation Papers*, en andere IAASB-publicaties worden gepubliceerd door, en vallen onder het auteursrecht van, IFAC.

Copyright © December 2019 door de *International Federation of Accountants* (IFAC). Alle rechten voorbehouden. Schriftelijke toestemming van IFAC is nodig om dit document te reproduceren, op te slaan of te verzenden, of op andere soortgelijke wijze hiervan gebruik te maken. Neem contact op via [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

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

Voor informatie over copyright, handelsmerken en toestemmingen, ga naar [toestemmingen](#) of neem contact op met [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org)

Deze definitieve uitspraak Internationale controlestandaard (ISA) 315 (Herzien 2019) *en overeenstemmende en daaruit voortvloeiende wijzigingen van andere internationale standaarden die uit ISA 315 (Herzien 2019) voortvloeien* ontwikkeld door de *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) werd in december 2019 in de Engelse taal gepubliceerd door *International Federation of Accountants* (IFAC). Deze definitieve uitspraak werd in 2022 vertaald in het Nederlands door de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) en het Belgisch Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR) en werd verspreid met toestemming van IFAC. Het proces voor het vertalen van deze definitieve uitspraak Internationale controlestandaard (ISA) 315 (Herzien 2019) *en overeenstemmende en daaruit voortvloeiende wijzigingen van andere internationale standaarden die uit ISA 315 (Herzien 2019) voortvloeien* is onderzocht door IFAC en de vertaling is uitgevoerd in overeenstemming met "*Policy Statement-Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants*". IFAC aanvaardt geen verantwoordelijkheid voor de juistheid en volledigheid van de vertaling, noch voor handelingen die daaruit kunnen voortvloeien. De goedgekeurde definitieve uitspraak Internationale controlestandaard (ISA) 315 (Herzien 2019) *en overeenstemmende en daaruit voortvloeiende wijzigingen van andere internationale standaarden die uit ISA 315 (Herzien 2019) voortvloeien* is gepubliceerd door IFAC in de Engelse taal.

Tekst in de Engelse taal van definitieve uitspraak Internationale controlestandaard (ISA) 315 (Herzien 2019) *en overeenstemmende en daaruit voortvloeiende wijzigingen van andere internationale standaarden die uit ISA 315 (Herzien 2019) voortvloeien* © 2019 van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Tekst in de Nederlandse taal definitieve uitspraak Internationale controlestandaard (ISA) 315 (Herzien 2019) *en overeenstemmende en daaruit voortvloeiende wijzigingen van andere internationale standaarden die uit ISA 315 (Herzien 2019) voortvloeien* © 2022 van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Originele titel: *ISA 315 (Revised 2019), and Conforming and Consequential Amendments to Other International Standards Arising from ISA 315 (Revised 2019)*.

Neem contact op met [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org) voor toestemming om dit document te reproduceren, op te slaan of door te geven, of voor ander soortgelijk gebruik van dit document.